KANCELARIA
SENATU

Kontrola i audyt w administracji publicznej

WARSZAWA 2019

Kontrola i audyt w administracji publicznej

Redakcja naukowa

Anna Gołębiowska
Piotr Benedykt Zientarski

kancelaria senatu

warszawa 2019

Przedruk materiałów Kancelarii Senatu w całości lub części możliwy jest wyłącznie za zgodą Kancelarii Senatu. Cytowanie oraz wykorzystanie danych empirycznych dozwolone jest z podaniem źródła.

Recenzenci
Prof. zw. dr hab. Marek Chmaj
Uniwersytet SWPS

Prof. nadzw. dr hab. inż Paweł Kępka
Szkoła Główna Straży Pożarnej w Warszawie

Redaktor
Małgorzata Pogoda

Redaktor techniczny
Jacek Pietrzak

ISBN 978-83-65711-56-4

Centrum Informacyjne Senatu
Dział Edycji i Poligrafii
Warszawa 2019
Nakład 120 egz.

Przedmowa

Kontrola i audyt jest jedną z metod stosowanych w ocenie działalności administracji publicznej. W naukach prawnych i administracyjnych termin „administracja" oznacza pewną organizację składającą się z różnorodnych organów i skupionych wokół nich jednostek organizacyjnych, utworzoną w celu wykonywania zadań publicznych w sposób określony przez przepisy prawa. W nauce teorii organizacji i zarządzania kontrola i audyt stanowi niezbędny etap cyklu działania zorganizowanego składnika zarządzania i kierowania. Kontrola i audyt służy kierownictwu do sprawowania oraz oceniania, czy jednostki organizacyjne wykonują swoje zadania, co w konsekwencji pozwala na wykrywanie i zapobieganie niekorzystnym zjawiskom.

Inspiracją do powstania niniejszej publikacji była konferencja naukowa *Kontrola i audyt w administracji publicznej* zorganizowana 26 lutego 2018 r. w Senacie Rzeczypospolitej Polskiej przez Komisję Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej we współpracy z Zakładem Prawa i Administracji Szkoły Głównej Służby Pożarniczej w Warszawie i Wydziałem Gospodarki i Administracji Publicznej Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

Monografia zatytułowana *Kontrola i audyt w administracji publicznej* jest zbiorem artykułów i wypowiedzi pracowników naukowych zajmujących się problematyką administracji publicznej. Za sprawą powagi przedmiotu i znaczenia kontroli i audytu w administracji publicznej prezentowane przez prelegentów zagadnienia stanowią jeden z najciekawszych obszarów badawczych w działalności władzy publicznej. Efektywność gospodarki finansowej jednostek administracji publicznej wymaga wprowadzenia stosownych procedur, których zasadniczym celem będzie zapewnienie, że wyznaczone administracji zadania zostaną osiągnięte, natomiast ryzyko nieprawidłowości i wszelkie odchylenia zostaną szybko zidentyfikowane i ograniczone do minimum.

Przystąpienie Polski do struktur Unii Europejskiej przyniosło ze sobą zmiany w systemie ochrony środków publicznych. Jednym

z obszarów negocjacyjnych w czasie ubiegania się o członkostwo Polski w Unii Europejskiej był obszar dotyczący poprawy efektywności i skuteczności kontroli finansowej oraz gospodarowanie środkami publicznymi. Polska, realizując cele pełnego członkostwa w Unii, zobowiązała się m.in. do przejrzystości i racjonalizacji wydatków publicznych, dbałości o zgodne z prawem wykorzystywanie środków pochodzących z funduszy unijnych, jak również podjęcie takich rozwiązań prawno-organizacyjnych, których efektem miało być zbudowanie systemu ochrony nad środkami publicznymi, aby przeciwdziałać niegospodarności i nadużyciom w sektorze publicznym. W wyniku podjętych zobowiązań negocjacyjnych system prawny finansów publicznych wzbogacony został o nowe instytucje.

Jednostki sektora finansów publicznych zostały zobligowane na podstawie ustawy o finansach publicznych[1] do opracowania i wdrożenia odpowiednich mechanizmów kontrolnych, które są niezbędne do uzyskania racjonalnego zapewnienia, iż założone cele są prawidłowo realizowane przy minimalizacji kosztów, ale z maksymalnym wzrostem uzyskanych efektów. Tak zaprojektowane mechanizmy kontrolne w sektorze finansów publicznych są potrzebne do prawidłowego zapewnienia realizowanych wydatków budżetowych. Warto zatem przypomnieć, że według definicji INTOSAI (ang. International Organization of Supreme Audit Institutions)[2] kontrola finansowa stanowi element składowy wewnętrznej kontroli, która jest wykorzystywana jako narzędzie zarządzania. Zgodnie z założeniami kontrola finansowa obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać zapewnienie, że:

- zasoby rzeczowe i informacje jednostki będą chronione;
- jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi oraz wytycznymi kierownictwa;
- jednostka osiąga swoje cele w sposób wydajny, oszczędny oraz efektywny;
- informacje finansowe i zarządcze są rzetelnie i terminowo tworzone;
- zapobiega się i wykrywa błędy oraz nieprawidłowości.

W Polsce naczelnym organem kontroli zewnętrznej w stosunku do jednostek sektora finansów publicznych jest Najwyższa Izba Kontroli, która jest wzorem dla kontroli resortowych. NIK kontroluje całą sferę

1 Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r., Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.).

2 Międzynarodowa Organizacja Naczelnych Organów Kontroli/Audytu.

publiczną, w tym działalność organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych[3], organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i komunalnych jednostek organizacyjnych[4]. Ponadto warto podkreślić, iż nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki finansowej oraz kontroli udzielania zamówień publicznych nadzór sprawują także Regionalne Izby Obrachunkowe.

Celem kontroli i nadzoru w administracji publicznej jest racjonalne zapewnienie prawidłowej i efektywnej realizacji zadań stawianych przed jednostkami samorządu terytorialnego. Poza tym efektywna kontrola wewnętrzna stanowi podstawowy czynnik źródła informacji o rzetelności i wiarygodności oraz skuteczności funkcjonujących systemów ekonomiczno-finansowych, stając się jednocześnie elementem dopełnienia procesu zarządzania. Ponadto kontrola i nadzór w administracji publicznej w sytuacji postępującej decentralizacji sektora publicznego weryfikuje trafność podejmowanych decyzji, dotyczących realizacji nałożonych nowych zadań na jednostki podsektora samorządu terytorialnego, kreując tym samym jakość świadczonych usług publicznych przez wspólnotę samorządową.

Wypełnieniem zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską była też konieczność wprowadzenia do administracji publicznej audytu wewnętrznego, którego założeniem jest wspomaganie procesów realizacji celów poprzez systematyczną ocenę i poprawę efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli, jak również bardziej skomplikowanych procesów zarządzania. Zatem audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego jest elementem ochrony środków publicznych, a także gwarantem racjonalnego dysponowania środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej. Poza tym pełni funkcję doradczą, poprzez informowanie i podnoszenie świadomości wśród kierowników jednostek w odniesieniu do praktycznego wykorzystania audytu wewnętrznego. Działalność audytu w sektorze publicznym przyczynia się do przestrzegania przyjętych procedur wewnętrznych, przepisów prawa oraz bieżącej informacji o stwierdzonych lukach w systemach kontroli.

Należy zatem podkreślić, że prawidłowo zaprojektowany i wdrożony system kontroli finansowej i nadzoru nad administracją publiczną powinien sprzyjać poprawie szczególnie efektywności oraz gospodarności zarządzania środkami podatników, co z pewnością przyczyni

3 Art. 203 ust. 1 Konstytucji RP.
4 Art. 203 ust. 2 Konstytucji RP.

się do poszerzenia wachlarza usług świadczonych na rzecz lokalnego społeczeństwa.

Ostatnim punktem konferencji była dyskusja moderowana przez przewodniczącego Komisji Samorządu Terytorialnego i Administracji Państwowej senatora Piotra Zientarskiego. Wymiana zdań między uczestnikami wskazała na problemy teoretyczne i praktyczne, które pojawiły się podczas konferencji. Prelegenci wyraźnie zasygnalizowali, że problemy te staną się punktem wyjścia do pogłębionych rozważań w pracy naukowej.

Konferencja była dla uczestników cennym doświadczeniem. Należy mieć nadzieję, że tezy wygłoszone podczas obrad i zadane pytania staną się impulsem do dalszych rozważań naukowych i praktycznych nad rolą kontroli i nadzoru w administracji publicznej.

Prof. nadzw. dr hab. Anna Gołębiowska
Dr Piotr Benedykt Zientarski

Rozdział I

Prof. nadzw. dr hab. Anna Gołębiowska*

Akty nadzoru i kontroli w działaniach władzy publicznej

1. Wprowadzenie

Na wstępie rozważań dotyczących problematyki związanej z aktami nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego w Polsce należałoby zaznaczyć, iż jakość tworzonego porządku prawnego to wypadkowa wielu czynników zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Czynniki zewnętrzne utożsamiają się m.in. z dość częstymi zmianami przepisów prawnych, jak również niespójnością przepisów albo sprzecznościami w systemie prawa administracyjnego oraz sporą ilością interpretacji. Z kolei czynniki wewnętrzne to m.in. spory pomiędzy organami gminy albo brak umiejętności tworzenia dobrego prawa itp.

Niemniej jednak należy podkreślić, że samorząd terytorialny jako element struktury zdecentralizowanej poddany jest procedurze kontrolnej połączonej z możliwością stosowania środków bezpośrednio ingerujących w jego działalność, czyli nadzorowi[1]. W związku z tym zasadne wydaje się przybliżenie znaczenia pojęcia, celu, kryteriów oraz środków oddziaływania nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego.

2.Kontrola w procesie administrowania

Ogólnie przyjmuje się, że kontrola jest niezbędnym elementem każdego złożonego działania. W konsekwencji jest też bez wątpienia nieodłączną

* Prof. nadzw. dr hab. Anna Gołębiowska – Zakład Prawa i Administracji Szkoły Głównej Służby Pożarniczej w Warszawie.

1 Por. A. Gołębiowska, *Europeanization of administrative law and public administration in Poland*, [w:] *Problemy i uwarunkowania samorządności terytorialnej*, red. I. Kłóska, Bielsko-Biała 2015, s. 11–32; A. Gołębiowska, *Local government in the Republic of 1997*, „Ius Novum" 2015, nr 2, s. 25–44.

częścią każdej administracji publicznej, niezależnie od okresu historycznego państwa[2], ustroju państwowego czy też przyjętego ustroju administracji publicznej itp. Niewątpliwie nie podważa tego fakt, że w relacji kontroli do administracji kontrola jest sprawą wtórną. Pierwotna zaś jest sama działalność administracji publicznej[3]. Z kolei nieodłączność kontroli w procesie administrowania polega na tym, że nieodzownym następstwem działalności administracyjnej jest sprawdzenie i ocena tej działalności[4]. Zatem sprawdzenie i ocena służyć mają wykryciu nieprawidłowości w funkcjonowaniu administracji, ustaleniu ich źródeł i określeniu sposobów uniknięcia ich w przyszłości.

---

2 Por. A. Gołębiowska, *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego w okresie II Rzeczypospolitej,* „Cogitatus" 2009, nr 7, s. 53–68; Należy wyjaśnić, iż przeszkodą, na którą natrafiono w okresie II Rzeczypospolitej, był brak gotowej koncepcji budowy administracji w skali całego państwa, ponieważ utrwalenie granic nastąpiło dopiero w 1922 r. Do tego czasu możliwości kształtowania samorządów przez władze centralne w Warszawie były niewielkie. Ten nieład koncepcji tworzenia struktur samorządowych, a nawet ich brak, wynikał raczej z tradycji i przyzwyczajeń do istniejących w czasach zaborów rozwiązań organizacyjnych. Warto przypomnieć, że Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 17 marca 1921 r. (Dz.U. R. P., Nr 44, poz. 267, ze zm.; zwana Konstytucją marcową) deklarowała, że państwo przekaże organom przedstawicielskim samorządu terytorialnego właściwy zakres ustawodawstwa, szczególnie z dziedziny administracji, kultury i gospodarki. Zatem gwarantowała nie tylko istnienie samorządu terytorialnego, ale również samorządów w innych dziedzinach. W 1924 r. Komisja Reformy Administracji przygotowała projekty ustaw samorządowych, które nie zostały uchwalone. W pakiecie projektów ustaw znalazły się: ustawa o gminie wiejskiej, ustawa o gminie miejskiej, dwie ordynacje wyborcze dla obu gmin, ustawa o powiatowych związkach komunalnych i ustawa o wyborach do sejmików powiatowych, natomiast nie było projektu ustawy o samorządzie wojewódzkim. Dopiero 23 marca 1933 r. doprowadzono do uchwalenia ustawy samorządowej o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego (Dz.U., Nr 35, poz. 294, ze zm.), która uregulowała w sposób kompleksowy jednolitą organizację samorządu gminy wiejskiej, miejskiej i powiatu. Ustawa wprowadziła jednolitą terminologię i ustrój gmin wiejskich, miejskich oraz powiatowych związków samorządowych. Poza tym przyjęła podział organów samorządu terytorialnego na stanowiące, kontrolujące, zarządzające i wykonawcze. Nie ulega wątpliwości, że ocena znaczenia ustawy o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego w kontekście postanowień dotyczących samorządu terytorialnego, jaki przewidywała ustawa konstytucyjna z 23 kwietnia 1935 r. (Dz.U. R. P., Nr 30, poz. 227; zwana Konstytucją kwietniową), która utwierdzała władzę państwową nad samorządem, nie jest prosta, ponieważ wymaga dogłębnej analizy, zwłaszcza czynników politycznych.

3 Por. A. Gołębiowska, *Europeanization of administrative law...,* dz. cyt., s. 14–29.

4 Por. A. Gołębiowska, *Istota samorządu terytorialnego w świetle postanowień Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.,* [w:] *Administracja publiczna – uwarunkowania prawne, organizacyjne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015, s. 15–32.

W doktrynie i w praktyce funkcjonuje opinia, że bez właściwej kontroli trudno zapewnić prawidłowe funkcjonowanie administracji i to niezależnie od tego, czy dotyczy administracji samorządowej czy rządowej, a przede wszystkim uczynić z administracji sprawny i efektywny mechanizm realizacji jej zadań[5].

Z uwagi na to, iż proces reformowania administracji publicznej rozpoczęty po 1989 r., a szczególnie jej terenowego segmentu[6], nie został jeszcze zakończony, można spodziewać się, a nawet należy oczekiwać kolejnych przedsięwzięć legislacyjnych i organizacyjnych w zakresie formowania nowego kształtu tej administracji[7]. Obecnie mamy do czynienia z ciągłym procesem decentralizacji władzy, czyli przekazywania jej z administracji centralnej do samorządów[8]. Proces ten powoduje kształtowanie się

5 Por. A. Gołębiowska, A. Kociołek-Pęksa, *Kontrola i nadzór w prawie administracyjnym – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne i dogmatycznoprawne*, „Zeszyty SGSP" 2018, nr 67/3, s. 39–62.

6 Por. A. Gołębiowska, *Geneza oraz konstytucyjno-prawne aspekty samorządu powiatowego i jego koncepcje prawno-organizacyjne*, [w:] *Rzeczpospolita w koncepcjach transformacji ustrojowej 1989 r.*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015, s. 59; Warto zaznaczyć, że podstawowym osiągnięciem polskiej transformacji ustrojowej jest utworzenie samorządu terytorialnego, w tym samorządu powiatowego. Uważa się go za jeden z konstytucyjnych elementów demokratycznego państwa prawnego. Samorząd terytorialny zapewnia obywatelom, wolnym i równym wobec prawa, udział w sprawowaniu władzy publicznej. Samorząd terytorialny ma charakter uniwersalny, obejmuje wszystkich jego mieszkańców. W związku z tym takie rozwiązanie powoduje, że tworzą się więzi społeczne, gospodarcze, kulturowe oraz cywilizacyjne. Ustrój samorządu terytorialnego w Polsce podlegał wielu zmianom, czego przykładem jest ustanowienie w 1998 r. struktur powiatowych samorządu lokalnego oraz struktur wojewódzkich samorządu regionalnego, natomiast w 2002 r. zasady bezpośrednich wyborów wójtów, burmistrzów i prezydentów miast. Wynika z tego, że w Polsce występują obiektywne tendencje do ciągłego rozwoju współczesnego samorządu terytorialnego.

7 Tamże, s. 60–64.

8 Por. A. Gołębiowska, *Decentralizacja administracji publicznej na przykładzie samorządu gminnego. Zarys problematyki*, „Opere et Studio pro Oeconomia" 2009, nr 9, s. 35–38; Jednocześnie należy podkreślić, że na podstawie art. 15 ust. 1 Konstytucji RP z 1997 r. decentralizacja stanowi czynność prawną z zakresu prawa publicznego, której jako przedmiot podlega władza publiczna, co w konsekwencji ma na celu zorganizowanie fragmentu ustroju terytorialnego państwa. Warto przypomnieć uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 lutego 2003 r. (K 24/02, OTK-A-2003, nr 2, poz. 11), w którym zaznaczono, że termin „decentralizacja" należy do pojęć, których znaczenie nie zostało wyczerpująco unormowane w Konstytucji RP, z tego też względu Trybunał wyjaśnił, że: „Zasada decentralizacji nie może być rozumiana w taki sposób, że ustawodawca ma obowiązek rozczłonkowania jednostek organizacyjnych szczebla centralnego i ulokowania ich na poziomie gmin, powiatów i województw. (...) Wyrażona w art. 15 ust. 1 Konstytucji RP zasada decentralizacji nie oznacza konstytucyjnego wymogu decentralizacji wszystkich państwowych jednostek organizacyjnych. Do ustawodawcy należy ocena, czy i w jakim zakresie jednostki te powinny

innego modelu administracji samorządowej, ale również pociąga za sobą przebudowę zarówno w zakresie organizacyjnym[9], jak i kompetencyjnym administracji rządowej oraz administracji w terenie[10].

W związku z tym przebudowa ustroju aparatu państwowego oraz reformowanie systemu administracji nie pozostają bez wpływu na system kontroli[11]. W ostatnim czasie w sferze kontroli administracji odnotować można szereg działań legislacyjnych[12] i organizatorskich kształtujących na nowo wiele elementów składowych systemu kontroli w państwie[13]. W przypadku aparatu administracyjnego, jak i w odnie-

---

podlegać decentralizacji oraz na jakim szczeblu". Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że: „decentralizacja, o której stanowi Konstytucja, nie jest jednorazowym przedsięwzięciem organizacyjnym, lecz cechą kultury politycznej zbudowanej na właściwych rozwiązaniach ustawowych, zgodnych z konstytucyjnymi zasadami ustroju Rzeczypospolitej". Warto zaznaczyć, że granice decentralizacji określone są przez ustawodawcę państwowego, natomiast sama zasada decentralizacji powinna być interpretowana w harmonii z innymi zasadami ustrojowymi, a więc z zasadą dobra wspólnego oraz z zasadą jednolitości państwa wyrażoną w art. 15 ust. 1 Konstytucji RP. W związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP i przepisami rozdziału VII można postawić tezę, że ustrój terytorialny Rzeczypospolitej Polskiej musi zapewnić decentralizację władzy publicznej, polegającą na stworzeniu systemu samorządu terytorialnego z gminą jako zasadniczą jednostką, wykonującą zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

9 Por. A. Gołębiowska, *Istota samorządu terytorialnego...,* dz. cyt., s. 23–26.

10 Por. A. Gołębiowska, *Europeanization of administrative law...,* dz. cyt., s. 25–27.

11 Por. A. Gołębiowska, *Decentralizacja administracji publicznej...,* dz. cyt., s. 39–42.

12 Por. A. Gołębiowska, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego – wyroki i środki odwoławcze*, „Prawo Europejskie w Praktyce" 2011, nr 4 (82), s. 32–37; Należy zaznaczyć, że rozstrzygnięcie sprawy sądowo-administracyjnej oznacza uwzględnienie skargi lub jej oddalenie, czyli wydanie jednego z typów wyroków przewidzianych w przepisach art. 145–151 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). W wyniku uwzględnienia skargi sprawa ma być ponownie rozpatrzona przez organ administracji, natomiast uzasadnienie powinno zawierać wskazania co do dalszego postępowania. Ponadto jednym z podstawowych założeń gwarantujących prawidłowy wymiar sprawiedliwości jest możliwość odwołania się od orzeczenia wydanego przez sąd usytuowany na niższej pozycji ustrojowej, w drodze wniesienia środka odwoławczego do tego samego lub hierarchicznie wyższego sądu. Zasadne wydaje się podkreślenie, że skarga kasacyjna, którą przewiduje dział IV rozdział I ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowi środek odwoławczy od wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny wyroku lub postanowienia kończącego postępowanie w sprawie. Tak więc skarga kasacyjna stanowi dewolutywny środek odwoławczy, który składa się do NSA, czyli przenosi się sprawę do sądu wyższej instancji. Skarga kasacyjna jest środkiem suspensywnym, zwyczajnym, ponieważ wniesienie powoduje wstrzymanie uprawomocnienia się orzeczenia.

13 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne wojewody oraz orzecznictwo sądów administracyjnych a stosowanie prawa przez jednostki samorządu*

sieniu do systemu kontroli można powiedzieć, że dokonujące się zmiany i procesy reformatorskie są w toku, a ich głównym celem jest stworzenie takiego ładu organizacyjnego i kompetencyjnego w obrębie kontroli[14], który byłby adekwatny do dzisiejszych założeń ustrojowych i istniejących uwarunkowań, w tym dotyczących przede wszystkim struktury i funkcji administracji publicznej[15].

3. Pojęcie kontroli i nadzoru

Termin „kontrola" należy do pojęć powszechnie używanych, a jego sens znaczeniowy pojmowany jest w sposób jednolity. Warto podkreślić, że kategorii kontroli może być nadawany dwojaki sens, a mianowicie:

– kontrola jako funkcja;
– kontrola jako swego rodzaju system organizacyjny[16].

Najogólniej rzecz ujmując, kontrola w znaczeniu organizacyjnym to całokształt podmiotów kontrolnych, czyli sprawujących funkcję kontroli.

---

terytorialnego, [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 62–74.

14 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzyganie sporów kompetencyjnych przez Naczelny Sąd Administracyjny*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 11–14.

15 Por. A. Gołębiowska, *Decentralizacja administracji publicznej...*, dz. cyt., s. 23–33.

16 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne...*, dz. cyt., s. 64–48; Należy dodać, że kontrola jest jedną z metod stosowanych w ocenie działalności administracji publicznej. Administracja jest pewną organizacją składającą się z różnych organów i skupionych wokół nich jednostek organizacyjnych, utworzoną w celu wykonywania zadań publicznych w sposób określony przez prawo. Zatem można powiedzieć, że administracja jest zjawiskiem należącym do sfery organizacji, prawa, a nawet kultury. Kontrola postrzegana jest jako istotny warunek istnienia cyklu działania zorganizowanego oraz nieodzowny składnik funkcji zarządzania i kierowania. Służy kierownictwu do sprawowania i oceniania, czy podległe jednostki organizacyjne wykonują swoje zadania, a w konsekwencji pozwala na wykrywanie nieprawidłowości i zapobieganie niekorzystnym zjawiskom. Rozważania nad kontrolą sprawowaną w demokratycznym państwie prawa można połączyć z tzw. misją administracji publicznej, której głównym celem działania jest osiąganie i zabezpieczenie dobra wspólnego w państwie na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. A zatem obowiązujące normy prawne wyznaczają metody jego tworzenia i ochrony w poszczególnych sferach działania administracji publicznej. W taki sposób rozumiane pojęcie misji administracji publicznej powinno korelować z oceną administracji w procesie kontroli jej działalności przez Sejm RP. Pomimo niepodważalnego faktu działania administracji publicznej w granicach obowiązującego prawa ocena działalności powinna uwzględniać aspekty zarówno normatywne, jak i aksjologiczne i celowościowe.

Z kolei kontrola traktowana w kategoriach funkcjonalnych i przedmiotowych stanowi obiekt licznych określeń i definicji. Niektórzy autorzy podkreślają, że kontrola to stwierdzenie i sprawdzanie stanu faktycznego[17]. Można też powiedzieć, iż kontrola to ogół czynności zmierzających do ustalenia faktycznego stanu rzeczy, połączony z porównaniem stanu istniejącego ze stanem planowanym. Zatem można również wskazać, że kontrola polega na obserwowaniu, ustalaniu i wykrywaniu stanu faktycznego, jak również porównywaniu rzeczywistości z zamierzeniami, a także występowaniu przeciw zjawiskom niekorzystnym i sygnalizowaniu jednostkom kompetentnym o dokonanych spostrzeżeniach, ale bez decydowania o zmianie kierunku działania jednostki skontrolowanej[18].

W związku z tym warto podkreślić, iż kontrola to działanie obejmujące:

- zbadanie istniejącego stanu rzeczy;
- zestawienie tego, co istnieje, z tym, co być powinno, co przewidują odpowiednie wzorce i normy postępowania oraz sformułowanie na tej podstawie odpowiedniej oceny;
- w przypadku istnienia rozbieżności między stanem istniejącym a stanem pożądanym ustalenie przyczyn tych rozbieżności i sformułowanie zaleceń, mających na celu wskazanie sposobów usunięcia niepożądanych zjawisk ujawnionych przez kontrolę[19].

---

17 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne...,* dz. cyt., s. 65–69; Należy zaznaczyć, że kontrola jednostek samorządu terytorialnego sprawowana jest przez kilka podmiotów. Kontrolę tę sprawują:
– Prezes Rady Ministrów (organ nadzoru);
– Wojewoda (organ nadzoru);
– Regionalna Izba Obrachunkowa (finanse publiczne);
– organy II instancji w ramach postępowania odwoławczego;
– organy wyższej instancji i organy naczelne w ramach nadzoru;
– sądy administracyjne (zasada skargowości);
– Najwyższa Izba Kontroli (gospodarowanie majątkiem publicznym);
– prokurator (zgodność z prawem);
– Rzecznik Praw Obywatelskich (przestrzeganie praw i wolności obywatelskich);
– obywatele (prawo petycji oraz informacja publiczna).
Podmiotów płaszczyzn w tym zakresie jest sporo. W przypadku poważnych niedociągnięć w działaniach organu samorządowego najwyższe władze państwowe przewidują różne formy ingerencji. Jednym z przykładów może być zawieszenie organów jednostek samorządu terytorialnego i ustanowienie w niej zarządu komisarycznego. Innym – odwołanie organu wykonawczego jednostek samorządu terytorialnego przez premiera, a jeszcze innym – rozwiązanie organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego przez Sejm RP.

18 Por. A. Gołębiowska, *Geneza oraz konstytucyjno-prawne...,* dz. cyt., s. 61–64.

19 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne...,* dz. cyt., s. 49–53; Można mówić o kryterium legalności, ale także o kryterium rzetelności, gospodarności, celowości oraz racjonalności. Kryterium legalności stanowi podstawę

Jednocześnie należy zaznaczyć, że kontrola polega na ustalaniu istniejącego stanu rzeczy, a także ustalaniu, jak być powinno, a następnie na zestawieniu tego, co istnieje, z tym, co być powinno, co przewidują odpowiednie wzorce i normy postępowania oraz sformułowanie na tej podstawie różnicy między tym, co istnieje, a tym, jak być powinno, a wreszcie – w przypadku różnicy między stanem rzeczywistym a stanem pożądanym – na ustaleniu przyczyn tej różnicy i sformułowaniu zaleceń w celu usunięcia niepożądanych zjawisk. W związku z tym warto podkreślić, że kontrola to porównywanie tego, co jest, z tym, co być powinno. Zatem celem kontroli jest ustalenie, czy przewidziany stan został urzeczywistniony. Niemniej jednak, aby można było to uczynić, należałoby zbadać stan istniejący oraz znać stan postulowany. Przedstawiona analiza pokazuje, że poszczególne ujęcia kategorii kontroli są do siebie bardzo zbliżone. Biorąc pod uwagę stanowisko literatury przedmiotu, jak również uwzględniając potoczne znaczenie pojęcia „kontrola", można stwierdzić, że „kontrola" jest funkcją, której istota tkwi w sprawdzaniu i ocenianiu określonej działalności lub jakiegoś stanu.

Zatem należy podkreślić, iż treść funkcji kontroli obejmuje:

- obserwowanie i rozpoznawanie danej działalności lub stanu, czyli ustalanie ich rzeczywistego obrazu w określonym czasie;
- ocenę tej działalności lub stanu poprzez konfrontację rzeczywistego, faktycznego ich obrazu z odnoszącymi się do nich jako całości, jak również do poszczególnych fragmentów, założeniami wyjściowymi – prowadzącą do stwierdzenia, że są one prawidłowe lub nieprawidłowe;
- diagnozę co do przyczyn ewentualnych nieprawidłowości, mającą możliwie szeroki zasięg, a w tym uwzględniającą aspekty przedmiotowe, jak i personalne przyczyn nieprawidłowości;
- sformułowanie wniosków odnośnie do przeciwdziałania powstawaniu nieprawidłowości w przyszłości[20].

Analiza terminu „kontrola" doprowadza do określenia kontroli jako:

---

koncepcji praworządności, która z punktu widzenia teoretycznego i praktycznego związana jest z określonymi właściwościami i metodami działania aparatu państwowego. Niemniej jednak warto podkreślić znaczenie kryterium celowości, które niewątpliwie łączy się z problemem liczby samych kryteriów i kategorii celowościowych. Z punktu widzenia ich stosunku do systemu prawnego kategorie kryteriów celowościowych można podzielić na autonomiczne kryteria celowości i kryteria celowości w ramach systemu prawnego.

20 Por. A. Gołębiowska, *Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 11–31.

– funkcji polegającej na obserwowaniu i rozpoznawaniu określonej działalności lub stanu;
– dokonywania oceny ich prawidłowości oczywiście z perspektywy założeń wyjściowych i oczekiwanych pożądanych efektów;
– stawiania diagnozy w zakresie przyczyn nieprawidłowości oraz formułowania wniosków co do tej działalności lub stanu w przyszłości.

Przedstawione określenia terminu „kontrola" odzwierciedlają funkcjonalne ujęcie tego pojęcia, które można również odnieść do kontroli traktowanej jako funkcja odrębna, samoistna, wykonywana niezależnie od innych funkcji. Cechą charakterystyczną samoistnej funkcji kontrolnej jest to, że nie zawiera ona w sobie możliwości władczego i wiążącego oddziaływania w stosunku do podmiotów, wobec których jest stosowana.

W związku z tym w ramach tak pojmowanej kontroli nie podejmuje się czynności władczych, zmierzających do skorygowania i naprawienia kontrolowanej działalności oraz stanu[21]. We współczesnych rozwiązaniach prawnych oraz w praktyce taka „czysta" kontrola występuje dość rzadko. Najczęściej zakres działania i uprawnień instytucji kontrolnych formułowany jest w ten sposób, że kontroler nie jest tak zupełnie pozbawiony możliwości oddziaływania na kontrolowanego. Wnioski pokontrolne kierowane do podmiotu kontrolowanego, do których musi się on ustosunkować, zalecenia pokontrolne, możliwość wydawania przez kontrolującego w określonych sytuacjach o charakterze szczególnym, nadzwyczajnym zarządzeń doraźnych – to dzisiaj typowe elementy pozycji kontrolera wobec kontrolowanego, oznaczające w rezultacie, że

21 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia sporów kompetencyjnych...,* dz. cyt., s. 34–37; Należy podkreślić, że kontrola powinna być systematycznym działaniem na rzecz ustanowienia norm efektywności podczas zaplanowanych celów albo zaprojektowanych informacyjnych sprzężeń zwrotnych, a także porównywania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalania pomiaru ich znaczenia i podejmowania różnych kroków potrzebnych do zapewnienia tego, aby wszystkie zasady organizacji zostały wykorzystywane w sposób najbardziej sprawny, prowadzący do osiągnięcia celów. A zatem kontrola to proces, przez który można doprowadzić do tego, aby rzeczywista działalność administracji odpowiadała działalności planowanej. Można wyróżnić etapy kontroli, a mianowicie: ustalenie norm oraz metod pomiaru efektywności, pomiar efektywności, porównanie efektywności z normami oraz podejmowanie działań korygujących. Niemniej jednak, aby system kontroli był skuteczny, musi spełniać pewne wymogi, czyli musi być ścisły, aktualny i obiektywny. Poza tym musi koncentrować się na podstawowych obszarach efektywności oraz strategicznych punktach kontroli, a także musi być realistyczny ekonomicznie i organizacyjnie. Jednocześnie musi być skoordynowany z tokiem pracy, normatywny i przede wszystkim możliwy do akceptacji przez członków organizacji.

realizowana funkcja kontrolna łączy się także z możliwościami wywierania wpływu na podmiot kontrolowany i jego działalność.

Inaczej rzecz ujmując, kontrola jest zasadniczo funkcją niezawierającą instrumentu władczego wkraczania w działalność podmiotów kontrolowanych w celu korygowania tej działalności. Jednakże w pewnym zakresie związane są z nią możliwości wywierania na podmioty kontrolowane wiążącego wpływu. A zatem kontrola traktowana jako funkcja samoistna i w założeniu niezawierająca w sobie elementów władczych konfrontowana jest na ogół z kategorią nadzoru. W doktrynie prawniczej treść kategorii nadzoru, w porównaniu z funkcją kontroli, określa się, że stanowi ona kategorię szerszą, obejmującą działalność kontrolną.

Można zatem powiedzieć, że tam gdzie w grę wchodzi prawo obserwacji oraz prawo wydawania poleceń, można mówić o nadzorze nad organami administracyjnymi. Nadzór nie ogranicza się zatem do obserwacji, ale łączy się z czynnikiem kierowania przez wydawanie dyrektyw. Organ nadzorujący nie tylko spostrzega i ocenia. Organ ten również w pewnym sensie współadministruje, odpowiada za wyniki działalności organizatorskiej organów podległych nadzorowi. Oczywiście, odpowiedzialność jest ograniczona do tej dziedziny, w której zakresie skutkują środki nadzorcze. Nadzór zawsze obejmuje kontrolę[22], natomiast wykonywanie kontroli nie musi się łączyć z możnością stosowania środków nadzorczych.

Zatem należy podkreślić, że nadzór oznacza prawną możliwość wpływania na działalność podporządkowanych organów lub instytucji[23]. Termin „nadzór" używany jest najczęściej dla określenia sytuacji, w której organ nadzorujący jest wyposażony w środki oddziaływania na postępowanie organów oraz jednostek nadzorowanych. Uprawnienia nadzorcze oznaczają przede wszystkim prawo do kontroli wraz z możliwością wiążącego wpływania na organy i instytucje nadzorowane[24].

Wobec tego można powiedzieć, że nadzór to w pewnym sensie kategoria pojemniejsza, w której mieszczą się wszystkie elementy składające się na kontrolę, a więc:

– obserwacja;
– ocena;
– diagnoza;
– sformułowanie wniosków.

---

22 Por. A. Gołębiowska, *Europeization of administrative law...*, dz. cyt., s. 32–35.
23 Por. A. Gołębiowska, *Decentralizacja administracji publicznej...*, dz. cyt., s. 24–27.
24 Por. A. Gołębiowska, *Prawo do dobrej...*, dz. cyt., s. 25–29.

Poza tym elementami składającymi się na kontrolę są również możliwości wiążącego oddziaływania i władczej ingerencji w działalność określonego podmiotu w celu skorygowania tej działalności w kierunku pożądanym przez sprawującego nadzór.

Należy zatem podkreślić, że nadzór to kontrola połączona z prawną możnością władczej ingerencji wobec podmiotu poddanego oddziaływaniu nadzorczemu. Jednocześnie należy zauważyć, że szczegółową treść nadzoru, a tym samym zasięg możności władczej ingerencji wyznaczają przepisy prawa. Funkcja nadzoru jest ściśle limitowana prawem zarówno co do zakresu podmiotowego relacji nadzorczej, jak i w odniesieniu do jej składników przedmiotowych, a zwłaszcza kryteriów wkraczania i środków oddziaływania na podmiot nadzorowany.

W konsekwencji oznacza to, że stosunek nadzoru może mieć w zależności od rozstrzygnięć ustawodawcy w danym przypadku treść zróżnicowaną ze względu przede wszystkim na charakter i pozycję podmiotów stosunku nadzoru.

Jednocześnie należy zauważyć, że inny jest zakres nadzoru i środki wkraczania w działalność jednostki nadzorowanej w obrębie aparatu administracji publicznej, czyli nadzór wojewody nad samorządami[25]. Inaczej kształtuje się nadzór organu administracyjnego względem podmiotu usytuowanego poza aparatem administracyjnym wobec jednostki, np. nadzór sanitarny czy budowlany oraz organizacji społecznej. Nadzór jako funkcja identyfikowana za pomocą swoistej treści może się odbywać zarówno w ramach układów organizacyjnych w obrębie

25 Por. A. Gołębiowska, *Local government...*, dz. cyt., s. 26–29; Zgodnie z przepisami prawa wojewoda przeprowadza kontrolę zgodności z prawem aktów prawa miejscowego w myśl przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2015 r., poz. 525, z późn. zm.). Zgodnie z art. 28 ust. 1 i 2 tej ustawy wojewoda jest uprawniony do kontroli na zasadach określonych w ustawach samorządowych. Oznacza to, że wojewoda kontroluje wykonywanie przez organy samorządu terytorialnego i inne podmioty zadania z zakresu administracji rządowej, realizowanych przez nie na podstawie ustawy lub porozumienia z organami administracji rządowej. Z analizy wyników badań dotyczących stosowania prawa przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle orzecznictwa NSA wynika, że najczęściej kontrolowano wykonanie dochodów budżetowych i wykorzystanie dotacji, ale również sprawy z zakresu ewidencji ludności i wydawanie dowodów osobistych. Należy dodać, że kompetencje nadzorcze wojewody są w pewnym sensie ograniczone, ponieważ nie można unieważnić aktu prawnego organu samorządowego, który w sposób nieistotny narusza prawo. W takiej sytuacji organ nadzoru stwierdza, że akt ten został wydany z naruszeniem prawa. A zatem nie stwierdza się nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie jednego roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi przedłożenia uchwały wojewodzie.

władzy publicznej, jak i pomiędzy podmiotami nieznajdującymi się w układach tego rodzaju[26].

Jednocześnie należy podkreślić, że wykorzystywanie nadzoru nie realizuje się poprzez stosowanie przez uprawnione organy jedynie środków władczej ingerencji. Nadzór daje też tytuł do podejmowania w stosunku do podmiotów nadzorowanych działań o charakterze:

– niewładczym;
– organizatorskim.

W związku z tym należy podkreślić, iż w funkcji nadzoru znajduje się już z samego założenia nie tylko władcza ingerencja, ale także w pewnym stopniu, w szczególności ze względu na cel nadzoru, jakim jest zapewnienie prawidłowego działania i osiągnięcie właściwych rezultatów, element opieki i wspierania podmiotów poddanych nadzorowi. Z tego też względu niejednokrotnie w przepisach prawnych kształtujących nadzór przewidywane są takie formy i środki oddziaływania nadzorczego:

– wspomaganie;
– uzgadnianie stanowisk;
– instruktaż;
– udzielanie pomocy.

Przedstawione podejście zakłada traktowanie nadzoru jako funkcji aktywnej, co odpowiada dzisiejszym oczekiwaniom w odniesieniu do układów nadzorowania, które nie mogą ograniczać się do pilnowania i wyłapywania błędów, ale powinny obejmować szeroką rzeszę oddziaływań wspomagających funkcjonowanie jednostek podległych nadzorowi[27].

Powracając do wyjaśnienia terminu „kontroli", należy skonstatować, że kontrola jako funkcja odrębna i samoistna nie ma zasadniczo możliwości władczej i wiążącej ingerencji, przez co nie ma możliwości bezpośredniego wpływania i uczestniczenia w procesie realizacji zadań przez podmiot kontrolowany. Zatem kontroler nie współadministruje ani też nie ponosi odpowiedzialności za wynik kontrolowanej działalności. Jednakże, jeśli spojrzy się na kontrolę w szerszej perspektywie, a mianowicie jej celów, roli i zadań, które wiążą się z wykrywaniem błędów i wskazywaniem dróg napraw, to można stwierdzić, że na kontroli (instytucjach kontrolnych) spoczywa też swego rodzaju odpowiedzialność za prawidłowe funkcjonowanie administracji publicznej.

---

26 Por. A. Gołębiowska, *Geneza oraz konstytucyjno-prawne...,* dz. cyt., s. 67–69.

27 Por. A. Gołębiowska, *Implementacja dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie ponownego wykorzystania informacji sektora publicznego*, [w:] *Ponowne wykorzystywanie informacji sektora publicznego w administracji*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 11 i 31.

Podsumowanie

Reasumując należy podkreślić, że kontrola z punktu widzenia treści jest kategorią węższą niż nadzór czy kierownictwo. Wobec tego zawsze tam, gdzie pojawiają się te funkcje pojemniejsze, pojawia się także kontrola. Wówczas jednak nie ma ona bytu samodzielnego, lecz realizowana jest w ramach funkcji nadzoru lub kierownictwa jako ich nieodzowny element składowy.

Administracja publiczna[28] poddana jest oddziaływaniu wielu różnych samoistnych instytucji kontroli, ale w ramach systemu administracji kontrola występuje na co dzień również jako składnik charakterystycznych dla tego systemu funkcji nadzoru oraz kierownictwa.

28 Por. A. Gołębiowska, *Aspekty prawne ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego w* administracji, [w:] *Ponowne wykorzystywanie informacji sektora publicznego w administracji*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 31–45.

Bibliografia

Literatura

Gołębiowska A., *Aspekty prane ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego w administracji*, [w:] *Ponowne wykorzystywania informacji sektora publicznego w administracji*, red. A. Gołębiowska, P.B, Zientarski, Warszawa 2017.

Gołębiowska A., *Decentralizacja administracji publicznej na przykładzie samorządu gminnego. Zarys problematyki*, „Opere et Studio pro Oeconomia" 2009, nr 6.

Gołębiowska A., *Europeization of administrative law and public administration in Poland*, [w:] *Problemy i uwarunkowania samorządności terytorialnej,* red. I. Kłóska, Bielsko-Biała 2015.

Gołębiowska A., *Geneza oraz konstytucyjno-prawne aspekty samorządu powiatowego i jego koncepcje prawno-organizacyjne*, [w:] *Rzeczpospolita w koncepcjach transformacji ustrojowej 1989 r.*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015.

Gołębiowska A., *Implementacja dyrektywy Parlamentu Europejskiego i rady w sprawie ponownego wykorzystania informacji sektora publicznego*, [w:] *Ponowne wykorzystywane informacji sektora publicznego w administracji*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017.

Gołębiowska, A., *Istota samorządu terytorialnego w świetle postanowień Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, [w:] *Administracja publiczna – uwarunkowania prawne, organizacyjne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015.

Gołębiowska A., *Local government in the Constitution of the Republic of Poland 1997*, "Ius Novuum" 2015, nr 2.

Gołębiowska A., *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego – wyroki i środki odwoławcze*, „Prawo Europejskie w Praktyce" 2011, nr 4(82).

Gołębiowska A., *Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., *Prawo miejscowe samorządu terytorialnego w okresie II Rzeczypospolitej*, „Cogitatus" 2009, nr 7.

Gołębiowska A., *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne wojewody oraz orzecznictwo sądów administracyjnych a stosowanie prawa przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., *Rozstrzygnięcia sporów kompetencyjnych przez Naczelny Sąd Administracyjny*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., Kociołek-Pęksa A., *Kontrola i nadzór w prawie administracyjnym – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne i dogmatycznoprawne*, „Zeszyty Naukowe SGSP" 2018, nr 67/3.

Streszczenie

Akty nadzoru i kontroli w działaniach władzy publicznej

Środki przekazu informują, że organy administracji publicznej, wykonując prawo, działają z naruszeniem zasady praworządności, co oznacza, że poprzez wadliwe rozstrzygnięcia lub nieuzasadnioną bierność urzędnicy wyrządzają obywatelom poważne szkody. Aby zapobiegać wszelkim nieprawidłowościom, potrzebna jest instytucja kontroli i nadzoru nad działalnością administracji, której główne zadanie to eliminowanie nieprawidłowości w tworzeniu oraz stosowaniu prawa.

Słowa kluczowe: administracja, postępowanie, kontrola, nadzór, samorząd terytorialny, prawo.

Summary

Acts of supervision and control in the activities of public authorities

Social media measures inform that public law enforcement bodies act in violation of the principle of the rule of law, which means that through faulty decisions or unjustified passivity, officials cause serious damage to citizens. Due to the fact that in order to prevent any irregularities an institution is needed to control and supervise the activity of the administration, whose main task is to eliminate irregularities in the creation and application of the law.

Key words: administration, proceedings, control, supervision, local self-government, law.

Rozdział II

Prof. dr hab. Katarzyna Szczepańska*

Perspektywy audytu w administracji publicznej

1. Wprowadzenie

Pojęcie audytu związane jest z administracją publiczną w kontekście koncepcji zarządzania, szczególnie nowego zarządzania publicznego, które zakłada m.in. rynkowy charakter transakcji między zarządzającymi administracją publiczną a jej klientami. Służą temu: profesjonalne zarządzanie instytucją publiczną, standardy i wskaźniki efektywności, orientacja na kontrolę wyników działania, wykorzystanie metod i technik zarządzania czy racjonalizacja wydatków publicznych. Omawiana koncepcja stała się podstawą tworzenia modeli zarządzania publicznego (np. zwiększania efektywności, dążenia do doskonałości, orientacji na usługi publiczne). Z koncepcji zarządzania w administracji publicznej wynikają jego konteksty, m.in. zasady dobrego rządzenia (ang. *good governance*), wśród których należy wymienić efektywność. „Dotyczy [ona] poprawy potencjału administracyjnego (...) w zakresie skutecznego, sprawnego (...) realizowania celów polityk publicznych”[1]. Należy założyć, że koncepcje zarządzania w administracji publicznej oraz ich konteksty wyznaczają zakres charakterystyk audytu.

Podejścia do definiowania administracji publicznej można podzielić na polityczne, prawne i zarządcze. W artykule przyjęto, że administracja publiczna to „zespół działań, czynności, przedsięwzięć organizatorskich i wykonawczych, prowadzonych na rzecz realizacji interesu publicznego przez różne podmioty (...) na podstawie ustawy i w określonych prawem formach”[2]. Wynika z tego możliwość zastosowania koncepcji nowego zarządzania publicznego ze względu na kryterium zorganizowanego

* Prof. dr hab. Katarzyna Szczepańska – Wydział Zarządzania Politechniki Warszawskiej.

1 W. Szumowski, *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji,* „Nauki o Zarządzaniu. Management Sciences” 2014, nr 4(21), s. 95.

2 K. Szczepańska, *Aspekty zarządzania jakością w administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2009, nr 573, s. 607.

działania. Wiąże się ono z prakseologią jako elementem teorii działania. W prakseologii sprawność oznacza „ogół walorów praktycznych działania, czyli ocenianych pozytywnie jego cech”[3], jak również „każdy z walorów dobrej roboty z osobna”[4]. Sprawność może być opisywana np. przez skuteczność, korzystność, ekonomiczność, racjonalność. Wynika z tego pojęcie sprawności rzeczywistej, ponieważ „działanie jest rzeczywiście sprawne, gdy (...) odpowiada właściwym w danej sytuacji kryteriom”[5]. Mogą one być definiowane jako zobiektywizowane lub subiektywne cechy obiektu, według których jest on oceniany[6]. Charakterystykami sprawności działania są:

- skuteczność – pozytywnie oceniana zgodność wyniku działania z jego celem, stopień osiągnięcia celu;
- korzystność – „uwzględnia wszystkie efekty uzyskane w wyniku działania (a nie tylko związane bezpośrednio z realizacją celów działania). Wprowadza rozróżnienie między efektami ocenionymi pozytywnie, które są zaliczane do efektów wynikających ze skuteczności działania i traktowane jako korzyści a efektami ocenianymi negatywnie, które są zaliczane do ponoszonych w działaniu nakładów i są traktowane jako straty”[7];
- ekonomiczność – nazywana również gospodarnością (w ujęciu ekonomicznym – efektywność) oznacza zarówno wydajność – wzrost efektów przy danym poziomie nakładów, jak i oszczędność – obniżenie nakładów przy tym samym poziomie efektów;
- racjonalność – zgodność postępowania z ogółem posiadanych informacji przy założeniu, że te informacje odzwierciedlają rzeczywistość.

Pojęcie sprawności działania można również odnieść do organizacji, przyjmując założenie o celowości działań jej członków. „Kryteria ocen funkcjonowania całości organizacyjnych działań stosują prakseologiczne walory sprawnego działania”[8], co uprawnia odniesienie pojęcia sprawności również do administracji publicznej. Jednym ze sposobów oceny sprawności działania jest audyt, który w administracji publicznej

3 T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 227.

4 Tamże.

5 Tamże, s. 228.

6 Por. T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia...*, s. 108.

7 Por. J. Kurnal, *Prakseologiczne kryteria ocen jako źródła dylematów w trudnych sytuacjach decyzyjnych,* „Prakseologia” 1997, nr 1–2 (61–62), s. 204–205.

8 L. Habuda, *Prakseologiczne kryteria oceny funkcjonowania organizacji,* „Prakseologia” 1997, nr 1–2 (61–62), s. 399.

może być rozpatrywany w wielu perspektywach, np. nauk o zarządzaniu, standardów międzynarodowych czy przepisów prawa. Analiza tych perspektyw może udzielić odpowiedzi na pytanie o stopień ich spójności. Jednocześnie charakterystyki sprawności działania mogą być kryteriami audytu w administracji publicznej. Celem artykułu jest przedstawienie podstaw i charakterystyk audytu w administracji publicznej. W osiągnięciu celu posłużono się następującymi metodami badawczymi: analizy i krytyki piśmiennictwa oraz analizy i konstrukcji logicznej.

2. Charakterystyka audytu

Ocena (ewaluacja) jako sąd wartościujący wymaga przyjęcia określonego układu odniesienia, którym mogą być na przykład szeroko rozumiane regulacje (wewnętrzne i zewnętrzne) lub ustalony wzorzec (standard, model). Ocena może być definiowana jako „systematyczne zbieranie i analiza informacji (...) zazwyczaj odnośnie do skuteczności, efektywności, wydajności i (lub) trafności działania”[9]. W ogólnym ujęciu jest to:

- sposób monitorowania i kontrolowania poziomu doskonałości obiektu (np. organizacji lub jej części czy obszaru zarządzania),
- proces identyfikowania, gromadzenia, analizowania danych dotyczących działań i wyników osiągniętych przez obiekt (np. organizacja, jej część czy obszar zarządzania) i formułowania wniosków określających ich stan w teraźniejszości.

Na podstawie definicji oceny można określić jej funkcje i zasady, których syntezę charakterystyk przedstawiono w tabeli 1, przyjmując założenie, że celem oceny jest pozyskanie informacji, które posłużą do określenia poziomu doskonałości organizacji.

Przeprowadzanie oceny wymaga m.in. określenia jej kryteriów, sposobu przeprowadzania (procedury), doboru metod, wyboru mierników i wskaźników wraz z ich wartościami oczekiwanymi po to, aby wykazać stopień realizacji celów szczególnie zarządzania operacyjnego. Ponadto ocena powinna być przeprowadzana przez upoważnionych i kompetentnych pracowników z zachowaniem określonych zasad postępowania. W naukach o zarządzaniu wyróżnia się dwa rodzaje oceny: wewnętrzną (tzw. samoocenę), która jest przeprowadzana przez upoważnionych pracowników danej organizacji, oraz zewnętrzną, która jest przeprowadzana przez podmioty niezależne od danej organizacji.

9 *Guidelines for the ethical conduct of evaluations*, Australasian Evaluation Society, www.aes.asn.au (dostęp: 12 lutego 2017 r.).

Tabela 1. Funkcje i zasady oceny

Funkcje oceny		Zasady oceny	
Nazwa	**Opis**	**Nazwa**	**Opis**
Zarządcza	Wykorzystywanie wyników oceny w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania	Celowość	Ocena jest działaniem zamierzonym i związanym z osiąganiem celów organizacji
Informacyjna	Dostarczanie informacji kierownictwu organizacji	Kompleksowość	Ocena dotyczy wszystkich aspektów funkcjonowania organizacji
Motywacyjna	Wyniki oceny powinny motywować kierowników i pracowników organizacji do doskonalenia pracy i jej efektów	Użyteczność	Ocena dostarcza wyników, które są wykorzystywane w praktyce zarządzania organizacją (np. do przeprowadzania porównań)
Korekcyjna	Określanie nieprawidłowości w systemie zarządzania oraz w jego funkcjonowaniu	Ciągłość	Ocena jest przeprowadzana systematycznie
Stabilizująca	Kontynuowanie realizacji działań spełniających wymagania i oczekiwania organizacji	Standaryzacja	Ocena jest przeprowadzana zgodnie z przyjętą w organizacji procedurą
Rozwojowa	Wyznaczanie przyszłych działań ukierunkowanych na doskonalenie organizacji	Profesjonalizm	Ocena jest prowadzona przez osoby, które mają wystarczającą wiedzę i umiejętności oraz doświadczenie
		Formalizacja	Ocena jest ujęta w przepisach wewnętrznych organizacji a jej wyniki są dokumentem wewnętrznym

Źródło: opracowanie własne.

Audyt jako forma oceny stosowany był pierwotnie w aspekcie finansowo-księgowym, by wraz z rozwojem nauk o zarządzaniu objąć inne aspekty funkcjonowania organizacji. Ogólną definicją audytu jest: „dostarczanie odpowiedniej, profesjonalnej opinii popartej niezbędnymi dowodami”[10]. Dowodami audytu są dane i informacje uzyskane podczas przeprowadzania audytu odpowiadające jego kryteriom. Audyt może być definiowany w znaczeniu wąskim i szerokim. W wąskim znaczeniu jest to „sprawdzanie poprawności arytmetycznej obliczeń lub istnienia odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych”[11]. Natomiast w szero-

10 *Audyt Quality*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 2002, s. 8.

11 P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania audytu wewnętrznego,* [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami*, red. E. Nowak, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego” 2009, nr 53, s. 9.

kim znaczeniu audyt jest rozumiany jako przegląd i ocena dokonywana na najwyższym szczeblu zarządzania organizacją lub jako „działalność niezależna, obiektywna i doradcza prowadzona w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania”[12].

Według kryterium podmiotu przeprowadzającego, wyróżnia się audyt zewnętrzny (przeprowadzany przez kompetentny podmiot rynku) oraz wewnętrzny (przeprowadzany przez upoważnionych pracowników organizacji). Należy zauważyć, że zakres audytu wewnętrznego może, ale nie musi odpowiadać zakresowi audytu zewnętrznego. Determinantami zakresu audytu są rodzaj obiektu oraz potrzeby informacyjne kadry zarządzającej. Audyt wewnętrzny rozumiany jako „badanie i ocenianie skuteczności innych kontroli (...). Dostarcza analiz, ocen, rekomendacji, rad i informacji dotyczących działań”[13], dlatego jest uznawany za rodzaj kontroli. Należy przy tym zauważyć, że jedną z cech odróżniających audyt wewnętrzny od kontroli wewnętrznej jest niezależność osób go przeprowadzających. Natomiast według kryterium przedmiotowego wyróżnia się audyt: finansowy, prawny, marketingowy, personalny (zasobów ludzkich), organizacyjny. Wyniki z audytu są wykorzystywane do oceny stanu lub procesów obiektu według przyjętych kryteriów oraz określenia możliwości jego doskonalenia.

W ujęciu normy międzynarodowej audyt to „systematyczny, niezależny i udokumentowany proces uzyskiwania dowodów z audytu oraz jego obiektywnej oceny w celu określenia stopnia spełnienia kryteriów audytu”[14]. Dowodami z audytu są „zapisy, stwierdzenia faktu lub inne informacje możliwe do zweryfikowania, które są istotne ze względu na kryteria audytu”[15]. Natomiast kryteriami audytu są „zestaw polityk, procedur lub wymagań używanych jako odniesienie, do których porównuje się dowody z audytu”[16]. Według kryterium podmiotowego wyróżnia się audyty[17]: wewnętrzne (tzw. pierwszej strony), które są przeprowadzane przez organizację lub w jej imieniu, oraz zewnętrzne, które obejmują audyty: drugiej strony (przeprowadzane przez strony zainteresowane organizacją, takie jak klienci lub inne osoby występujące w ich imieniu) oraz trzeciej strony (przeprowadzane przez niezależne organizacje audytujące, takie jak instytucje regulacyjne lub jednostki certyfikujące).

12 Tamże, s. 17.
13 Tamże, s. 13.
14 PN-EN ISO 19011:2012, *Wytyczne dotyczące audytowania systemów zarządzania*, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa 2012, s. 6.
15 Por. tamże, s. 7.
16 Tamże, s. 6.
17 Por. tamże, s.6.

Przeprowadzanie audytu powinno odbywać się z wykorzystaniem zasad, których opis przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Zasady audytowania

Nazwa zasady	Opis
Rzetelność	Podstawa profesjonalizmu audytorów (osób przeprowadzających audyt), którzy powinni: • wykonywać swoją pracę uczciwie, sumiennie i odpowiedzialnie; • stosować się do wszystkich wymagań prawnych mających zastosowanie; • wykazywać się kompetencją (zdolność stosowania wiedzy i umiejętności w celu osiągnięcia zamierzonych rezultatów oraz odpowiednich postaw i zachowań podczas procesu audytowania); • wykonywać swoją pracę w sposób bezstronny (uczciwie i bez uprzedzeń); • być wyczuleni podczas przeprowadzania audytu na wszystkie wpływy, które mogą oddziaływać na dokonywane oceny
Uczciwe przedstawianie wyników	Obowiązek przedstawiania wyników dokładnie, zgodnie z prawdą
Należyta staranność zawodowa	Pracowitość i rozsądek w audytowaniu, zdolność do racjonalnego osądzania we wszystkich sytuacjach mających miejsce podczas audytu
Poufność	Bezpieczeństwo informacji – dyskrecja w użyciu i ochronie informacji, do których audytorzy mają dostęp w wyniku wykonywania obowiązków. Informacje z audytu nie mogą być wykorzystywane dla osobistych korzyści audytora, klienta audytu (organizacja lub osoba zlecająca przeprowadzenie audytu) czy też w sposób szkodliwy dla uzasadnionych interesów audytowanego (organizacja, która jest audytowana). Poprawne obchodzenie się z wrażliwymi i poufnymi informacjami
Niezależność	Podstawa bezstronności podczas przeprowadzania audytu oraz obiektywizm w formułowaniu wniosków – niezależność audytorów od działań poddawanych audytowi, działanie wolne od uprzedzeń i konfliktu interesów
Podejście oparte na dowodach	Racjonalna metoda uzyskiwania wiarygodnych i odtwarzalnych wniosków z audytu w systematycznym jego procesie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: PN-EN ISO 19011:2012, *Wytyczne dotyczące audytowania systemów zarządzania*, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa 2012, s. 7–10.

Charakterystyki audytu w ujęciu nauk o zarządzaniu, jak i normy międzynarodowej są do siebie na tyle zbliżone, że można je uznać za zgodne. Zasady audytu zawarte w normie odnoszą się w większym

stopniu do audytorów (osoby przeprowadzające audyt) niż do przygotowania, przeprowadzania czy oceny audytu. Uzasadnia to twierdzenie o braku zgodności zasad audytowania ujętych w normie z zasadami oceny z wyjątkiem zasady profesjonalizmu, co nie ogranicza wykorzystania pozostałych zasad oceny w przygotowaniu i przeprowadzeniu audytu. Należy podkreślić, że z definicji audytu wynika, że spełnia on wszystkie funkcje oceny, dlatego jest on jej formą.

Reasumując należy stwierdzić, że audyt cechują działania w ujęciu przedmiotowo-podmiotowym, kryteria, na podstawie których jest on przeprowadzany, sposób (procedura) realizacji działań audytu, metody służące pozyskiwaniu informacji, powtarzalność (przeprowadzanie audytu w określonych odstępach czasu). Wymienione cechy uzasadniają potrzebę zarządzania audytem, które może być definiowane jako planowanie, organizowanie (przygotowanie), przeprowadzanie audytu oraz kontrola jego działań i wyników po to, by osiągnąć jego cel.

3. Audyt w administracji publicznej

3.1. Teoretyczne podstawy audytu

Zasady, struktura czy funkcjonowanie administracji publicznej wynikają z przyjęcia koncepcji zarządzania uwzględniającej określone doktryny, np. filozoficzne, polityczne czy prawne[18]. Uzasadnia to twierdzenie o istnieniu związków między celami administracji publicznej a jej wymiarem prawnym, ekonomicznym, społecznym, organizacyjnym czy zarządczym. Każdy z tych wymiarów cechuje się wewnętrzną strukturą determinant oraz zależnościami między nimi. Ponadto między tymi wymiarami zachodzą określone zależności przyczynowo-skutkowe, co wpływa na osiąganie celów przez administrację publiczną między innymi w aspekcie zarządzania.

Zarządzanie publiczne jest przedmiotem zainteresowania ekonomii, nauk o administracji, politologii, socjologii. Zarządzanie publiczne jako subdyscyplina nauk o zarządzaniu zajmuje się „badaniem sposobów i zakresu harmonizowania działań zarządczych zapewniających prawidłowe wyznaczanie celów organizacji tworzących sektor publiczny oraz optymalnym wykorzystywaniem możliwości zorganizowanego działania ludzi, nakierowanego na kreowanie publicznych wartości

18 Szerzej w: Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2010, s. 2–11.

i na realizację interesu publicznego”[19]. W tym sensie można rozważać wewnętrzne (np. zarządzanie) i zewnętrzne (np. społeczne) podstawy audytu w administracji publicznej. Zarządzanie publiczne jest realizowane przez podmioty publiczne rozumiane jako „wszelkie podmioty, którym państwo i jego organy powierzyły lub zleciły realizację zadania publicznego w określonej formie prawnej”[20]. W naukach o zarządzaniu przyjmuje się, że podmiot publiczny jest rodzajem organizacji (według kryterium funkcji genotypowej), która jest „utworzona z inicjatywy administracji państwowej lub jednostki samorządu terytorialnego, zależna od organów założycielskich prowadzących działalność o charakterze publicznym”[21]. Wynika z tego możliwość odniesienia audytu opisanego w naukach o zarządzaniu do organizacji publicznych.

Realizacja współczesnych koncepcji zarządzania w administracji publicznej może być charakteryzowana przez kategorię opisową, jaką jest sprawność działania, ponieważ odnosi się ona do działania zorganizowanego. Przyjęcie tego kryterium ogranicza rozważania do czynnościowego aspektu funkcjonowania administracji publicznej, więc nie obejmują one struktury czy uwarunkowań stosowanych przez nią koncepcji zarządzania. Ponadto kryterium prakseologiczne może uzupełniać zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne perspektywy audytu. Należy przy tym zauważyć, że z charakterystyki podstaw audytu wynikają jego kryteria. Jednocześnie kryterium sprawności działania nie ogranicza możliwości uwzględniania innych podstaw audytu, a tym samym jego kryteriów, na przykład zawartych w regulacjach krajowych (np. zasady postępowania administracyjnego przedstawione w tabeli 3) czy europejskich (np. zasady Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej przedstawione w tabeli 4), jak również wartości w zarządzaniu publicznym, które przedstawiono w tabeli 5.

Jak wynika z przeprowadzonej analizy zasad w administracji publicznej, zdecydowana ich większość ma odniesienie do kryteriów prakseologicznych sprawności działania: skuteczności i racjonalności. Oznacza to nieuwzględnienie kryteriów korzystności i ekonomiczności. Natomiast przeprowadzona analiza wartości w administracji publicznej pozwala na stwierdzenie, że dotyczą one sprawności działania

19 B. Kożuch, *Skuteczne współdziałanie organizacji publicznych i pozarządowych*, Kraków 2011, s. 23.

20 K. Heffner, *Lokalizacja instytucji publicznych, jako element polityki miejskiej i regionalnej*, [w:] *Opinie i ekspertyzy OE-228*, Kancelaria Senatu, Warszawa 2015, s. 4.

21 Por. A. Kowalczewski, *Zarządzanie organizacjami w teorii i praktyce*, Warszawa, 2008, s. 77–78.

Tabela 3. Zasady postępowania administracyjnego

Nazwa zasady	Opis zasady
Praworządności	Organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa
	Postępowanie organów administracji publicznej uwzględnia interes społeczny i słuszny interes obywateli
Współpracy	Organy administracji publicznej współdziałają ze sobą
	Organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania
Informowania	Organy administracji publicznej: • są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego; • czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek; • powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w ten sposób w miarę możności doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu
Uczestnictwa	Organy administracji publicznej obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań
	Organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia
	Organy administracji publicznej w sprawach, których charakter na to pozwala, dążą do polubownego rozstrzygania kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach
	Sprawy należy załatwiać w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego (...) doręczanego środkami komunikacji elektronicznej
	Postępowanie administracyjne jest dwuinstancyjne, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej
	Decyzje, od których nie ma odwołania w administracyjnym toku instancji, lub wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana takich decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania może nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w kodeksie lub ustawach szczególnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie obwieszczenia Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z dnia 27 czerwca 2017 r. poz. 1257).

Tabela 4. Zasady Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej

Zasada	Opis
Praworządności	Urzędnik działa zgodnie z prawem oraz stosuje przepisy i procedury określone w aktach prawnych. W szczególności urzędnik dba o to, aby decyzje mające wpływ na prawa i interesy osób miały podstawę prawną i by ich treść była zgodna z prawem
Niedyskryminowania	Przy rozpatrywaniu wniosków i przy podejmowaniu decyzji urzędnik przestrzega zasady równego traktowania. Jeżeli zachodzi różnica w traktowaniu, urzędnik zapewnia, że jest to uzasadnione obiektywnymi cechami szczególnego przypadku
Proporcjonalności	W podejmowaniu decyzji urzędnik: zapewnia, że podjęte działania będą proporcjonalne do wyznaczonego celu; unika ograniczania praw obywateli lub nakładania na nich opłat, jeśli byłyby one niewspółmierne do celu prowadzonych działań; ma na uwadze sprawiedliwe wyważenie interesów osób prywatnych i ogólnego interesu publicznego
Zakaz nadużywania uprawnień	Uprawnienia są wykonywane wyłącznie do celów, do których zostały przyznane na mocy odpowiednich przepisów. Urzędnik w szczególności unika wykorzystywania tych uprawnień do celów, które nie mają podstawy prawnej lub nie są motywowane żadnym interesem publicznym
Bezstronności i niezależności	Urzędnik jest bezstronny i niezależny. Powstrzymuje się od arbitralnych działań negatywnie wpływających na opinię publiczną, a także jakiegokolwiek preferencyjnego traktowania z jakichkolwiek względów. Postępowanie urzędnika nigdy nie jest kierowane osobistym, rodzinnym lub narodowym interesem lub naciskiem politycznym. Urzędnik nie bierze udziału w decyzji, w której on sam lub jakikolwiek bliski członek jego rodziny ma interes finansowy
Obiektywności	Przy podejmowaniu decyzji urzędnik bierze pod uwagę odpowiednie czynniki i nadaje każdemu z nich odpowiednią wagę, nie uwzględnia czynników niezwiązanych ze sprawą
Uzasadnione oczekiwania, spójność i doradztwo	Urzędnik jest konsekwentny w swoim postępowaniu administracyjnym, jak również w działaniach administracyjnych instytucji. Urzędnik postępuje zgodnie z normalnymi praktykami administracyjnymi instytucji, chyba że istnieją uzasadnione podstawy do odstąpienia od tych praktyk w indywidualnym przypadku. W przypadku zaistnienia takich przyczyn są one rejestrowane na piśmie. Urzędnik szanuje słuszne i uzasadnione oczekiwania, jakie mają obywatele odnośnie do sposobu działania instytucji w przeszłości. Urzędnik w razie potrzeby doradza, w jaki sposób należy realizować sprawę, która wchodzi w zakres jego kompetencji, i jak postępować w sprawie
Uczciwości	Urzędnik działa w sposób bezstronny, sprawiedliwy i racjonalny

Zasada	Opis
Uprzejmości	Urzędnik jest nastawiony na świadczenie usług, zachowuje się właściwie, jest uprzejmy i dostępny w kontaktach ze społeczeństwem. Odpowiadając na korespondencję, rozmowy telefoniczne i wiadomości e-mail, urzędnik stara się być tak pomocny, jak to tylko możliwe, i odpowiada w możliwie najbardziej dokładny sposób na zadawane pytania. Jeżeli urzędnik nie ponosi odpowiedzialności za daną sprawę, kieruje obywatela do właściwego urzędnika. W przypadku wystąpienia błędu, który negatywnie wpływa na prawa lub interesy obywatela, urzędnik przeprasza i stara się skorygować negatywne skutki wynikające z jego błędu w sposób najbardziej celowy i informuje o wszelkich prawach do odwołania
Odpowiadania na pisma w języku obywatela	Urzędnik zapewnia, że każdy obywatel Unii lub każdy obywatel, który pisze do instytucji w jednym z języków Traktatu, otrzymuje odpowiedź w tym samym języku
Potwierdzenie odbioru i wskazanie właściwego urzędnika	Każde pismo lub skarga do instytucji otrzymuje potwierdzenie odbioru w terminie dwóch tygodni, chyba że w tym terminie można wysłać odpowiedź merytoryczną. Nie należy wysyłać potwierdzenia odbioru ani odpowiedzi w przypadku, gdy listy lub skargi są nadużyciem z powodu ich nadmiernej liczby lub z powodu ich powtarzalnego lub bezsensownego charakteru
Obowiązek przekazania sprawy do właściwej jednostki organizacyjnej instytucji	Jeżeli pismo lub skarga skierowana do instytucji jest adresowana lub przekazywana do Dyrekcji Generalnej, Dyrekcji lub Jednostki, która nie ma kompetencji do jej rozpatrzenia, jej służby zapewnią, że dokumentacja zostanie bezzwłocznie przekazana właściwej jednostce organizacyjnej instytucji
Prawo do bycia wysłuchanym i do składania oświadczeń	W sprawach dotyczących praw lub interesów jednostek, urzędnik zapewnia poszanowanie prawa do obrony na każdym etapie podejmowania decyzji. Każdy członek społeczeństwa ma prawo, w przypadkach gdy konieczne jest podjęcie decyzji dotyczącej jego praw lub interesów, do przedłożenia uwag na piśmie oraz, w razie potrzeby, do przedstawienia ustnie uwag przed podjęciem decyzji
Stosowny termin podjęcia decyzji	Urzędnik zapewnia podjęcie decyzji w sprawie każdego wniosku lub skargi do instytucji w rozsądnym terminie, bez zwłoki, nie później niż dwa miesiące od daty otrzymania wniosku. Jeżeli wniosek lub skarga do instytucji nie może, z uwagi na złożoność poruszonych w niej kwestii, zostać rozstrzygnięty w wymienionym terminie, urzędnik informuje autora tak szybko, jak to możliwe. W takim przypadku ostateczna decyzja powinna zostać przekazana autorowi w najkrótszym możliwym terminie
Obowiązek uzasadnienia decyzji	Każda decyzja instytucji, która może mieć niekorzystny wpływ na prawa lub interesy osoby prywatnej, zawiera uzasadnienie, jasno wskazując odpowiednie fakty i podstawę prawną decyzji. Urzędnik unika podejmowania decyzji, które są oparte na niejasnych podstawach lub nie zawierają indywidualnego uzasadnienia

Zasada	Opis
Informacja o możliwościach odwołania	Urzędnik zapewnia, aby osoby, na których prawa lub interesy wpłynęła decyzja, były informowane o tej decyzji na piśmie, niezwłocznie po ich podjęciu
Powiadomienie o podjętej decyzji	Urzędnik zapewnia, że decyzje dotyczące praw lub interesów jednostek zostają przekazane zainteresowanym jednostkom na piśmie natychmiast po podjęciu tych decyzji
Ochrona danych	Urzędnik, który zajmuje się danymi osobowymi obywatela, szanuje prywatność i integralność osoby zgodnie z przepisami. W szczególności unika przetwarzania danych osobowych do celów niezgodnych z prawem oraz przekazywania takich danych nieuprawnionym osobom
Wnioski o udzielenie informacji	W przypadku gdy urzędnik jest odpowiedzialny za daną sprawę, udostępnia zainteresowanym jednostkom żądane przez nie informacje. Jeśli zaistnieje taka potrzeba, urzędnik udziela w zakresie swoich kompetencji porady dotyczącej wszczęcia ewentualnego postępowania administracyjnego. Urzędnik dba o to, aby przekazana informacja była jasna i zrozumiała
Wnioski o umożliwienie dostępu do dokumentów	Urzędnik rozpatruje wnioski o dostęp do dokumentów zgodnie z zasadami przyjętymi przez instytucję oraz zgodnie z ogólnymi zasadami i ograniczeniami określonymi w rozporządzeniu WE
Prowadzenie rejestrów	Jednostki organizacyjne instytucji prowadzą rejestry poczty przychodzącej i wychodzącej oraz podjętych przez nie działań
Informacje o Kodeksie	Instytucja podejmuje skuteczne działania mające na celu poinformowanie społeczeństwa o prawach im przysługujących w ramach niniejszego Kodeksu
Prawo do złożenia skargi do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich	Wszelkie przypadki niespełnienia przez instytucję lub urzędnika zasad określonych w niniejszym Kodeksie mogą być przedmiotem skargi do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich
Przegląd działania	Każda instytucja dokonuje przeglądu wdrożenia Kodeksu po dwóch latach działalności i informuje Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich o wynikach przeglądu

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.ombudsman.europa.eu/en/resources/code.faces, *The European Code of Good Administrative Behaviour* (dostęp: 10 stycznia 2018 r.).

Tabela 5. Wartości w administracji publicznej

Wartość	Opis
Legalność	Podstawą dobrego zarządzania jest przestrzeganie prawa, w tym praw człowieka i innych praw podstawowych. Jest to warunek *sine qua non* dla dobrobytu gospodarczego i stabilności społecznej. Rządy prawa są wtedy, gdy sądownictwo jest niezależne, skuteczne i wysokiej jakości

Wartość	Opis
Uczciwość	Dobre zarządzanie oznacza „robienie właściwych rzeczy" w celu zapewniania wiarygodności rządu w opinii wyborców (obywateli). Spójność społeczna opiera się na obywatelach mających zaufanie do administracji publicznej, która funkcjonuje w ich interesie. Przedsiębiorcy powinni być przekonani, że rząd jest wiarygodnym partnerem działającym w sposób uczciwy i przewidywalny, jak również przestrzega zasad określonych w prawie. Zorientowanie na uczciwość w działaniu dotyczy walki z korupcją, jak również funkcjonowania rządu
Bezstronność	Administracja publiczna powinna równo traktować wszystkich obywateli i przedsiębiorców. Bezstronność to okazywanie wszystkim szacunku, sprawiedliwość i równość, obiektywizm w podejmowaniu decyzji, brak dyskryminacji lub uprzedzeń w doborze personelu i świadczeniu usług
Włączenie społeczne	Partycypacyjne zarządzanie – obywatele powinni mieć możliwość współdecydowania w podejmowaniu decyzji. Administracja publiczna powinna być zorientowana na współpracę ze wszystkimi zainteresowanymi stronami
Otwartość	Podstawą otwartości jest przejrzystość – umożliwienie obywatelom i przedsiębiorcom wglądu w funkcjonowanie rządu np. poprzez publikowanie łatwo dostępnych informacji, co pomaga w budowaniu zaufania i poprawia komunikowanie się w zakresie świadczonych usług
Zorientowanie na użytkownika	Dostarczanie informacji i usług. Administracja publiczna powinna być zorientowana na obywateli i przyjazna dla przedsiębiorców poprzez nadanie wysokiego priorytetu ich potrzebom, co wpływa na tworzenie i wdrażanie polityki społecznej
Reagowanie	Administracja publiczna powinna zapewnić terminowe świadczenie usług, podejmować działania w wyniku zaistniałych nieprawidłowości
Spójność	Z perspektywy odbiorcy usług obywatele i przedsiębiorcy powinni otrzymywać ten sam standard usług i mieć dostęp do wszystkich usług, co wymaga współdziałania różnych jednostek administracji publicznej
Efektywność	Relacja między nakładami i efektami: strategii, programów, projektów, usług i organizacji. Nowoczesna administracja publiczna zarządza procesami i dostępnymi zasobami w celu osiągnięcia najlepszych wyników. Efektywność na poziomie organizacji wymaga przestrzegania zasad zarządzania jakością
Skuteczność	Dotyczy stopnia osiągnięcia celów polityki, programów, projektów, usług lub działań organizacji. Administracja publiczna powinna być zorientowana na wyniki. Wtedy będzie stosowała odpowiednie instrumenty, aby osiągnąć cele i zaspokoić potrzeby społeczne
Trwałość	Rozumiana jest w kontekście trwałości wyników (np. finansowych, technicznych) lub wykorzystania ograniczonych zasobów oraz wpływu na środowisko naturalne i zmiany klimatu
Wizja	Proaktywne podejście – przewidywanie wyzwań i zmian w przyszłości. Dla przyszłych pokoleń średnioterminowa lub długoterminowa optymalizacja potrzeb kraju w przyszłości i krótkoterminowe spełnianie potrzeb obywateli i przedsiębiorców. Wymaga to perspektywicznego myślenia i przywództwa na szczeblu politycznym i organizacyjnym

Wartość	Opis
Refleksja	Dobra praktyka tworzenia i realizacji polityki wymaga przeglądu zasad, procesów i procedur w zarządzaniu zorientowanym na wyniki. Oznacza to rozwiązywanie problemów i podejmowanie działań naprawczych w celu poprawy jakości usług i osiągnięć
Innowacje	Dążenie do ciągłego doskonalenia powinno mieć odzwierciedlenie w otwartości na transformacje i tworzenie systemów, które zachęcają do twórczych sposobów rozwiązywania nowych i istniejących wyzwań zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz administracji publicznej
Odpowiedzialność	Rządy i ich administracja są odpowiedzialne wobec społeczeństwa za podejmowane decyzje niezależnie od ich poziomu (ponadnarodowe, krajowe, regionalne, lokalne)

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Quality of Public Administration A Toolbox for Practitioners*, European Commission, Luxembourg 2015, s. 21–23.

z wyjątkiem kryterium korzystności. Na tej podstawie można sformułować wniosek, że wartości w administracji publicznej cechujące koncepcję nowego ładu publicznego (ang. *New Public Governance*)[22], w większym stopniu pozwalają na stosowanie w audycie kryteriów prakseologicznych niż zasady cechujące koncepcję nowego zarządzania publicznego (ang. *New Public Management*)[23].

Teoretyczne podstawy audytu wiążą się również z pojęciem publicznej kontroli wewnętrznej w rozumieniu „modelu nowoczesnego środowiska zarządzania i kontroli finansów publicznych (...), [który] ma doprowadzić do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że transakcje są przeprowadzane zgodnie z zasadami należytego zarządzania finansami (w tym przejrzystości, efektywności, skuteczności i gospodarności) oraz z odpowiednimi przepisami i zasadami budżetu"[24] lub jako „szeroko rozumiany system kontroli wewnętrznej, [który] zawiera, ale nie ogranicza się wyłącznie do kontroli finansowej *ex ante* oraz audytu wewnętrznego *ex post*"[25]. Wynikają z tego rodzaje audytu: wewnętrzny (przeprowadzony przez audytorów wewnętrznych) oraz zewnętrzny (przeprowadzany przez najwyższe organy kontroli państw Unii

22 Istotą tej koncepcji jest orientacja na wartość publiczną, uznanie służebnej roli zarządzania publicznego wobec społeczeństwa, jak również orientacja na demokrację oraz współpracę obywateli w zarządzaniu publicznym.

23 Istotą tej koncepcji jest postrzeganie instytucji publicznych jako dostawców specyficznych usług dla klientów – odbiorców.

24 *Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012, s. 3.

25 Tamże, s. 4.

Europejskiej, na przykład Trybunał Obrachunkowy). Niemniej jednak należy zaznaczyć, że przedmiotem wymienionych audytów są finanse publiczne, element zarządzania publicznego. Uzasadnia to twierdzenie o możliwości łączenia teoretycznych podstaw audytu w celu zastosowania kryteriów oceny sprawności działań w administracji publicznej.

3.2 Prawne podstawy audytu

Ustawa o finansach publicznych[26] określa m.in. zasady audytu wewnętrznego oraz jego koordynacji w jednostkach sektora finansów publicznych. Przez audyt wewnętrzny rozumiana jest „działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze"[27]. Przez kontrolę zarządczą rozumie się „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy (...). Celem kontroli zarządczej jest „zapewnienie w szczególności: zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, skuteczności i efektywności działania, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji, zarządzania ryzykiem"[28].

Wymieniona ustawa powołuje się na standardy audytu wewnętrznego (międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytora wewnętrznego), które są definiowane jako zestaw „obowiązkowych zasad, składający się ze stwierdzeń, określających podstawowe wymogi wobec praktyki zawodowej audytu wewnętrznego i oceny skuteczności działań"[29]. Celem standardów jest „dostarczenie wskazówek, jak przestrzegać obowiązkowych elementów międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej, wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu usług audytu wewnętrznego, przysparzających organizacji wartości dodanej, stworzenie podstaw oceny działalności audytu wewnętrznego, przyczynienie się

26 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

27 Tamże.

28 Tamże.

29 Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).

do usprawniania procesów i działalności operacyjnej organizacji"[30]. Wyróżnia się standardy atrybutów i działania. Standard atrybutów określa cechy organizacji i osób zajmujących się audytem wewnętrznym. Należy zauważyć, że standard atrybutów wyznacza obowiązek stosowania kodeksu etyki, w którym audyt wewnętrzny jest zdefiniowany jako „działalność niezależna i obiektywna, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo"[31]. Pomijając charakterystykę kodeksu etyki, należy wymienić jego zasady ogólne: prawość, obiektywizm, poufność i kompetencje, które są zwarte w standardzie atrybutów. Charakterystykę tego standardu przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6. Struktura standardu atrybutów

Element standardu	Opis elementu standardu
Cel, uprawnienia i odpowiedzialność	Cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego muszą być formalnie określone w karcie audytu wewnętrznego. Określa ona pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, w tym charakter podległości funkcjonalnej między zarządzającym audytem wewnętrznym a radą(*), uprawnia do dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie wymaganym do wykonywania zadań audytowych oraz określa zakres działania audytu wewnętrznego. Karta audytu wewnętrznego jest ostatecznie zatwierdzana przez radę(*)
Uznawanie obowiązkowych wytycznych w karcie audytu wewnętrznego	Obowiązek stosowania podstawowych zasad praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, kodeksu etyki, standardów i definicji audytu wewnętrznego musi być uznany w karcie audytu wewnętrznego. Zarządzający audytem wewnętrznym powinien omówić misję audytu wewnętrznego oraz obowiązkowe elementy międzynarodowych ramowych zasad praktyki zawodowej z kierownictwem wyższego szczebla i radą(*)
Niezależność i obiektywizm	Audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni. Niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. Obiektywizm to bezstronna postawa intelektualna, pozwalająca audytorom wewnętrznym na przeprowadzanie zadań z wiarą w efekty ich pracy oraz unikaniem jakichkolwiek ustępstw co do jakości

30 Tamże.

31 Definicja audytu wewnętrznego, kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, The Institute of Internal Auditors, 2016, s. 3, www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf (dostęp: 19 stycznia 2018 r.).

Element standardu	Opis elementu standardu
Niezależność organizacyjna	Audyt wewnętrzny jest niezależny organizacyjnie wtedy, gdy zarządzający audytem podlega funkcjonalnie radzie(*). Audyt wewnętrzny nie może być narażony na jakiekolwiek próby narzucenia zakresu audytu, wpływania na sposób wykonywania pracy i informowania o jej wynikach
Bezpośrednia współpraca z radą	Zarządzający audytem wewnętrznym musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z radą (*)
Role zarządzającego audytem wewnętrznym wykraczające poza audyt wewnętrzny	W przypadku, gdy zarządzający audytem wewnętrznym pełni funkcję i/lub wykonuje obowiązki wykraczające poza audyt wewnętrzny bądź oczekuje się tego od niego, wówczas w celu ograniczenia naruszeń niezależności i obiektywizmu muszą zostać wprowadzone odpowiednie zabezpieczenia
Indywidualny obiektywizm	Audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń, unikać konfliktów interesów. Konflikt interesów to sytuacja, gdy audytor wewnętrzny, jako osoba obdarzona zaufaniem, ma sprzeczne interesy zawodowe lub osobiste. Sprzeczne interesy mogą utrudniać audytorowi wykonywanie obowiązków w bezstronny sposób. Konflikt interesów istnieje nawet wtedy, gdy nie dochodzi do żadnych nieetycznych lub niewłaściwych działań. Może tworzyć wrażenie niestosownego zachowania, podważając zaufanie do audytora wewnętrznego, działalności audytu wewnętrznego i całego zawodu. Konflikt interesów podaje w wątpliwość zdolność audytora do wykonywania zadań i obowiązków w obiektywny sposób
Naruszenie niezależności lub obiektywizmu	W przypadku rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu szczegóły tego naruszenia muszą zostać ujawnione odpowiednim osobom. Naruszenia niezależności organizacyjnej lub indywidualnego obiektywizmu mogą wystąpić m.in. w postaci konfliktu interesów o charakterze osobistym, ograniczenia zakresu badania, ograniczenia w dostępie do danych, personelu i majątku, jak również ograniczenia zasobów, np. finansowania
Biegłość i należyta staranność zawodowa	Zadania muszą być wykonywane z biegłością i należytą starannością zawodową. Biegłość to ogólne określenie odnoszące się do wiedzy, umiejętności i innych kompetencji wymaganych od audytorów wewnętrznych, aby mogli skutecznie wykonywać swoje obowiązki. Oznacza m.in. znajomość obecnych działań, trendów, pojawiających się zagadnień, co jest konieczne, by służyć radą i przedstawiać dobre zalecenia. Audytorzy wewnętrzni muszą wykazywać się starannością i umiejętnościami, jakich oczekuje się od odpowiednio rozważnego i kompetentnego audytora wewnętrznego
Ciągły rozwój zawodowy	Audytorzy wewnętrzni muszą poszerzać swoją wiedzę, umiejętności i inne kompetencje poprzez ciągły rozwój zawodowy
Program zapewnienia i poprawy jakości	Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować i realizować program zapewnienia i poprawy jakości, obejmujący wszystkie aspekty działalności audytu wewnętrznego

Element standardu	Opis elementu standardu
Wymagania dotyczące programu zapewnienia i poprawy jakości	Program zapewnienia i poprawy jakości musi uwzględniać zarówno oceny wewnętrzne, jak i zewnętrzne. Oceny wewnętrzne muszą obejmować bieżące monitorowanie działalności audytu wewnętrznego, okresowe samooceny lub oceny przeprowadzane przez inne osoby – w ramach organizacji – mające wystarczającą znajomość praktyki audytu wewnętrznego. Oceny zewnętrzne muszą być przeprowadzane co najmniej raz na pięć lat przez wykwalifikowaną, niezależną osobę lub zespół spoza organizacji
Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości	Zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać kierownictwu wyższego szczebla i radzie(*) wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości. Ujawnieniu powinny podlegać: zakres oraz częstotliwość ocen zewnętrznych i wewnętrznych; kwalifikacje i niezależność osoby lub zespołu oceniającego, włączając w to potencjalny konflikt interesów; wnioski osób dokonujących oceny; plany działań naprawczych
Użycie formuły „zgodny z międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”	Stwierdzenie, że audyt wewnętrzny funkcjonuje zgodnie z międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego jest uzasadnione tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan
Ujawnienie braku zgodności	W sytuacji, gdy wystąpiła niezgodność z kodeksem etyki lub standardami, która ma wpływ na ogólny zakres działalności audytu wewnętrznego, zarządzający audytem wewnętrznym musi ujawnić tę niezgodność i jej skutki kierownictwu wyższego szczebla i radzie(*)

Legenda: (*) Rada – najwyższy organ nadzorczy (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza), do którego obowiązków należy kierowanie i/lub nadzór nad działaniami organizacji oraz rozliczanie kierownictwa wyższego szczebla.

Źródło: opracowanie własne na podstawie komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).

Standard działania opisuje charakter działań audytu wewnętrznego oraz określa kryteria jakościowe służące ich ocenie. Opis struktury standardu działania przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7. Struktura standardu działania

Element standardu	Opis elementu standardu
Zarządzanie audytem wewnętrznym	Zarządzający audytem wewnętrznym musi skutecznie zarządzać audytem wewnętrznym tak, aby zapewnić przysporzenie organizacji wartości dodanej. Audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji i jej interesariuszom, kiedy bierze pod uwagę strategie, cele i ryzyka; stara się proponować sposoby wzmocnienia procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli oraz obiektywnie zapewnia o badanych kwestiach

Element standardu	Opis elementu standardu
Planowanie	Zarządzający audytem wewnętrznym musi opracować plan oparty na analizie ryzyka, określający priorytety działań audytu wewnętrznego zgodne z celami organizacji
Informowanie i zatwierdzanie	Zarządzający audytem wewnętrznym musi informować kierownictwo wyższego szczebla i radę o planach audytu wewnętrznego, zasobach niezbędnych do ich realizacji oraz o pojawiających się znaczących zmianach w tym zakresie. Kierownictwo wyższego szczebla i rada(*) przeglądają i zatwierdzają te plany, zasoby i zmiany. Zarządzający audytem wewnętrznym musi także informować o skutkach ograniczeń w zasobach
Zarządzanie zasobami	Zarządzający audytem wewnętrznym musi zapewnić zasoby odpowiednie i wystarczające do realizacji zatwierdzonego planu, jak również zadbać o ich efektywne wykorzystanie
Zasady i procedury	Zarządzający audytem wewnętrznym musi ustalić zasady i procedury służące kierowaniu audytem wewnętrznym
Koordynowanie i zaufanie	W celu zapewnienia odpowiedniego zakresu audytu i minimalizacji powielania wysiłków, zarządzający audytem wewnętrznym powinien wymieniać informacje, koordynować działania i brać pod uwagę możliwość polegania na pracy innych zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych wykonawców usług zapewniających i doradczych
Składanie sprawozdań kierownictwu wyższego szczebla i radzie	Zarządzający audytem wewnętrznym musi składać kierownictwu wyższego szczebla i radzie(*) okresowe sprawozdania na temat celu działania audytu wewnętrznego, uprawnień, odpowiedzialności, stopnia wykonania planu oraz zgodności z kodeksem etyki i standardami. Sprawozdania muszą również obejmować zagadnienia dotyczące systemu kontroli, ładu organizacyjnego, znaczącego ryzyka, na jakie narażona jest organizacja (w tym ryzyka oszustwa) oraz inne, które wymagają uwagi kierownictwa wyższego szczebla i/lub rady(*)
Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny	Jeśli audyt wewnętrzny jest prowadzony przez zewnętrznego usługodawcę, musi on poinformować organizację o jej odpowiedzialności za posiadanie skutecznego audytu wewnętrznego
Charakter pracy	Stosując systematyczne, uporządkowane i oparte na ryzyku podejście, audyt wewnętrzny musi dokonywać oceny i przyczyniać się do usprawniania procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli w organizacji. Wiarygodność i wartość audytu wewnętrznego są wzmocnione, jeśli audytorzy działają proaktywnie, a ich oceny dostarczają nowego spojrzenia i uwzględniają konsekwencje, jakie mogą wystąpić w przyszłości
Ład organizacyjny	Audyt wewnętrzny musi oceniać procesy kształtujące ład organizacyjny i przedstawiać stosowne zalecenia usprawnienia tych procesów w zakresie: podejmowania decyzji strategicznych i operacyjnych; nadzorowania zarządzania ryzykiem i kontroli; promowania odpowiednich zasad etyki i wartości w organizacji; zapewniania skutecznego zarządzania

Element standardu	Opis elementu standardu
	efektywnością działań organizacji i odpowiedzialności za wyniki; przekazywania informacji o ryzykach i kontroli do odpowiednich obszarów organizacji; koordynowania działań i przekazywania informacji pomiędzy radą, audytorami zewnętrznymi i wewnętrznymi, innymi wykonawcami usług zapewniających oraz kierownictwem. Audyt wewnętrzny musi oceniać cele, a także sposób zaprojektowania i wdrożenia oraz skuteczność programów i działań organizacji w zakresie etyki oraz oceniać, czy zarządzanie technologią informatyczną wspiera osiąganie celów i realizację strategii organizacji
Zarządzanie ryzykiem	Audyt wewnętrzny musi oceniać skuteczność i przyczyniać się do usprawnienia procesów zarządzania ryzykiem. Audyt wewnętrzny musi oceniać, w jakim stopniu ład organizacyjny, działalność operacyjna i systemy informatyczne organizacji są narażone na ryzyko związane z osiągnięciem celów strategicznych organizacji, wiarygodnością i rzetelnością informacji finansowych i operacyjnych, skutecznością i wydajnością działalności operacyjnej i programów, ochroną aktywów, zgodnością z prawem, przepisami, zasadami, procedurami i umowami
Kontrola	Audyt wewnętrzny musi wspierać organizację w utrzymaniu skutecznych mechanizmów kontrolnych poprzez ocenę ich skuteczności i wydajności oraz promowanie ciągłego usprawniania
Planowanie zadania	Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować plan (program) każdego zadania, obejmujący cele i zakres zadania, czas potrzebny do jego realizacji oraz niezbędne zasoby. Program musi brać pod uwagę strategie, cele i ryzyka organizacji, odnoszące się do danego zadania
Aspekty planowania	Planując zadanie, audytorzy wewnętrzni muszą rozważyć: • strategie i cele badanej działalności i środki, za pomocą których kontroluje się wyniki tej działalności; • istotne ryzyka dotyczące celów, zasobów i operacji badanej działalności, jak również środki, za pomocą których potencjalny wpływ ryzyka jest utrzymywany na akceptowalnym poziomie; • adekwatność i skuteczność procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności w porównaniu z odpowiednimi koncepcjami ramowymi lub modelami; • możliwości wprowadzenia istotnych usprawnień procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli danej działalności
Cele zadania	Cele muszą zostać ustalone dla każdego zadania
Zakres zadania	Ustalony zakres zadania musi być wystarczający do realizacji celów zadania
Przydział zasobów	Audytorzy wewnętrzni muszą określić zasoby, które będą odpowiednie i wystarczające do osiągnięcia celów zadania
Program zadania	Audytorzy wewnętrzni muszą opracować i udokumentować program zadania pozwalający na osiągnięcie celów

Element standardu	Opis elementu standardu
Wykonywanie zadania	Audytorzy wewnętrzni muszą zbierać, analizować, oceniać i dokumentować informacje wystarczające do osiągnięcia celów zadania
Zbieranie informacji	Audytorzy wewnętrzni muszą zebrać informacje, które dotyczą zadania, są wystarczające, wiarygodne i przydatne do osiągnięcia jego celów
Analiza i ocena	Audytorzy wewnętrzni muszą opierać wnioski i wyniki zadania na odpowiednich analizach i ocenach
Dokumentowanie informacji	Audytorzy wewnętrzni muszą dokumentować wystarczające, wiarygodne, przydatne i dotyczące zadania informacje, stanowiące podstawę wyników i wniosków
Nadzorowanie zadania	Zadania muszą być odpowiednio nadzorowane, by zapewnić osiągnięcie celów, odpowiednią jakość prac i rozwój personelu
Informowanie o wynikach	Audytorzy wewnętrzni muszą informować o wynikach zadań
Kryteria informowania	Informacja musi obejmować cele, zakres i wyniki zadania
Jakość informacji	Przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas
Błędy i pominięcia	Jeśli ostateczna informacja o wynikach zawiera znaczące błędy lub pominięcia, zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać poprawioną informację wszystkim, którzy otrzymali pierwotną wersję
Użycie formuły „przeprowadzono zgodnie z międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”	Stwierdzenie, że zadania zostały przeprowadzone zgodnie z międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego jest uzasadnione tylko wtedy, gdy wyniki programu zapewnienia i poprawy jakości potwierdzają ten stan
Ujawnienie nieprzestrzegania	Jeśli nieprzestrzeganie kodeksu etyki lub standardów wpływa na dane zadanie, to informacja o wynikach musi ujawniać, które zasady ogólne lub reguły postępowania w kodeksie etyki lub też standard(y) nie były w pełni przestrzegane; przyczynę(y) ich nieprzestrzegania; wpływ nieprzestrzegania na zadanie i na przekazane wyniki
Przekazywanie wyników	Zarządzający audytem wewnętrznym musi przekazać wyniki właściwym osobom
Ogólne opinie	Jeśli wydawana jest ogólna opinia, musi ona uwzględniać strategie, cele i ryzyka organizacji oraz oczekiwania kierownictwa wyższego szczebla, rady i innych interesariuszy. Ogólna opinia musi być poparta wystarczającymi, rzetelnymi, przydatnymi i dotyczącymi zadania informacjami
Monitorowanie postępów	Zarządzający audytem wewnętrznym musi stworzyć i zapewnić działanie systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu

Element standardu	Opis elementu standardu
Informowanie o akceptacji ryzyka	Jeżeli zdaniem zarządzającego audytem wewnętrznym kierownictwo przyjęło poziom ryzyka, który może być nie do zaakceptowania dla organizacji, musi omówić te kwestie z kierownictwem wyższego szczebla. Jeżeli zarządzający audytem wewnętrznym stwierdzi, że decyzja nie została zmieniona, musi przekazać sprawę radzie(*)

Legenda: (*) Rada – najwyższy organ nadzorczy (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza), do jego obowiązków należy kierowanie i/lub nadzór nad działaniami organizacji oraz rozliczanie kierownictwa wyższego szczebla.

Źródło: opracowanie własne na podstawie komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).

Rozwinięciem standardów atrybutów i działania są standardy wdrożenia, które opisują wymagania dotyczące usług[32]:

- zapewniających – obejmują one obiektywną ocenę dowodów, dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia opinii lub wniosków na temat jednostki, operacji, funkcji, procesu, systemu lub innych zagadnień;
- doradczych – ze względu na swój charakter, wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy. Charakter i zakres zadania doradczego są przedmiotem umowy ze zleceniodawcą.

Należy przy tym zauważyć, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest „zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej, wskutek niezatrudniania audytora wewnętrznego albo niezawierania umowy z usługodawcą”[33]. Regulacje prawne dotyczą również organizacyjnych aspektów przeprowadzania audytu wewnętrznego, których opis przedstawiono w tabeli 8.

Audyt wewnętrzny jest również przedmiotem regulacji[34], z której wynika, że jego celem jest ocena kontroli zarządczej oraz że jest elementem standardu kontroli w zakresie monitorowania i oceny. Należy zauważyć, że rozumienie audytu w aktach prawnych i kodeksie etyki, aczkolwiek różne, niemniej jednak co do istoty trzeba uznać za spójne. Ustawowa definicja audytu, podobnie jak kodeks etyki, odniosła się do

32 Tamże.

33 Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005, Nr 14, poz. 114, z późn. zm.).

34 Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF 2009, 15, 84 z dnia 30 grudnia 2009 r.).

Tabela 8. Organizacyjne aspekty audytu wewnętrznego

Element	Opis
Podstawa audytu	Plan audytu uwzględniający sposób zarządzania ryzykiem (brane są pod uwagę w szczególności cele i zadania jednostki; ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki; wyniki audytów i kontroli). Plan audytu zawiera w szczególności: obszary działalności jednostki, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające w danym roku; informację na temat budżetu czasu komórki audytu wewnętrznego w danym roku, wyrażonego w osobodniach
Przeprowadzanie audytu wewnętrznego	Sposób dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego, sporządzania oraz elementy wyników audytu wewnętrznego, sporządzania oraz elementy sprawozdania z wykonania planu audytu oraz tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego
Ocena prowadzenia audytu wewnętrznego	Na podstawie standardu audytu wewnętrznego
Wymagania wobec audytorów	Audytorzy wewnętrzni zobowiązani są do przestrzegania standardów dotyczących obiektywizmu, biegłości i należytej staranności zawodowej oraz standardów, które dotyczą wykonywanych przez nich obowiązków zawodowych. Audytorem wewnętrznym może być osoba, która: 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych; 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; 4) ma wyższe wykształcenie; 5) ma następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego: a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor, Certified Government Auditing Professional, Certified Information Systems Auditor, Association of Chartered Certified Accountants, Certified Fraud Examiner, Certification in Control Self Assessment, Certified Financial Services Auditor lub Chartered Financial Analyst lub b) złożyła, w latach 2003–2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego
Komitet audytu	Celem komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia skutecznego audytu wewnętrznego. Do zadań komitetu audytu należy w szczególności: 1) sygnalizowanie istotnych ryzyk; 2) sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień; 3) wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego;

Element	Opis
	4) przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia; 5) przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej; 6) monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego; 7) wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z dnia 28 września 2015 r., poz. 1480); komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).

niezależnej i obiektywnej działalności, ale różnice w zapisach dotyczą celów audytu. Według kodeksu etyki, jest nim przysporzenie wartości i usprawnień działalności operacyjnej organizacji, według zapisów ustawy – wspieranie ministra w realizacji celów i zadań, a według komunikatu Ministra Finansów – ocena kontroli zarządczej. Kolejna różnica: zakres audytu, który w kodeksie etyki dotyczy działalności operacyjnej (określonych procesów), a w aktach prawnych odnosi się do kontroli zarządczej.

Jak wynika z przedstawionych rozważań, przeprowadzanie audytu wewnętrznego w administracji publicznej jest wymaganiem prawnym, a jego charakterystyki są opisane przez standardy atrybutów, działania i wdrożenia. Cechą wspólną standardów atrybutów i działania są aspekty zarządcze, organizacyjne i podmiotowe. Należy zauważyć, że ze standardu działania wynika zakres audytu wewnętrznego odnoszący się do procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz kontroli w organizacji. Ład organizacyjny definiowany jest jako „procesy i struktury wprowadzone przez radę[35] w celu informowania, kierowania, zarządzania i monitorowania działań organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów”[36]. Zarządzanie ryzykiem to „proces identyfikacji, oceny, zarządzania i kontroli potencjalnych zdarzeń lub sytuacji, dostarczający racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane”[37], przy czym ryzyko rozumiane jest jako „możliwość za-

35 Najwyższy organ nadzorczy (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza), do jego obowiązków należy kierowanie i/lub nadzór nad działaniami organizacji oraz rozliczanie kierownictwa wyższego szczebla.

36 www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf..., s. 46.

37 www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf..., s. 51.

istnienia zdarzenia, które będzie miało wpływ na realizację założonych celów. Ryzyko jest mierzone wpływem (skutkami) i prawdopodobieństwem wystąpienia"[38].

Natomiast kontrola oznacza „każde działanie podejmowane przez kierownictwo, radę i inne osoby w celu zarządzenia ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa osiągnięcia ustalonych celów. Kierownictwo planuje i organizuje działania wystarczające do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że ogólne i szczegółowe cele organizacji zostaną zrealizowane. Kierownictwo kieruje też wykonaniem tych działań"[39]. Przez procesy kontroli rozumiane są „zasady, procedury (...) oraz działania będące częścią ramowej koncepcji kontroli zaprojektowane i funkcjonujące w taki sposób, by zapewnić, że ryzyka mieszczą się w granicach akceptowalnych dla organizacji"[40]. Należy zauważyć, że w standardzie działania opis ładu organizacyjnego zawiera pojęcie efektywności działań organizacji, zarządzania ryzykiem, ujmuje skuteczność i wydajność działalności operacyjnej, a opis kontroli odnosi się do skuteczności i wydajności mechanizmów kontrolnych. Niemniej jednak pojęcia efektywności, skuteczności, wydajności nie zostały zdefiniowane. Kolejne spostrzeżenie dotyczy zawartych w aktach prawnych organizacyjnych aspektów audytu wewnętrznego, które odnoszą się zarówno do przeprowadzania, jak i oceny prowadzenia audytu wewnętrznego oraz do wymagań stawianych audytorom wewnętrznym, co pozwala na zarządzanie audytem, w tym jego formalizację (opracowanie procedury).

4. Zakończenie

Ujęcie administracji publicznej w kontekście nauk o zarządzaniu wprowadziło pojęcie zarządzania publicznego, które stworzyło podstawy wielu koncepcji zarządzania w administracji publicznej. Wspólną ich cechą oprócz podstaw naukowych są praktyczne efekty, które mogą być ocenione według prakseologicznych kryteriów sprawności działania. Audyt jako sposób jej oceny może być definiowany w ujęciu zarówno działań, jak i procesu. Istota audytu wynikająca z jego definicji zarówno w naukach o zarządzaniu, jak i w normie międzynarodowej PN-EN

38 www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf..., s. 49.

39 www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf..., s. 45.

40 www.iia.org.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Kodeks_Etyki_AW.pdf..., s. 48.

ISO 19011:2012 jest tożsama, podobnie jak struktura rodzajowa audytu. Natomiast pewne rozbieżności w charakterystyce audytu występują w odniesieniu do jego celu i zakresu. Przedstawiona argumentacja służy stwierdzeniu, że perspektywę audytu w administracji publicznej tworzą: nauki o zarządzaniu, teorie naukowe, jak i koncepcje w zarządzaniu administracją publiczną, które warunkują rodzaj kryteriów audytu. Oprócz kryteriów prakseologicznych (skuteczność, korzystność, ekonomiczność, racjonalność) mogą być nimi zasady dotyczące praktyki administracyjnej (zarówno krajowe, jak i międzynarodowe), wartości oraz kryteria wynikające z modelu publicznej kontroli wewnętrznej. Można również powiedzieć, że perspektywy audytu w administracji publicznej wyznaczają kryteria działania, zasad, wartości, modelu, które w różnym stopniu odnoszą się do koncepcji zarządzania w administracji publicznej.

Drugą perspektywę audytu w administracji publicznej tworzą regulacje prawne, a szczególnie ustawa o finansach publicznych. Określa ona zasady audytu wewnętrznego, które mają bezpośredni związek z międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki audytora wewnętrznego. Charakterystyczną ich cechą są aspekty zarządcze, podmiotowe i organizacyjne audytu, których analiza pozwoliła na stwierdzenie, że:

- można charakteryzować audyt w administracji publicznej zarówno według kryterium działań, jak i procesu, z czego wynika uzasadnienie zarządzania audytem wewnętrznym oraz stosowanie podejścia procesowego;
- zakres audytu określony poprzez procesy ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli organizacji odnosi się zarówno do struktury i działań, jak i do celów podmiotów sektora finansów publicznych;
- zostały określone podmioty bezpośrednio i pośrednio uczestniczące w audycie wewnętrznym lub mające na niego wpływ oraz wymagania im stawiane, jak również zadania wobec zarządzających audytem oraz audytorów wewnętrznych;
- dokumentacja audytu zawiera zarówno sformalizowane podstawy do jego przeprowadzania, wyniki audytu oraz program zapewnienia i poprawy jakości;
- kontekst międzynarodowy wyrażony został poprzez odniesienie do międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytora.

W ujęciu prawnym audyt wewnętrzny w administracji publicznej jest rodzajem kontroli finansowej. Niemniej jednak sformułowania celu

audytu wewnętrznego zawarte w aktach prawnych są różne, aczkolwiek z teoretycznego punktu widzenia nie są wzajemnie wykluczające się. Standardy audytu wewnętrznego (międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytora wewnętrznego), a szczególnie standardy atrybutów i działań odnoszą się bezpośrednio do niektórych prakseologicznych kryteriów sprawności działania: efektywności (działań organizacyjnych) w ujęciu ekonomicznym oraz skuteczności (działań operacyjnych i mechanizmów kontroli), a pośrednio do racjonalności decyzji i działań. Brak definicji pojęć „efektywność" i „wydajność" użytych w standardach nie pozwala na potwierdzenie zgodności ich interpretacji z teorią naukową, ponieważ w ujęciu prakseologicznym efektywność może oznaczać wydajność. Zastanawiające jest pominięcie w omawianych standardach kryterium korzystności działań, aczkolwiek jest ono bezpośrednio związane z zasadami i warunkami korzystania z funduszy europejskich. Przyjmując założenie, że zasilają one fundusze publiczne, to zastosowanie kryterium korzystności działań ma swoje uzasadnienie. Wyjaśnia to powody, dla których w świetle obowiązujących przepisów prawa użycie wszystkich prakseologicznych kryteriów w odniesieniu do audytu jest ograniczone, chociaż z teoretycznego punktu wiedzenia tak być nie musi, co wynika z perspektywy nauk o zarządzaniu, a szczególnie zarządzania publicznego.

Reasumując, należy stwierdzić, że perspektywy audytu w naukach o zarządzaniu mają swoje podstawy: teoretyczne (opisane przez nauki o zarządzaniu i teorie naukowe) i praktyczne (zawarte w normie międzynarodowej PN-EN ISO 19011:2012). Natomiast perspektywy audytu w administracji publicznej dzielą się na: teoretyczne (opisane przez nauki o zarządzaniu, w tym zarządzaniu publicznym, i teorie naukowe) i prawne (opisane przez akty prawne dotyczące jednostek sektora finansów publicznych w podziale na wewnętrzne – krajowe i zewnętrzne – międzynarodowe). Wspólnymi cechami audytu w perspektywie nauk o zarządzaniu i administracji publicznej są:

- jego rodzaje (wewnętrzny i zewnętrzny),
- możliwość zastosowania podejścia procesowego w zarządzaniu audytem,
- wymagania wobec osób bezpośrednio lub pośrednio zaangażowanych w audyt,
- podejście zorientowane na pozyskiwanie dowodów (dokumentacja i dokumentowanie),
- odniesienie do standardów międzynarodowych.

Natomiast cechami różnicującymi są: zakres i zasady audytu oraz struktura jego kryteriów, a szczególnie prakseologicznych. Zakres

audytu w administracji publicznej jest prawnie ograniczany do finansów publicznych, podczas gdy w naukach o zarządzaniu audyt finansowy jest jednym z audytów przeprowadzanych w organizacji. Wynika z tego spostrzeżenie, że koncepcja nowego zarządzania publicznego jest związana z prawnymi podstawami audytu pod względem kryterium orientacji na kontrolę wyników działania w aspekcie wydatkowania środków publicznych oraz wykorzystania metod i technik zarządzania (kontrola zarządcza, audyt). Zasady audytu w administracji publicznej zostały pośrednio określone w standardzie działania, podczas gdy norma międzynarodowa PN-EN ISO 19011:2012 odnosi się bezpośrednio do zasad audytowania. Niemniej jednak należy stwierdzić, że w sensie ogólnym mieszczą się one w standardach działania i atrybutów prawnej perspektywy audytu wewnętrznego w administracji publicznej. Struktura kryteriów audytu w naukach o zarządzaniu jest bardziej zróżnicowana, podczas gdy w administracji publicznej wynika ona z perspektywy prawnej, co nie ogranicza możliwości wzbogacenia struktury kryteriów na podstawie perspektywy teoretycznej.

Przedstawione rozważania stanowią przyczynek w dyskusji nad determinantami zakresu i charakterystyk perspektyw audytu w administracji publicznej, jak również kryteriami oceny jego wyników. Należy przypuszczać, że perspektywa teoretyczna audytu w administracji publicznej może w większym stopniu zawierać się w jego perspektywie prawnej, co stworzy przesłanki do większego zastosowania w praktyce określonej koncepcji zarządzania publicznego. Niemniej jednak dylematem do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia zakresu regulacji prawnych w zarządzaniu publicznym.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2005, Nr 14, poz. 114, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z dnia 28 września 2015 r., poz. 1480).

Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF z dnia 16 grudnia 2016 r., poz. 28).

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF 2009, 15, 84 z dnia 30 grudnia 2009 r.).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 czerwca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z dnia 27 czerwca 2017 r., poz. 1257).

Literatura

Audyt Quality, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 2002.

Kowalczewski A., *Zarządzanie organizacjami w teorii i praktyce*, Warszawa 2008.

Kożuch B., *Skuteczne współdziałanie organizacji publicznych i pozarządowych*, Kraków 2011.

Leoński Z., *Nauka administracji*, Warszawa 2010.

Nowak E. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniami*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2009, nr 53.

Opinie i ekspertyzy OE-228, Kancelaria Senatu, Warszawa 2015.

„Prakseologia" 1997, nr 1–2 (61–62).

Pszczołowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978.

Publiczna Kontrola Wewnętrzna w krajach Unii Europejskiej, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.

Quality of Public Administration A Toolbox for Practitioners, European Commission, Luxembourg 2015.

Szczepańska K., *Aspekty zarządzania jakością w administracji publicznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2009, nr 573.

Szumowski W., *Zarządzanie publiczne – próba systematyzacji koncepcji,* „Nauki o Zarządzaniu. Management Sciences" 2014, nr 4.

Normy

PN-EN ISO 19011:2012, *Wytyczne dotyczące audytowania systemów zarządzania*, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa 2012.

Źródła internetowe

www.aes.asn.au.

www.iia.org.

www.ombudsman.europa.eu.

Streszczenie

Perspektywy audytu w administracji publicznej

W artykule przedstawiono rozważania dotyczące audytu w administracji publicznej. Celem artykułu jest scharakteryzowanie jego perspektyw. Teoretyczne podstawy audytu wiążą się z zarządzaniem publicznym, w tym z jego koncepcjami, jak również z teoriami naukowymi. Natomiast prawnymi perspektywami audytu są: wewnętrzna i zewnętrzna. Perspektywa wewnętrzna jest opisana przez ustawę o finansach publicznych, a zewnętrzna dotyczy międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytora wewnętrznego. W konkluzjach przedstawiono podobieństwa i różnice charakterystyk audytu w kontekście nauk o zarządzaniu i administracji publicznej. Stwierdzono, że istnieje potrzeba badania determinant zakresu i charakterystyk perspektyw audytu w administracji publicznej, jak również kryteriów oceny jego wyników.

Słowa kluczowe: administracja publiczna, podstawy audytu, audyt wewnętrzny, standardy audytu, kryteria audytu.

Summary

Perspectives of audit in public administration

The article discusses considerations regarding the justification for conducting an audit in public administration. The aim of the article is to present the perspectives of audit in public administration. The theoretical perspectives of the audit is connected with public management, including its concepts, as well as with scientific theories (for example, praxeology). The legal perspectives for the audit are internal and external. The internal perspective is described by the Public Finance Act and the external one concerns international standards of the professional practice of the internal auditor. The conclusions present the results of the analysis of the audit characteristics. Similarities and differences of audit were shown in the perspective of the sciences of management and public administration. It was found that there is a need to study the determinants of the scope and characteristics of

audit perspectives in public administration, as well as the criteria for assessing its results.

Key words: public administration, audit foundations, internal audit, audit standards, audit criteria.

Rozdział III

Dr hab. Helena Pietrzak*

Kontrola i audyt zewnętrzny

Mając na względzie ukierunkowanie administracji publicznej na skuteczną realizację jej ustawowych zadań, a jednocześnie jasne i przejrzyste artykułowanie celów (w tym sprawnego zarządzania czy efektywnego wykonywania swoich zadań), należy z większą uwagą przyjrzeć się dokonywanym ocenom poszczególnych jednostek poprzez istniejące mechanizmy kontroli. Poprawne zarządzanie, a więc wykonywanie wydajnie i efektywnie zadań (zgodnie z obowiązującymi regulacjami) akcentuje indywidualną odpowiedzialność i różne ścieżki wdrażania systemu autokontroli. To właśnie ciągłość diagnozowania, samodoskonalenie, monitorowanie wewnętrzne wpływają na poprawę realizowanych przez jednostkę zadań i celów.

1. Wstęp

Poddając gruntownej ocenie konkretną jednostkę czy dział administracji rządowej, nie można ograniczyć się wyłącznie do wewnętrznych źródeł informacji (wewnętrznych kontroli i audytów). Pełne, kompleksowe opinie (także w odniesieniu do elementów kontroli i audytów wewnętrznych) zawarte są w raportach, wystąpieniach pokontrolnych, sprawozdaniach i protokołach stanowiących wynik działalności instytucji zajmujących się audytem lub kontrolą zewnętrzną. Szczególna wartość tych dokumentów jest efektem niezależnego i w pełni profesjonalnego spojrzenia kontrolerów i audytorów zewnętrznych na organizację i sposób funkcjonowania jednostki[1].

* Dr hab. Helena Pietrzak – Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie.

1 O. Bujkowa, J. Jagielski, J. Lang, *Kontrola administracji*, Warszawa 1986; J. Jagielski, *Kontrola w administracji publicznej*, Warszawa 1999; *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2009.

Mając na uwadze katalog instytucji dookreślony w Konstytucji RP[2], jest to kontrola sprawowana nad administracją przez podmioty spoza jej struktury, czyli niezależne organizacyjnie (np. Najwyższą Izbę Kontroli, Rzecznika Praw Obywatelskich bądź Regionalne Izby Obrachunkowe). Wobec administracji rządowej jest to kontrola przeprowadzana przez instytucję niezależną od rządu (np. Najwyższą Izbę Kontroli), a wobec administracji samorządowej – audyt przeprowadzany przez instytucję niezależną od samorządu (np. Regionalne Izby Obrachunkowe). Niektóre instytucje prowadzą swoją pracę na podstawie międzynarodowych standardów audytu (np. NIK, która była audytorem zewnętrznym Rady Europy na lata 2014–2018[3]).

Mając na względzie korzyści z kontroli i audytów zewnętrznych, należy wymienić:

– niezależne zewnętrzne, a więc w pełni neutralne spojrzenie na jednostkę, które pomaga uniknąć wielu błędów będących wynikiem rutyny, czasem niewiedzy czy braku świadomości podmiotów zarządzających. Szczególnie jest to istotne, gdy jednostka nie posiada dostatecznie rozwiniętych własnych zasobów kontrolnych i audytowych.

Podstawowych i ważnych informacji o niektórych elementach i obszarach działania jednostki dostarczyć mogą kontrolerom zewnętrznym wszystkie wcześniej przeprowadzone kontrole, inspekcje czy audyty zrealizowane przez wyspecjalizowane organy, urzędy i służby państwowe:

– Państwowa Inspekcja Pracy;
– Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych;
– wojewódzki kurator oświaty prowadzący nadzór pedagogiczny;
– organy nadzoru budowlanego;
– instytucje prowadzące dozór techniczny;
– Państwowa Straż Pożarna;
– Państwowa Inspekcja Sanitarna;
– Urząd Dozoru Technicznego;
– Transportowy Dozór Techniczny;
– Wojskowy Dozór Techniczny.

Z uwagi na charakter i możliwy zakres działalności kontrolnej (w szczególności odnośnie do dochodów/przychodów i dokonywania wydatków ze środków publicznych) odniosę się do trzech

2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

3 Najwyższa Izba Kontroli opracowała standardy kontroli oparte na standardach INTOSAI, Europejskich Wytycznych Stosowania Standardów Kontroli INTOSAI, Standardach Kontroli Międzynarodowej Federacji Księgowych.

instytucji: Najwyższej Izby Kontroli, Kontroli Skarbowej i Regionalnych Izb Obrachunkowych[4].

2. Najwyższa Izba Kontroli

Zgodnie z przepisami Konstytucji RP Najwyższa Izba Kontroli ma pozycję naczelnego organu kontroli państwowej (art. 202–207[5]). Ma gwarancję całkowitej niezależności swojej działalności od władzy wykonawczej. Prawodawca konstytucyjny dookreślił: podstawowe kryteria kontroli, zakres podmiotowy, obowiązki NIK wobec Sejmu, zasady powoływania i odwoływania Prezesa. Natomiast w ustawie o NIK[6] uszczegółowiono organizację i tryb działania, przebieg postępowania kontrolnego, obowiązki i prawa pracowników, organy, które mogą zlecić Izbie przeprowadzenie kontroli lub wystąpić z tego rodzaju wnioskiem. Zgodnie z przepisami prawa kontrole NIK mają bardzo szeroki zakres podmiotowy – obejmują całą administrację publiczną. W obszarze kontroli mieszczą się również podmioty, które powszechnie korzystają z tzw. mienia lub środków publicznych[7].

2.1. Zasadnicze cele kontroli

Zasadniczym celem każdej kontroli NIK jest „ustalenie stanu faktycznego, jego rzetelne udokumentowanie oraz dokonanie oceny". Badaniu podlega w szczególności wykonanie budżetu państwa, realizacja ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej jednostek. Ponadto oceniana

4 T. Robaczyński, P. Gryska, *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.

5 Zob. art. 202 i 207 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

6 Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1701, z późn. zm.); ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2010 r., Nr 227, poz. 1482). Przepisy ustawy o NIK zostały istotnie zmienione przez nowelizację z 2010 r. Stąd też część przepisów weszła w życie od czerwca 2011 r. (np. zmiana art. 3 wprowadziła do zakresu kontroli NBP, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych kontrolę realizacji zadań przez tzw. audyt wewnętrzny), a od 2 czerwca 2012 r. obowiązują nowe przepisy dotyczące procedury kontroli.

7 Zob. zarządzenie Prezesa NIK nr 15/2011 z dnia 1 września 2011 r. w sprawie postępowania kontrolnego (MP Nr 87, poz. 913) oraz zarządzenie Prezesa NIK nr 12/2011 z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych NIK (www.nik.gov.pl).

jest także realizacja zadań audytu wewnętrznego. NIK ma w tym względzie szczególne uprawnienia przeprowadzenia kontroli realizacji zadań audytu wewnętrznego, gospodarki finansowej i majątkowej jednostek obsługujących naczelne organy państwa lub samych naczelnych organów państwa (m.in. Kancelarii Sejmu, Senatu, Kancelarii Prezydenta RP, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i innych instytucji)[8].

2.2. Kryteria kontroli NIK

Dokonując rzetelnej i profesjonalnej oceny, Najwyższa Izba Kontroli opiera się na sprecyzowanych przez Konstytucję RP i ustawę o NIK kryteriach kontroli, a więc legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Należy podkreślić, że wszystkie te cztery kryteria obowiązują przy kontroli podmiotów państwowych (np. organów administracji państwowej). Natomiast nie wszystkie kryteria są uwzględniane przy kontroli jednostek samorządowych (eliminacji podlega celowość) lub innych niepublicznych (wyłączone są celowość i rzetelność). Wszystkie wymienione kryteria pozwalają rzetelnie ocenić działalność kontrolowanych jednostek.

Pierwsze kryterium – legalności – obejmuje weryfikację zgodności z przepisami obowiązującego prawa kontrolowanej działalności (prawa powszechnego i wewnętrznego, które szczegółowo określa zakres kompetencji, praw i obowiązków czy zadań zatrudnionych w jednostce pracowników). Kontrolerzy ustalają fakt przestrzegania prawa bądź też okoliczności, przyczyny jego naruszania i przedstawiają wnioski naprawcze.

Drugie kryterium – gospodarności – uwzględnia ocenę nakładów i wydatków pod względem oszczędnego/wydajnego wykorzystania pieniędzy oraz proporcjonalności wobec uzyskanych efektów. Kontrolerzy ustalają ewentualne szkody, w tym oceniają wykorzystane mechanizmy (możliwości) ich ograniczenia czy wyeliminowania.

Trzecie kryterium – rzetelności – ma wymiar podmiotowy. Właściwej ocenie poddani są kontrolowani, szczególnie ich obowiązki i stopień zaangażowania (pod względem należytej staranności, sumienności i terminowości).

8 Nowelizacja ustawy o NIK zniosła z dniem 2 czerwca 2012 r. instytucję narady pokontrolnej oraz obowiązek sporządzania przez kontrolerów i przekazywania jednostce kontrolowanej protokołu kontroli.

Czwarte kryterium – celowości – obejmuje weryfikację, ustalenie, czy katalog działań prowadzonych przez kontrolowaną jednostkę państwową mieści się w celach określonych dla niej przez prawo. Oceniane są metody i środki, w tym ustalenie rezultatu, a więc czy te cele faktycznie osiągnięto[9].

2.3. Rodzaje kontroli

Najwyższa Izba Kontroli wykonuje swoje zadania na podstawie rocznego planu pracy (kontroli planowych), który przedkłada Sejmowi. Plan ten uchwala Kolegium NIK (zazwyczaj pod koniec roku kalendarzowego)[10]. Zarówno plan kontroli, jak i wyniki publikuje[11].

Izba, przed kontrolą planową, może w ramach tzw. kontroli rozpoznawczej dokonać wstępnego badania określonych zagadnień. Podejmuje również kontrole doraźne – jeśli zachodzi potrzeba niezwłocznego zbadania zagadnień o szczególnym znaczeniu dla funkcjonowania państwa (w ramach tzw. kontroli specjalnej). Wymiar doraźny mają także tzw. kontrole skargowe[12], podejmowane na podstawie skarg i wniosków wpływających do NIK. Izba może również w ramach kontroli sprawdzającej ocenić sposób wykorzystania uwag i wniosków, ich wdrożenie przez podmioty kontrolowane (określone we wnioskach pokontrolnych).

---

9 Szerzej zob. M. Wierzbowski (red.), *Prawo...*, Warszawa 2009.

10 Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2006.

11 Roczny plan kontroli, w tym wyniki, Izba publikuje na swojej stronie internetowej (www.nik.gov.pl).

12 Dla przykładu można podać wszczętą w grudniu 2017 r. (na wniosek poselski i starosty powiatu olkuskiego, w związku z nieprawidłowościami) tzw. kontrolę skargową pt. „Realizacja postanowień umów związanych z powołaniem i funkcjonowaniem NZOZ Nowy Szpital Sp. z o.o. w Olkuszu, w tym gospodarowanie przekazanym mieniem oraz zarządzanie kosztami i wynik finansowy Spółki". Niestety, „kontrolerowi NIK dwukrotnie odmówiono wstępu do obiektu Szpitala i innych pomieszczeń Spółki, w tym nie przedstawiono do kontroli wymaganych dokumentów". W związku z powyższym w styczniu 2018 r. „Prezes NIK, Krzysztof Kwiatkowski skierował zawiadomienie do Prokuratury Okręgowej w Krakowie w związku z udaremnieniem osobie uprawnionej – działającemu na podstawie upoważnienia kontrolerowi Delegatury NIK w Krakowie – przeprowadzenia czynności kontrolnych w spółce Nowy Szpital Sp. z o.o. w Olkuszu" (www.nik.gov.pl /25 stycznia 2018 r.).

2.4. Prawa i obowiązki kontrolowanego

Z uwagi na to, że NIK przeprowadza kilka tysięcy kontroli rocznie, podmiot kontrolowany, w tym pracownik jednostki, powinien znać konkretny katalog praw i obowiązków, zakres uprawnień, które usprawniają kontrolę, a jednocześnie nie narażają kontrolowanego podmiotu na ewentualną odpowiedzialność karną[13].

Do tego katalogu należą w szczególności: upoważnienie do kontroli; czas i miejsce kontroli; koszty kontroli; akta i dowody kontroli (udział pracownika jako świadka, zwołanie narady); wyniki kontroli. Analizując pierwszy element, należy zaznaczyć, że kontrolerzy NIK prowadzą postępowanie na podstawie dwóch upoważnień do kontroli: legitymacji służbowej oraz imiennego upoważnienia, które zawiera wszystkie materialno-procesowe podstawy kontroli (m.in. nazwę jednostki kontrolowanej, podstawę prawną kontroli, w tym dokumenty, które upoważniają kontrolera do przeprowadzenia kontroli). Oprócz tych dwóch dokumentów kontroler może jeszcze mieć dodatkowe upoważnienie, wydane przez Prezesa NIK, uprawniające go do dostępu do „informacji niejawnych" czy też oznaczonych jako „ściśle tajne". Ponadto konkretna grupa osób, mająca określone stanowisko w Izbie, może prowadzić postępowanie jedynie na podstawie legitymacji służbowej (są to: prezes NIK, wiceprezesi, dyrektor generalny oraz poszczególni dyrektorzy, wicedyrektorzy kontrolnych jednostek organizacyjnych NIK, radcy Prezesa NIK oraz doradcy prawni, ekonomiczni i techniczni).

Kolejne uprawnienie obejmuje czas i miejsce dokonywanej kontroli. Co do zasady, najczęściej jest ona wykonywana w godzinach pracy kontrolowanej jednostki, w jej siedzibie bądź miejscu realizacji konkretnego zadania. Jednak fakultatywnie, dla „dobra kontroli" możliwe jest przeprowadzenie czynności zarówno w dniach wolnych od pracy, jak

13 Ustawodawca jednoznacznie uregulował kwestię sankcji wobec osób, które utrudniają lub uniemożliwiają kontrolerom wykonywanie ich ustawowych obowiązków. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK: „Kto osobie uprawnionej do kontroli, o której mowa w niniejszej ustawie, lub osobie przybranej jej do pomocy udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności przez nieprzedstawienie do kontroli dokumentów lub materiałów, nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu wniosków pokontrolnych, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3". Strona kontrolowana rzadko blokuje, udaremnia fakt kontroli, jednak taka okoliczność może być poddana ocenie prokuratora (na podstawie zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa). Kolejną sankcją jest możliwość skierowania wniosku do urzędów krajowej administracji skarbowej o przeprowadzenie kontroli w zakresie ich kompetencji.

i poza jej godzinami (również na miejscu, w siedzibie NIK). Kontroler ma prawo w pełni swobodnie, bez rewizji osobistej i dodatkowych przepustek poruszać się po obiekcie kontrolowanym, z dostępem do korzystania z urządzeń technicznych (komputery, drukarki, kserokopiarki) czy środków transportu jednostki kontrolowanej. Wymienione koszty kontroli, poniesione z budżetu jednostki, NIK zwraca (ze swojego budżetu) na podstawie wniosku kierownika jednostki kontrolowanej, złożonego w terminie 14 dni od dnia otrzymania – na piśmie – wystąpienia pokontrolnego. Zakres wniosku o zwrot kosztów, oprócz faktycznych kosztów materialnych (np. za korzystanie z urządzeń technicznych), obejmuje również prawo do zwrotu kosztów wynagrodzenia dla pracowników jednostki, którzy uczestniczyli (poza godzinami pracy lub w dni wolne od pracy) w postępowaniu kontrolnym.

Wszelkie przeprowadzone ustalenia kontrolerzy dokumentują w tzw. aktach kontroli, które zawierają – po części już wymienione – upoważnienie do przeprowadzenia kontroli, sporządzone protokoły z przeprowadzonych czynności dowodowych, notatki służbowe, w tym zebrane inne dokumenty i materiały dowodowe. Prawo wglądu do akt kontroli ma zarówno kierownik jednostki kontrolowanej, jak i upoważniona przez niego osoba. Za zgodą Prezesa NIK prawo to przysługuje także innym osobom na ich uzasadniony wniosek[14].

Przechodząc do analizy zakresu dowodowego postępowania kontrolnego, warto wskazać jego przedmiotowy katalog (są to: dokumenty, rzeczy zabezpieczone przez kontrolera, wyniki oględzin, zeznania świadków, opinie biegłych, sformułowane na piśmie wyjaśnienia i oświadczenia). Obowiązkiem kierownika jednostki jest udostępnienie (na wyraźnie żądanie kontrolera NIK) posiadanych dokumentów i materiałów, niezbędnych do przeprowadzenia postępowania kontrolnego (z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej). Z udostępnionych dokumentów kontroler ma prawo sporządzić kopie, wyciągi, zestawienia czy obliczenia (zarówno w wersji papierowej, jak i z elektronicznych baz danych). Zgodność kopiowanych materiałów z oryginalnymi poświadcza każdorazowo kierownik lub osoba przez niego upoważniona. W ich obecności kontroler może również pobrać rzeczy, celem ich zabezpieczenia, poświadczając ten fakt protokołem. Zebrane dowody kontroler „odpowiednio zabezpiecza", a z przeprowadzonych czynności sporządza protokół (podpisany przez uczestników czynności dowodowych), notatkę służbową lub wydruk potwierdzający uzyskanie informacji w formie

14 M. Postuła, P. Perczyński (red.), *Ministerstwo Finansów. Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wyd. II, Warszawa 2010.

elektronicznej. Mianem zabezpieczenia dokumentów określa się każdą formę ich przechowania w oddzielnym, opieczętowanym i zamkniętym pomieszczeniu lub przekazanie ich za pokwitowaniem na przechowanie kierownikowi lub innemu pracownikowi jednostki kontrolowanej, bądź też zabranie ich przez kontrolera (również za pokwitowaniem).

Do katalogu dowodów fakultatywnych, a więc uznanych za konieczne przez kontrolera, należą oględziny zarówno obiektów, jak i składników majątku jednostki kontrolowanej. Czynności poddane oględzinom i ich wyniki powinny być zaprotokołowane na piśmie (podpisane przez kierownika lub osobę wyznaczoną) bądź też utrwalone audiowizualnie. Podobnie należy traktować udzielenie przez pracownika jednostki wyjaśnień (w formie ustnej lub pisemnej), złożonych na prośbę kontrolera lub z własnej inicjatywy (jeśli mają one bezpośredni związek z przedmiotem i zakresem kontroli), z których kontroler sporządza protokół. Należy zaznaczyć, że pracownik jednostki może skorzystać z prawa do odmowy wyjaśnień, ale tylko w ściśle określonych przypadkach (zawartych w art. 40 ustawy o NIK[15]).

Na każdym etapie kontroli kontroler NIK ma prawo zwołać naradę z pracownikami jednostki kontrolowanej celem omówienia poszczególnych czynności, ważnych dla prawidłowego wykonania kontroli. Czas i miejsce narady ustala z kierownikiem jednostki, informując go również o samym fakcie jej zwołania. W ramach czynności dowodowych pracownicy jednostki oraz inne osoby mogą być także przesłuchiwani w charakterze świadków[16]. Zaprotokołowany dowód z ich zeznań, w tym

15 Zob. art. 40 ust. 2–3 ustawy o NIK.
„2. Odmowa udzielenia wyjaśnień może nastąpić jedynie w przypadkach, gdy wyjaśnienia mają dotyczyć:
1) informacji objętych tajemnicą ustawowo chronioną inną niż tajemnica służbowa, do których dostęp Najwyższej Izby Kontroli został wyłączony albo nie zostały spełnione warunki do przekazania informacji, do których dostęp Najwyższej Izbie Kontroli został ograniczony;
2) faktów i okoliczności, których ujawnienie mogłoby narazić na odpowiedzialność karną lub majątkową wezwanego do złożenia wyjaśnień, a także jego małżonka albo osoby pozostającej z nim faktycznie we wspólnym pożyciu, krewnych i powinowatych do drugiego stopnia bądź osób związanych z nim z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli.
3. Prawo odmowy udzielenia wyjaśnień w przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 2, trwa mimo ustania małżeństwa lub przysposobienia".

16 Zgodnie z art. 43 ustawy o NIK „Nie wolno przesłuchiwać jako świadków:
1) obrońcy co do faktów, o których dowiedział się udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę;
2) duchownego co do faktów, o których dowiedział się przy spowiedzi". Art. 46 „Przed rozpoczęciem przesłuchania kontroler obowiązany jest uprzedzić świadka o odpowiedzialności karnej za zeznanie nieprawdy lub zatajenie

nośnik audiowizualny, stanowi załącznik do dokumentu. Każdy świadek jest zobowiązany stawić się na przesłuchanie pod rygorem kary pieniężnej za nieusprawiedliwione niestawiennictwo. Świadek ukarany karą pieniężną ma prawo do złożenia zażalenia. Uznanie przyczyny nieobecności powoduje uchylenie nałożonej kary. Zgodnie z ustawą świadek może skorzystać z prawa do odmowy zeznań w przypadkach ściśle określonych (art. 45 ustawy o NIK[17]). Świadkowi, który nie jest pracownikiem jednostki poddanej kontroli, przysługuje prawo do zwrotu utraconego zarobku, w tym poniesionych kosztów podróży, zakwaterowania czy diety.

Zakres ustaleń, a więc właściwe wyniki przeprowadzonej kontroli zewnętrznej, kontroler przedstawia w wystąpieniu pokontrolnym, które parafuje wraz z dyrektorem jednostki kontrolowanej. Treść wystąpienia zawiera enumeratywnie wskazane elementy: opis stanu faktycznego, w tym ocenę kontrolowanej działalności, katalog nieprawidłowości, ich zakres, skutki i przyczyny, osoby odpowiedzialne oraz uwagi i wnioski w kwestii usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Kierownikowi kontrolowanej jednostki przysługuje jednorazowo prawo do złożenia zastrzeżenia na piśmie w terminie 21 dni (od dnia jego przekazania), które kieruje do dyrektora właściwej jednostki NIK. Wniesione zastrzeżenie rozpatruje tzw. komisja rozstrzygająca, która zawiadamia obie strony (kontrolującą i kontrolowaną) o terminie posiedzenia i przekazuje im podjętą uchwałę. Na jej podstawie dyrektor jednostki kontrolnej NIK wprowadza zmiany w tekście wystąpienia pokontrolnego, które osobiście parafuje i przesyła stronie (kierownikowi jednostki kontrolowanej). Ma ono już charakter ostateczny.

Ostatnim obowiązkiem po stronie kontrolowanej jednostki jest wymóg dookreślony w wystąpieniu: poinformowania Izby (w terminie określonym, nie krótszym niż 14 dni) o wykonaniu wniosków i uwag, podjętych działaniach czy środkach zaradczych, w tym także przyczynach ich niewdrażania.

---

prawdy, a w sytuacji określonej w art. 45 informuje go o przysługujących mu uprawnieniach".

17 Zob. art. 45 ustawy o NIK.
„1. Prawo odmowy zeznań w charakterze świadka przysługuje:
1) pracownikowi jednostki kontrolowanej ponoszącemu odpowiedzialność za działalność będącą przedmiotem kontroli;
2) każdej osobie, jeżeli złożenie zeznań mogłoby ją lub osoby wymienione w art. 40 ust. 2 pkt 2 narazić na odpowiedzialność karną lub majątkową.
2. Przepisy art. 40 ust. 3 i 4 stosuje się odpowiednio".

Końcowym dokumentem po stronie kontrolującego jest Informacja o wynikach kontroli, sporządzona na podstawie zgromadzonych w aktach materiałów dowodowych, oraz wystąpienia pokontrolne. Dokument ten Prezes NIK przesyła właściwym naczelnym lub centralnym organom państwowym, które w terminie 7 dni mogą zaprezentować swoje stanowisko. Jest ono wówczas dołączone do przedmiotowej Informacji o wynikach kontroli. Do przedstawionego stanowiska swoją opinię może także dołączyć Prezes NIK. W pełni opracowana Informacja przedkładana jest m.in. Prezydentowi RP, Sejmowi, Prezesowi Rady Ministrów.

2.5. Audyt zewnętrzny w NIK

Najwyższa Izba Kontroli, pełniąc określoną w Konstytucji funkcję, sama także jest kontrolowana i podlega ocenie. Zgodnie z ustawą o NIK[18] Marszałek Sejmu zleca nie rzadziej niż raz na 3 lata audyt zewnętrzny w zakresie wykonania budżetu oraz gospodarki finansowej Najwyższej Izby Kontroli.

Przedmiotowy audyt obejmuje okres następujący po okresie objętym ostatnim audytem i oznacza „ogół działań służących do wyrażenia opinii obejmującej: 1) ocenę prawidłowości i wiarygodności rocznego sprawozdania z wykonania budżetu Najwyższej Izby Kontroli; 2) ocenę zgodności stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3) ocenę gospodarności, celowości i rzetelności dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz udzielania zamówień publicznych, a także ocenę wykorzystania zasobów; 4) ocenę sposobu prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowania procedur dotyczących procesów wymienionych w pkt 2." (art. 7a ust. 2 ustawy o NIK).

Audytor[19], dokonując analizy, przyznaje w sprawozdaniu konkretną ocenę (np. pozytywną, którą motywuje sposobem prowadzenia

18 Zob. art. 7a. „1. Nie rzadziej niż raz na 3 lata przeprowadza się audyt zewnętrzny w zakresie wykonania budżetu oraz gospodarki finansowej Najwyższej Izby Kontroli. Audyt zewnętrzny obejmuje okres następujący po okresie objętym ostatnim audytem".

19 Zob. art. 7b ust. 2. „Audyt zewnętrzny przeprowadza podmiot niezależny od Najwyższej Izby Kontroli posiadający odpowiednie kwalifikacje i wiedzę z zakresu audytu. Audyt mogą przeprowadzać: 1) osoby spełniające warunki przewidziane dla audytora wewnętrznego określone w przepisach o finansach publicznych; 2) osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zatrudniające przy przeprowadzaniu audytu osoby wymienione w pkt 1".

gospodarki finansowej przez NIK). Oprócz gospodarności ocenia celowe i rzetelne wydatkowanie środków publicznych oraz prowadzone przetargi. Pełne koszty audytu zewnętrznego pokrywane są z budżetu państwa (w części dotyczącej Kancelarii Sejmu). Audytor przekazuje sprawozdanie Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli (w terminie 14 dni od zakończenia audytu), a ten w terminie 14 dni od przekazania sprawozdania może przedstawić swoje stanowisko. Audyt zewnętrzny kończy się przekazaniem sprawozdania wnioskodawcy, czyli Marszałkowi Sejmu, wraz ze stanowiskiem Prezesa (jeśli je sporządził, art. 7d ustawy o NIK).

2.6. Audyt organizacji międzynarodowych

Należy podkreślić, że omawiany audyt zewnętrzny jest powszechnie wymagany i przeprowadzany w większości organizacji międzynarodowych. Realizują je najwyższe organy kontroli krajów członkowskich. W 2012 r. Najwyższej Izbie Kontroli powierzono mandat audytora zewnętrznego Europejskiej Organizacji Badań Jądrowych CERN na lata 2013–2015. Co więcej, NIK jest audytorem zewnętrznym Rady Europy (na lata 2014–2018). Ponadto przedstawiciele NIK wchodzą w skład ciał audytorskich mechanizmu ATHENA oraz Europejskiego Instytutu Uniwersyteckiego we Florencji.

3. Kontrola skarbowa

Zewnętrzny wymiar kontroli ma również kontrola skarbowa, realizowana przez jej organy[20], której celem (zgodnie z art. 1 uks[21]) jest: „ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa; zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych

20 Zgodnie z ustawą z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., Nr 41, poz. 214, z późn. zm.; dalej jako „uks"), „organami kontroli skarbowej" są: minister właściwy do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej; GIKS jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej; dyrektor UKS (art. 8 uks). Z kolei jednostkami organizacyjnymi kontroli skarbowej jest 16 właściwych terytorialnie UKS oraz urząd obsługujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych (właściwe pod względem rzeczowym komórki organizacyjne MF) (art. 9 ust. 1 uks).

21 Kontrola skarbowa działa na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej oraz rozporządzenia Ministra Finansów. Zob. art. 1 uks.

funduszy celowych; badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych; zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228–231 Kodeksu karnego popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych" (przestępstw związanych z korupcją)[22].

3.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy kontroli

Szczegółowy obszar, zakres spraw objętych kontrolą skarbową jest niezwykle szeroki[23]. Obejmuje kontrolę poboru danin publicznych od podmiotów spoza sektora finansów publicznych, w tym zwalczania przestępczości. Jednym z elementów szczegółowych jest „kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych, z wyłączeniem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jednostek samorządu terytorialnego" (art. 2 pkt. 4 uks). W ramach kontroli organ ocenia m.in. zgodność prowadzonej działalności z obowiązującymi przepisami prawa oraz umowami, ochronę zasobów, realizację celów i zadań podejmowanych przez jednostkę[24].

Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 uks kontroli podlegają następujące podmioty: „zobowiązane do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych; wydatkujący, przekazujący i otrzymujący środki pochodzące z UE i międzynarodowych instytucji

22 Szerzej zob. L. Marcinkowski, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – polemika*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 6, s. 106–113; A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej. Alternatywne metody rozwiązywania konfliktów*, „Kontrola Państwowa" 2011, nr 5, s. 8–28; R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 5, s. 3–20.

23 Warto podkreślić, że zakres podmiotów podlegających kontroli jest dużo szerszy niż zakres sektora finansów publicznych. To oznacza, że obejmuje także podmioty dysponujące mieniem państwowym.

24 Do zakresu kontroli skarbowej należy również nadzór podatkowy, badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych i umownych, ocena prawidłowości obrotu dewizowego, zwalczanie przestępstw i wykroczeń w obszarze objętym kontrolą międzynarodową, także w zakresie ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej. Katalog kontroli dotyczy także obszaru oświadczeń majątkowych osób zobowiązanych do ich składania, a jej wszczęcie następuje wyłącznie z urzędu (na podstawie postanowienia).

finansowych; zobowiązani do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków pochodzących z UE i międzynarodowych instytucji finansowych; władający i zarządzający mieniem państwowym; spółki z udziałem Skarbu Państwa, podmioty wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa; beneficjenci poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa oraz podmioty, za które Skarb Państwa poręczył lub gwarantował; osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra, zobowiązane do składania oświadczeń o stanie majątkowym; podmiot przekazujący środki własne do budżetu Unii Europejskiej; płatnicy i inkasenci podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych".

3.2. Postępowanie kontrolne

Postępowania, realizowane przez kontrolę skarbową, opierają się na ustalonym przez dyrektorów UKS planie, w ramach zadań bądź też – poza planem – „na podstawie uzyskanych informacji lub materiałów albo przeprowadzonych analiz" (art. 12 uks). Poszczególne czynności postępowania kontrolnego prowadzi inspektor kontroli skarbowej z upoważnionymi pracownikami, po okazaniu legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych. Zgodnie z art. 24 uks postępowanie kończy się wydaniem decyzji lub wyniku kontroli. Z decyzją mamy do czynienia, gdy „ustalenia dotyczą podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz podatku akcyzowego, lub gdy ustalenia dotyczą opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych lub gdy w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu" (art. 24 uks). Drugi dokument kończący postępowanie, uwzględnia wynik kontroli, jeśli ta dotyczy „uwypuklonego wcześniej zadania kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych" (art. 24 uks). W praktyce częściej formułowane są wyniki kontroli, zawierające zgodnie z art. 27 ust. 1 pkt 6 uks końcowe ustalenia i wnioski, w tym także „termin

usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej" (art. 27 ust. 1 pkt. 7 uks). Jeśli takie nieprawidłowości stwierdzono, to wymienionemu organowi doręcza się także dokumentację z czynności kontrolnych. Ponadto, zgodnie z art. 27 ust. 3 uks, „organ lub dysponent części budżetowej jest obowiązany, w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia wyniku kontroli lub wyciągu z wyniku kontroli, zawiadomić organ kontroli skarbowej, który wydał wynik kontroli, o sposobie wykorzystania zawartych w nim ustaleń lub o przyczynach ich niewykorzystania"[25].

3.3. Nowe uprawnienia Krajowej Administracji Skarbowej

Warto dodać, że z dniem 1 marca 2017 r. Sejm RP powołał nową strukturę organów podatkowych, skarbowych i celnych – Krajową Administrację Skarbową[26]. Zasadniczym celem powołania KAS było: „ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych oraz dostosowanie administracji podatkowej do warunków współpracy z administracją podatkową państw UE"[27].

Ustawodawca, wprowadzając nowe regulacje, kieruje się potrzebą zintegrowania uprawnień i zadań wykonywanych przez administrację skarbową. W tym celu określił w ustawie następujący katalog procedur do realizacji zadań KAS: kontrolę celno-skarbową, ukierunkowaną na sprawdzanie przestrzegania przepisów prawa poprzez analizę deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości rozliczeń podatkowych (zastąpiła ona dotychczasowe postępowanie kontrolne); audyt i czynności audytowe (wykonywane wcześniej przez organy kontroli skarbowej); urzędowe sprawdzenia (wykonywane dotychczas przez Służbę Celną). Ponadto, Krajowej Administracji Skarbowej, w wybranych przypadkach, przyznane zostały dodatkowe uprawnienia

25 Szerzej zob. W. Lachowicz (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010; E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne*, Warszawa 2007.

26 Dnia 21 października 2016 r. Sejm RP uchwalił ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 1947) oraz przepisy wprowadzające tę ustawę, na których podstawie straciła moc ustawa z 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej. Ustawa weszła w życie 1 marca 2017 r.

27 Zob. uzasadnienie do ustawy.

z zakresu prawa karnego. W szczególności tzw. zadanie rozpoznawania, zapobiegania, wykrywania oraz ścigania sprawców przestępstw (fałszerstwa materialnego, intelektualnego na dokumentach, oszustwa, przestępczości zorganizowanej, sprzedajności, przekupstwa, płatnej protekcji, nadużycia funkcji przez funkcjonariusza publicznego, groźby karalnej, naruszenia nietykalności cielesnej, czynnej napaści oraz znieważenia funkcjonariusza). Dodatkowe uprawnienia o charakterze kontrolnym i operacyjno-rozpoznawczym przyznano także wybranym funkcjonariuszom KAS (m.in. prawo do dokonywania przeszukań bez wcześniejszej zgody prokuratora czy też wyposażenie w środki przymusu bezpośredniego i broń palną).

4. Regionalne Izby Obrachunkowe

Zgodnie z normą konstytucyjną Regionalne Izby Obrachunkowe są organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych (art. 171 ust. 2 Konstytucji RP). Jako państwowe jednostki organizacyjne dysponują znacznym zakresem autonomii, chociaż pod względem kryterium zgodności z prawem są nadzorowane przez ministra właściwego do spraw administracji publicznej. W ramach właściwości miejscowej, terytorialnej poddają gruntownej ocenie legalność uchwał i zarządzeń, podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego (m.in. procedurę uchwalania budżetu i jego zmian). Pełny katalog spraw podlegających nadzorowi izb określił prawodawca w art. 11 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych[28].

Dookreślona wyżej funkcja nadzoru nie jest jedyną w katalogu uprawnień regionalnych izb obrachunkowych. W jego skład wchodzi także funkcja kontrolna, opiniodawcza, informacyjno-szkoleniowa oraz orzekająca w I instancji w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Realizując uprawnienia kontrolne, izby poddają kontroli gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego, związków i stowarzyszeń, w tym podmiotów, które korzystają z dotacji budżetowych[29]. Na szczególną uwagę zasługuje kontrola realizacji zobowiązań podatkowych i zamówień publicznych (na pod-

28 Zob. art. 11 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2011 r., nr 55, poz. 577, z późn. zm.), dalej jako „uRIO".

29 L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.

stawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym – art. 5 ust. 1 uRIO). Także do zakresu kontroli należy ocena tzw. kwartalnych sprawozdań z wykonania budżetów pod względem zarówno rachunkowym, jak i formalnym, w tym także wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej (art. 9a uRIO).

Jeśli chodzi o częstotliwość prowadzonych kontroli, należy zaznaczyć, że regionalne izby są zobowiązane co najmniej raz na 4 lata do kompleksowej kontroli gospodarki finansowej jednostek (zgodnie z art. 7 ust. 1 uRIO). Drugim źródłem kontroli jest wniosek jednostki, związków, stowarzyszeń, organów administracji rządowej, agencji lub funduszy celowych w przypadku przekazania środków publicznych na rzecz tych podmiotów (art. 7 ust. 2 pkt 2 uRIO).

Po przeprowadzonej kontroli jednostka uzyskuje protokół kontrolny lub wystąpienie pokontrolne, co do których ma prawo zgłoszenia na piśmie zastrzeżenia skierowanego do kolegium izby. Przy braku zastrzeżeń, w terminie 30 dni od dnia doręczenia dokumentu (protokołu lub wystąpienia), jednostka kontrolowana jest zobowiązana zawiadomić izbę o zakresie wykonanych wniosków lub przyczynach ich niewykonania (zgodnie z art. 9 ust. 3 uRIO)[30].

5. Zakończenie

Reasumując powyższe rozważania, należy zaznaczyć, że kontrola i audyt zewnętrzny z natury swej nie zostały przez prawodawcę ustanowione „przeciwko" drugiej stronie (kontrolowanej). Ich zakres i charakter ukierunkowany jest raczej na mobilizację, a nawet samo uwrażliwienie strony kontrolowanej.

Kontrola i audyt zewnętrzny w znaczeniu faktycznym to rozwiązanie, które doskonali podmiot kontrolowany, poprawia przejrzystość zarówno dla kierownika jednostki, jak i dla pracowników, w tym także dla tych osób (fizycznych i prawnych), które z różnych przyczyn są zainteresowane jej prawidłowym funkcjonowaniem. Spełnia zatem opisane wyżej cechy szczególnego reżimu prawnego. Należy je uznać za szczególne rozwiązanie organizacyjne i prawne, którego celem jest ciągłe doskonalenie podmiotu kontrolowanego poprzez orientację na

30 Szerzej zob. E. Hellich, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2009; C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010.

wymierne rezultaty, planowanie, przejrzystość działania oraz osobistą odpowiedzialność za wyniki. Ponadto, jako instrument prawny, stanowi nieustające wyzwanie. W pierwszej kolejności dla samego kierownika jednostki, a potem dla podwładnych poprzez „możliwą" zmianę sposobu myślenia i działania w ramach jednostki.

Bibliografia

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r., Nr 14, poz. 147).

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., nr 41, poz. 214, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2011 r., nr 55, poz. 577, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1701, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2010 r., Nr 227, poz.1482).

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. z 2011 r., nr 185, poz. 1092).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947).

Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE. C 1992, Nr 224).

Zarządzenie Prezesa NIK nr 12/2011 z dnia 29 sierpnia 2011 r. w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych NIK (www.nik.gov.pl).

Zarządzenie Prezesa NIK nr 15/2011 z dnia 1 września 2011 r. w sprawie postępowania kontrolnego (MP nr 87, poz. 913).

Załącznik do komunikatu nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF, nr 5, poz. 23).

Literatura

Bujkowa O., Jagielski J., Lang J., *Kontrola administracji*, Warszawa 1986.

Hellich E., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2009.

Hellin A.S., *Ustawa o rachunkowości 2009. Komentarz*, Warszawa 2009.

Jagielski J., *Kontrola w administracji publicznej*, Warszawa 1999.

Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010.

Kryczko P., *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych,* Kraków 2005.

Lachowicz W. (red.), *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, Warszawa 2010.

Lewandowski R., *Znaczenie i funkcja badania* due diligence *w ramach sprzedaży przedsiębiorstwa*, „Monitor Prawniczy" 2004, nr 6.

Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne*, Warszawa 2007.

Marcinkowski L., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – polemika*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 6.

Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Warszawa 2006.

Postuła M., Perczyński P. (red.), *Ministerstwo Finansów. Budżet zadaniowy w administracji publicznej*, wyd. II, Warszawa 2010.

Robaczyński T., Gryska P., *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006.

Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 5.

Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej. Alternatywne metody rozwiązywania konfliktów*, „Kontrola Państwowa" 2011, nr 5.

Wierzbowski M. (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2009.

Streszczenie

Kontrola i audyt zewnętrzny

Zaprezentowana w przedmiotowym artykule analiza obejmuje ujęcie charakteru i zakresu działalności kontrolnej (odnośnie do dochodów/przychodów i dokonywania wydatków ze środków publicznych) realizowanych przez trzy instytucje zajmujące się audytem lub kontrolą zewnętrzną (Najwyższą Izbę Kontroli, Kontrolę Skarbową i Regionalne Izby Obrachunkowe). Szczegółowo omówiono wyniki działalności wskazanych instytucji (raporty, wystąpienia pokontrolne, sprawozdania i protokoły). W artykule wykazano istotną wartość tych dokumentów, w tym niezależne i w pełni profesjonalne spojrzenie kontrolerów i audytorów zewnętrznych na organizację i sposób funkcjonowania jednostek kontrolowanych. Dookreślono również wnioski *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: kontrola, audyt zewnętrzny, Najwyższa Izba Kontroli, Kontrola Skarbowa, Regionalne Izby Obrachunkowe.

Summary

Control and external audit

The analysis presented in this article covers the nature and scope of audit (regarding income/revenue and public fonds expenditures) carried out by three institutions involved in auditing or in external control (Supreme Audit Chamber, Tax Control and Regional Audit Chambers). The results of the activity of the indicated institutions were discussed in this article (detailed reports, post-audit statements, reports and protocols). The article shows the significant value of these documents, including an independent and fully professional view of auditors and external auditors on these organizations and functioning of controlled entities. Conclusions *de lege ferenda* are also outlined.

Key words: control, external audit, Supreme Audit Chamber, Tax Control, Regional Audit Chambers.

Rozdział IV

Prof. nadzw. dr hab. Anna Gołębiowska*
Robert Krzepkowski

Inspekcja wewnętrzna w jednostkach krajowej administracji skarbowej na przykładzie działania Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów

1. Wprowadzenie

W dobie globalizacji współczesny świat, z naciskiem na suwerenne państwo, wymaga sprawnego zarządzania administracją[1], która jest odpowiedzialna za zabezpieczenie wpływów do budżetu państwa. Efektywne funkcjonowanie tejże administracji zależy w dużej mierze od kompetencji ludzi, w postaci wiedzy, umiejętności i doświadczenia, co jest jej strategicznym kapitałem[2].

* Prof. nadzw. dr hab. Anna Gołębiowska – Zakład Prawa i Administracji Szkoły Głównej Służby Pożarniczej w Warszawie.

1 Por. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Prawne uwarunkowania skuteczności działań administracji publicznej*, [w:] *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 55–73. Warto podkreślić, że zasada legalności stanowi podstawowy wyznacznik dobrej i nowoczesnej administracji publicznej. Sprawna administracja publiczna w każdym państwie odgrywa istotną rolę w zapewnieniu rozwoju cywilizacyjnego społeczeństwa.

2 A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 11–31; Warto zaznaczyć, że przepisy polskiej Konstytucji z 1997 r. formułują katalog podstawowych cech dobrej administracji. Na podstawie tych uregulowań można powiedzieć, że administracja spełnia swoją funkcję, jeśli jest administracją respektującą, a więc w pełni realizującą zasadę demokracji oraz urzeczywistniania

Motywem podjęcia takiej, a nie innej problematyki jest fakt, że Polska nie może sobie pozwolić na utrzymywanie nieefektywnej administracji skarbowej, która nie przystaje do oblicza gospodarki XXI w. Dlatego rolę pierwszoplanową powinna odgrywać skuteczność działania[3], oddziaływująca na funkcjonowanie całego państwa, jak również na Wspólnotę Europejską. Dotyczy to zwłaszcza Krajowej Administracji Skarbowej, która funkcjonuje od 1 marca 2017 r. Celem jej powołania było:

– zwiększenie wpływów do budżetu;
– uszczelnienie systemu podatkowego;
– zmniejszenie biurokracji;
– zwiększenie skuteczności działania aparatu skarbowego.

W ramach jej struktury funkcjonuje Biuro Inspekcji Wewnętrznej, które odpowiada za realizacje zadań związanych z rozpoznawaniem, wykrywaniem i zwalczaniem przestępstw o charakterze korupcyjnym określonych w przepisach Kodeksu karnego, popełnianych przez pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej. Od oceny Indeksu Percepcji Korupcji zależy m.in. napływ inwestycji zagranicznych do danego państwa, dlatego społeczeństwa świadome jego znaczenia zwracają szczególną uwagę na prewencję antykorupcyjną funkcjonariuszy publicznych.

Zgodnie z przeprowadzoną przez Ministerstwo Finansów reformą jednostek skarbowych i celnych, na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, instytucja ta ma szersze uprawnienia, które mają pozwolić na skuteczniejszą walkę z oszustwami podatkowymi. Większe kompetencje otrzymało także Biuro Inspekcji Wewnętrznej, a zatrudnieni w Krajowej Administracji Skarbowej będą szczególnie monitorowani w zakresie zagadnień korupcyjnych.

W pierwszej części artykułu zostaną przedstawione konstytucyjne podstawy kontroli działań administracji publicznej, z uwzględnieniem wyjaśnienia pojęcia ,,administracji" i jej funkcji. Skoncentrowano się na pełnym podporządkowaniu administracji prawu i zostały przytoczone najważniejsze regulacje dotyczące administracji wyznaczone przez Konstytucję RP. W dalszej części zarysowany zostanie schemat struktury i działalności Krajowej Administracji Skarbowej oraz jej

---

sprawiedliwości społecznej. Administracja jako wartość nadrzędną stawia niepodległość państwa, wolność i prawa człowieka i obywatela, bezpieczeństwo obywateli, dziedzictwo narodowe itp. A zatem dobra administracja to administracja uczciwa, efektywna, sprawna, a także skuteczna, tania i szybka, jak również przestrzegająca przepisów ustaw i pozostałych aktów prawotwórczych.

3 A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Prawne uwarunkowania*..., dz. cyt., s. 57–59.

roli w Ministerstwie Finansów. Kolejna część dotyczy działalności Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów, gdzie opisano jej zadania oraz wyjaśniono pojęcie i znaczenie inspekcji, nadzoru oraz kontroli w Krajowej Administracji Skarbowej. Ostatnie poruszane zagadnienia odnoszą się do oceny skuteczności Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów na podstawie opublikowanych sukcesów tej jednostki.

2. Konstytucyjne podstawy kontroli działań administracji publicznej

Termin ,,administracja" pochodzi z j. łacińskiego i oznacza „obsługę", „zarządzanie". Natomiast administracja publiczna jest rodzajem działalności prowadzonej przez jednostki państwowe, samorządowe lub prywatne, celem realizacji ich zadań, które są uznawane za publiczne, określone w ustawach oraz innych aktach prawnych[4]. Działania administracyjne są zdeterminowane przez prawo. Prawo określa podstawę przypisanych działań, zasięg, formę, moc wiążącą oraz tryb ich podejmowania[5].

Administracja publiczna jest wykonawcą zadań państwa. Podstawową cechą organizacji oraz działania współczesnego państwa jest pełne podporządkowanie administracji prawu, a zasada działania organów publicznych, czyli zasada legalizmu, ma charakter konstytucyjny[6]. Organ administracyjny musi postępować zgodnie z przypisanymi procedurami i pozostać zgodny z normami materialnoprawnymi[7]. Warunkiem

4 Por. A. Gołębiowska, *Istota samorządu terytorialnego w świetle postanowień Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.,* [w:] *Administracja publiczna – uwarunkowania prawne, organizacyjne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015, s. 15–33.

5 Por. A. Gołębiowska, A. Woźniak, *Zasada praworządności i jawności działania organów i procedur administracyjnych*, [w:] *Koncepcje i instrumenty...*, dz. cyt., s. 87–109; K. Wilkowska, *Kontrola wewnątrzadministracyjna – rządowa oraz resortowa*, [w:] M. Czuryk, M. Karpiuk, *Nadzór i kontrola w systemie wykonywania administracji publicznej*, Warszawa 2010, s. 103.

6 A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Konstytucyjne i ustawowe podstawy prawa obywatela do informacji o działalności organów samorządu terytorialnego*, [w:] *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – uwarunkowania prawne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 45–63.

7 A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Organy administracji rządowej i samorządowej w sferze bezpieczeństwa i porządku publicznego*, [w:] *Administracja publiczna*

koniecznym działania administracji publicznej jest jej upoważnienie normatywne[8].

Działania administracji publicznej, a szczególnie ich jakość, są wypadkową trafności założonych wcześniej przez nią celów, bezstronności, terminowości, a także efektywności realizowanych zadań, zasadności postawionych postulatów, przejrzystości procedur, dostępności, społecznej akceptowalności prowadzonej polityki, jawności działania, stopnia zadowolenia obywateli, funkcjonowania mechanizmów demokracji, zabezpieczenia praw nabytych, możliwości weryfikowania rozstrzygnięć, jakie podjęła, czy w końcu na respektowaniu norm prawnych, czyli legalności. Zewnętrzne oraz wewnętrzne oddziaływanie na wykonywanie zadań publicznych ma bezpośredni związek z instytucją nadzoru oraz kontroli[9].

Administracja skarbowa pełni funkcję ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Powinna zapewniać skuteczność w wykonywaniu zobowiązań podatkowych i innych zobowiązań, które stanowią dochód budżetu państwa. Obejmuje ona również monitorowanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie oraz zwalczanie naruszeń prawa, które obowiązuje w zakresie międzynarodowego obrotu towarowego. Zapobiega i ujawnia przestępstwa określone w art. 228–231 Kodeksu karnego, wśród zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych, które są podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Krajowa Administracja Skarbowa również wykonuje wyspecjalizowane działania zorientowane na ochronę bezpieczeństwa finansowego obywateli, a także podmiotów gospodarczych oraz całego państwa[10].

---

w systemie bezpieczeństwa państwa, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 9–29.

8 Por. A. Gołębiowska, *Istota samorządu...*, dz. cyt., s. 23–24; P. Wieczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 28.

9 Por. A. Gołębiowska, A. Woźniak, *Zasada praworządności i jawności...*, dz. cyt., s. 101–103; Jednocześnie należy podkreślić, że gwarancjami praworządności jest kontrola zgodności rozporządzeń z Konstytucją RP, ustawami i ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi. Działanie administracji na podstawie i w ramach prawa jest podstawową zasadą praworządnego państwa, a poczynania podmiotów wykonujących administrację publiczną, stojących na straży praworządności podlegają różnym formom rozbudowanej kontroli; Por. M. Czuryk, M. Karpiuk, *Nadzór i kontrola w systemie wykonywania administracji publicznej,* Warszawa 2010, s. 5.

10 Por. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Prawo do dobrej administracji...*, dz. cyt., s. 14–16; J. Grygierzec, *Ku dobrej administracji skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Krajowa Administracja Skarbowa. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007, s. 32–33.

Rangę najwyższą stanowią przepisy Konstytucji RP, która ustanawia wprost, że ,,Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. (...)" (art. 184)[11].

Rozdział VI, który dotyczy pozycji Rady Ministrów, mówi: ,,4. W zakresie i na zasadach określonych w Konstytucji i ustawach Rada Ministrów w szczególności: (...) 3) koordynuje i kontroluje prace organów administracji rządowej," (art. 146 ust. 4 pkt 3). Najwyższa Izba Kontroli ma nadany status ,,naczelnego organu kontroli państwowej", który podlega Sejmowi RP (art. 202 ust. 1 i 2), a także ,,Najwyższa Izba Kontroli kontroluje działalność organów administracji rządowej (...) z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności" (art. 203 ust. 2)[12].

Reasumując, Konstytucja RP powierza kontrolę działalności organów administracji trzem pionom organów:

- Radzie Ministrów;
- Najwyższej Izbie Kontroli;
- sądom administracyjnym[13].

3. Ministerstwo Finansów

Ministerstwo Finansów jest urzędem administracji rządowej, który jest obsługiwany przez ministra właściwego ds. budżetu państwa, finansów publicznych i instytucji finansowych. Podstawowym zadaniem tego ministerstwa jest opracowywanie, wykonywanie, a także kontrolowanie realizacji budżetu państwa. Ministerstwo Finansów zajmuje się:

– systemem finansowania samorządu terytorialnego;
– sferą budżetową;
– bezpieczeństwem państwa;
– zarządzaniem długiem publicznym.

Ministerstwo Finansów odpowiada także za realizację dochodów oraz wydatków budżetu państwa, m.in.:

---

11 Por. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Rozstrzyganie sporów kompetencyjnych przez Naczelny Sąd Administracyjny*, [w:] *Efektywność działania administracji...*, dz. cyt., s. 31–49; T. Rabska, *Konstytucyjne podstawy kontroli działań administracji publicznej*, [w:] *Kontrola działań administracji publicznej w sferze gospodarki,* red. K. Kokocińska, Poznań 2018, s. 25.

12 Por. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Konstytucyjne i ustawowe podstawy prawa...*, dz. cyt., s. 48–52; T. Rabska, tamże, s. 26.

13 Por. A. Gołębiowska, P. B. Zientarski, tamże, s. 55–57; T. Rabska, tamże, s. 26.

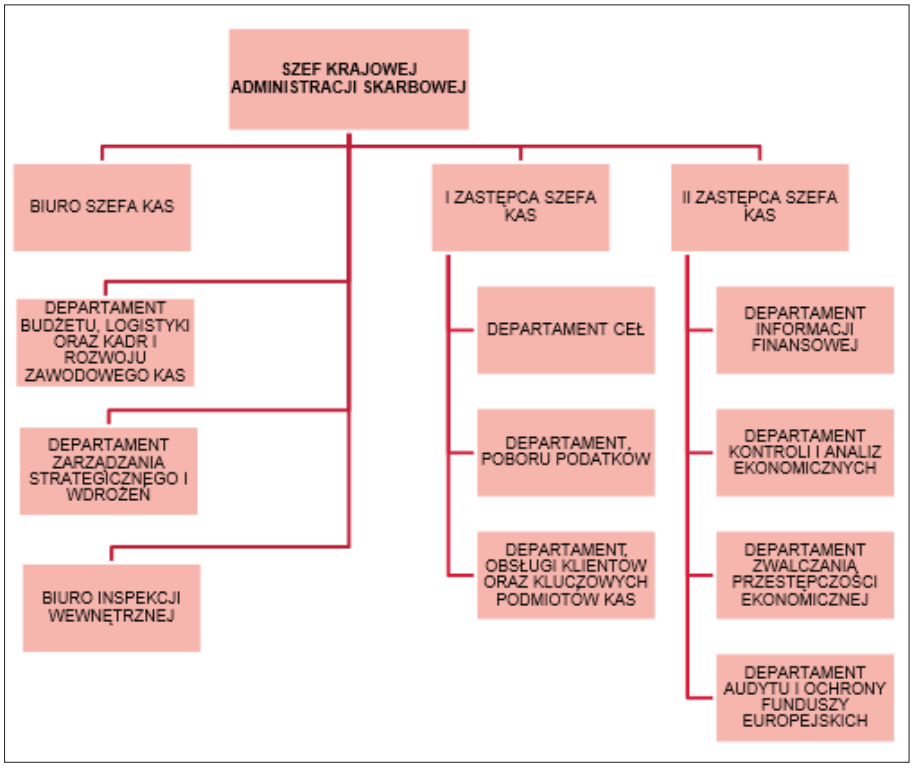
– za realizację dochodów z podatków;
– za współpracę finansową, kredytową oraz płatniczą z zagranicą;
– za realizację przepisów dotyczących ceł.

Ministerstwo Finansów wykonuje zadania dotyczące funkcjonowania rynku finansowego:

– banków;
– zakładów ubezpieczeń;
– funduszy inwestycyjnych.

Ministerstwo Finansów inicjuje również politykę rządu dotyczącą rynku papierów wartościowych[14].

Schemat 1. Struktura organizacyjna Krajowej Administracji Skarbowej Ministerstwa Finansów



Źródło: www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=277f8bc2-1902-4e73-be7d-c5b56890401f&groupId=764034.

14 https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/o-ministerstwie (dostęp: 1 listopada 2018 r.).

4. Cele powołania Krajowej Administracji Skarbowej

W czasie dynamicznej globalizacji integracja z Unią Europejską spowodowała wzrost znaczenia Polski jako kraju granicznego i tranzytowego, a w jego interesie nadrzędną rolę powinno stanowić zabezpieczenie interesów własnych oraz Wspólnoty, czyli zagwarantowanie należytych wpływów do budżetu państwa oraz Unii Europejskiej. Ponadto Polska powinna dbać o bezpieczeństwo krajowe, jak również międzynarodowe[15].

W grudniu 2016 r. Prezydent RP Andrzej Duda podpisał dwie ustawy: przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej[16] oraz ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej[17]. Postanawiają one, że służba celna, administracja podatkowa oraz kontrola skarbowa zostaną w dniu 1 marca 2017 r. skonsolidowane i przekształcone w Krajową Administrację Skarbową. Na stanowisko szefa Krajowej Administracji Skarbowej został powołany Marian Banaś.

Jak przekonywał M. Banaś, podczas prac nad ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej procedowano inne ustawy, których wówczas nie można było zharmonizować. Sprawa dotyczy przede wszystkim nowelizacji ustawy o podatku od towarów oraz usług z grudnia 2015 r. Ustawą tą wprowadzone zostały dodatkowe rozwiązania mające na celu poprawę ściągalności podatku, tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających. Rozwiązania te zostały wprowadzone przez zmiany obowiązujących już przepisów, jak i wprowadzenie zupełnie nowych regulacji. Część zmienianych przepisów zawarta została również w ustawie – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Jak wskazał M. Banaś, podobna sytuacja wystąpiła w przypadku nowelizacji ustawy z końca listopada 2016 r. dotyczącej kierujących pojazdami[18].

Premier Beata Szydło 9 grudnia 2016 r. powołała M. Banasia na stanowisko szefa Krajowej Administracji Skarbowej. M. Banaś pełnił wcześniej funkcję wiceministra w resorcie finansów oraz szefa Służby

15 T. Strąk, *Koncepcja wdrożenia budżetu zadaniowego w administracji skarbowej w świetle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, dz. cyt., s. 117; A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, *Prawo do dobrej administracji...,* dz. cyt., s. 24–27.

16 Dz.U. 2016, poz. 1948.

17 Dz.U. 2016, poz. 1947.

18 *Celnicy stracą prawo do podwójnych odpraw*, https://www.rp.pl/Mundurowi/302249942-Celnicy-straca-prawo-do-podwojnych-odpraw.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

Celnej. Do zadań szefa Krajowej Administracji Skarbowej należy m.in. nadzór nad działalnością dyrektorów jednostek podległych, w tym nad dyrektorami izb administracji skarbowej oraz nadzór nad naczelnikami urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. Ponadto realizacja budżetu państwa w zakresie ustalonym dla Krajowej Administracji Skarbowej, koordynowanie kontroli celno-skarbowych, jak również kształtowanie polityki kadrowej, szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z ustawą szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie realizował zadania, które wykonywał szef Służby Celnej[19], Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, a także dotychczasowe zadania ministra finansów, w szczególności z zakresu nadzoru nad administracją podatkową[20].

Nowelizacja zakłada też m.in. zmiany w ustawie o służbie cywilnej, co ma pozwolić na jednoznaczne określenie statusu pracowników Krajowej Informacji Skarbowej oraz izb administracji skarbowej jako członków korpusu służby cywilnej.

---

19 A. Gołębiowska, *Administracja celna jako element struktury administracji publicznej*, [w:] *Funkcjonowanie Służby Celnej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2017, s. 17–25; Należy dodać, że polska Służba Celna została utworzona w celu zapewnienia ochrony i bezpieczeństwa obszaru celnego Wspólnoty Europejskiej, w tym zgodności z prawem przywozu towarów na ten obszar oraz wywozu towarów z tego obszaru, a także wykonywania obowiązków określonych w przepisach odrębnych, szczególnie w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od gier. Na mocy przepisów ustawy o Wojewódzkich Kolegiach Skarbowych nadano organom celnym uprawnienia organów podatkowych. Zostało to zdefiniowane w ustawie – Ordynacja podatkowa. Ponadto organy celne przejęły od służb skarbowych obowiązki i zadania prowadzenia spraw dotyczących oznaczania wyrobów znakami skarbowymi akcyzy, jak również wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego. Przepisy prawne nadały organom celnym możliwość sprawowania nadzoru nad produkcją, importem, eksportem oraz obrotem niektórymi wyrobami akcyzowymi. Poza tym do obowiązków Służby Celnej weszły czynności bezpośrednio z nimi związane, czyli: wytwarzanie, przerabianie, uszlachetnianie, rozlew, skażenie, zażywanie, wydawanie, magazynowanie, przewóz i niszczenie oraz oznaczanie tych wyrobów znakami akcyzy. Zgodnie z przepisami prawnymi do obowiązków Służby Celnej należy nadzór podatkowy nad urządzeniem gier w kasynach gry, na automatach oraz na automatach o niskich wygranych. Nadanie tego typu uprawnień Służbie Celnej było ważnym elementem zarówno w kwestii harmonizacji prawa, jak i systemu podatkowego ze standardami Unii Europejskiej. Administracja celna współpracuje między innymi ze Strażą Graniczną, Policją, kontrolą skarbową, z samorządami gospodarczymi, w których zrzeszeni są przedsiębiorcy.

20 *Marian Banaś powołany na szefa Krajowej Administracji Skarbowej*, https://www.prawo.pl/podatki/marian-banas-powolany-na-szefa-krajowej-administracji-skarbowej,23745.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

Znowelizowane przepisy weszły w życie przed 1 marca 2017 r. Krajowa Administracja Skarbowa zgodnie z ustawą to wyspecjalizowana administracja rządowa wykonująca zadania z zakresu realizacji:

- dochodów podatkowych;
- należności celnych;
- opłat;
- nieopodatkowych należności budżetowych.

Krajowa Administracja Skarbowa ma się zajmować:

- ochroną interesów Skarbu Państwa;
- ochroną obszaru celnego Unii Europejskiej;
- ma zapewnić obsługę, wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, a także obsługę oraz pomoc dla przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych[21].

Projekt reformy administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej powstał na podstawie obserwacji stanu dotyczącego struktury organów właściwych do realizacji szeroko rozumianego interesu finansowego państwa[22]. Stan prawny obejmuje szeroki katalog aktów prawnych dotyczących ustroju i funkcjonowania organów, które mają na celu efektywne reprezentowanie interesów finansowych państwa[23].

Główny cel projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej stanowi zwiększenie efektywności działań z zakresu danin publicznych oraz bezpieczeństwa finansowego. Cel ten w myśl ustawy ma być zrealizowany poprzez konsolidację struktur podatkowych oraz celnych na poziomie województw. Art. 2 ust. 1 projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej mówi, że celem Krajowej Administracji Skarbowej jest realizacja zadań z zakresu danin publicznych oraz bezpieczeństwa finansowego[24].

Krajowa Administracja Skarbowa podporządkowana jest ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych, natomiast jej szefem jest wiceminister finansów. Nową, skonsolidowaną Krajową Administrację Skarbową tworzą w terenie następujące jednostki organizacyjne:

---

21 Por. A. Gołębiowska, *Administracja celna...*, dz. cyt., s. 26–29; *Celnicy stracą prawo do podwójnych odpraw*, https://www.rp.pl/Mundurowi/302249942-Celnicy-straca-prawo-do-podwojnych-odpraw.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

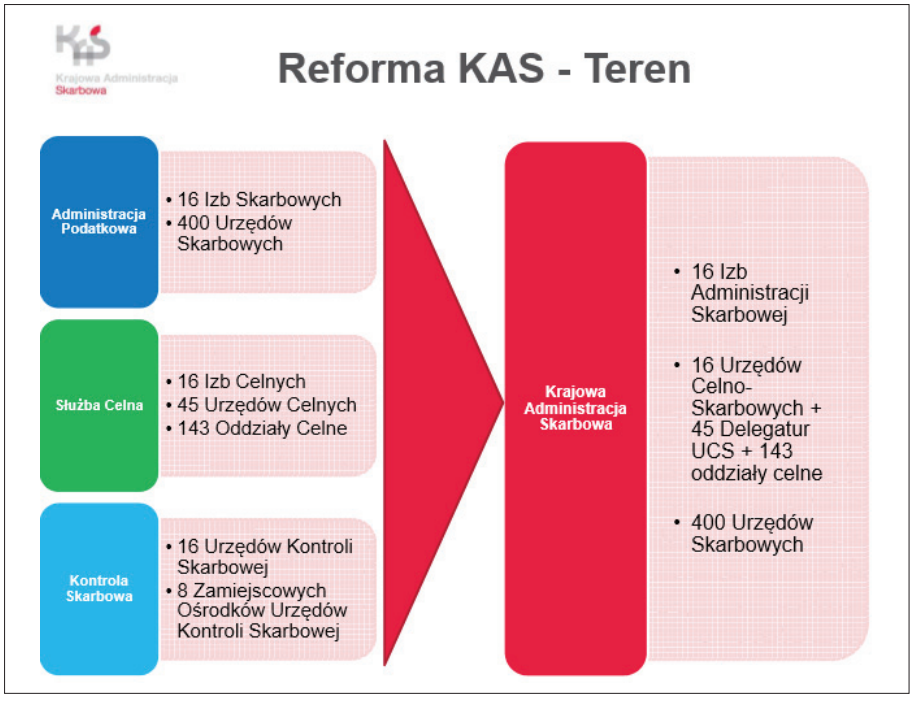
22 A. Gołębiowska, *Administracja celna...*, dz. cyt., s. 23–24.

23 T. Strąk, *Koncepcja wdrożenia budżetu zadaniowego w administracji skarbowej w świetle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, dz. cyt., s. 117.

24 T. Strąk, tamże, s. 121.

– izby administracji skarbowej;
– urzędy skarbowe;
– urzędy celno-skarbowe[25].

Schemat 2. Struktura Krajowej Administracji Skarbowej



Źródło: www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=277f8bc2-1902-4e73-be7d-c5b56890401f&groupId=764034.

Do 28 lutego 2017 r. funkcjonowała inna struktura terenowa, którą tworzyły trzy niezależne od siebie piony:

- administracja podatkowa: 16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych;
- Służba Celna: 16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 143 oddziałami celnymi;
- kontrola skarbowa: 16 urzędów kontroli skarbowej (UKS), 8 zamiejscowych ośrodków UKS.

Powyższe rozwiązanie powodowało rozproszenie oraz powielanie niektórych zadań, na przykład związanych z poborem podatków i ceł, co znacznie utrudniało, czy też uniemożliwiało, spójne oraz skuteczne wykonywanie opisanych zadań. Funkcjonujące wówczas przepisy

25 https://www.mf.gov.pl/web/bip/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna (dostęp: 1 listopada 2018 r.).

prawa w odmienny sposób regulowały kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy podatkowe kontroli skarbowych oraz celnych. Obecne struktury zostały dostosowane do realiów globalnej gospodarki oraz oczekiwań klientów. Reforma ta pozwoliła zoptymalizować wykorzystanie dostępnej kadry i zasobów organizacyjnych i finansowych[26].

Należy podkreślić, że Krajowa Administracja Skarbowa (KAS), jako administracja, która jest odpowiedzialna za pozyskiwanie dochodów budżetu państwa, musi być efektywna, przyjazna i nowoczesna. Poprawne funkcjonowanie tej części aparatu państwowego ma zasadnicze znaczenie, gdyż powołana została do wymiaru, poboru oraz kontroli danin publicznych, czyli w konsekwencji do zapewnienia bezpieczeństwa finansowego państwa. Decyduje ona o posiadaniu przez dane państwo niezbędnych środków do realizacji wyznaczonych działań, czyli daje ekonomiczną podstawę do istnienia i wpływa na postrzeganie działalności państwa przez jednostki[27].

5. Biuro Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów

Inspekcja to jedna z procedur kontroli lub technik przeprowadzania audytu. Polega ona na przeglądzie oraz badaniu wyników działalności, a także likwidowaniu występujących braków, uchybień poprzez niezwłoczne wydawanie poleceń. Inspekcja to również badanie zapisów, dokumentów lub aktów trwałych[28].

W znaczeniu instytucjonalnym inspekcja to jeden z rodzajów policji administracyjnej, która posiada oprócz kompetencji kontrolnych również uprawnienie do bezpośredniego nakładania kar oraz sankcji[29].

Nadzór oraz kontrola są elementami, które oddziałują jednocześnie na administrację różnych szczebli rządowych. Minister właściwy kieruje, nadzoruje, a także kontroluje działalność podporządkowanych mu organów, urzędów i jednostek. W jego zakresie jest m.in.:

---

26 https://www.mf.gov.pl/web/bip/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna (dostęp: 1 listopada 2018 r.).

27 K. Raczkowski, *Mobilne grupy kontrolne w systemie działania Krajowej Administracji Skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, dz. cyt., s. 32–33.

28 *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej,* Najwyższa Izba Kontroli, Departament Strategii Kontrolnej, Warszawa 2005, s. 28.

29 Tamże, s. 28.

– tworzenie i likwidowanie jednostek organizacyjnych;
– kontrola sprawności działania;
– efektywność w gospodarowaniu;
– przestrzeganie prawa przez te jednostki administracyjne.

Nadzór nad działalnością administracyjną oraz szeroko pojęta kontrola odbywa się przede wszystkim na podstawie zgodności z prawem[30].

Organizacja Transparency International co roku publikuje Indeks Percepcji Korupcji (*Corruption Perceptions Index*), oceniając każdy z badanych krajów w skali od 100, co oznacza największą przejrzystość, do 0 – największą korupcję. Polska z 62 punktami w 2017 r. plasuje się w jednej trzeciej stawki niespełna 180 państw. To od 2005 r. spory awans, z miejsca 70. na 29. Oznacza to, że w naszym społeczeństwie poprawiła się percepcja korupcji, wzrosła również wykrywalność tego procederu[31].

Corruption Perceptions Index nie jest wartością abstrakcyjną. Od tej oceny zależy napływ inwestycji zagranicznych do danego kraju, dlatego społeczeństwa świadome jego znaczenia kładą szczególny nacisk na prewencję. Zapobieganie korupcji to przede wszystkim edukacja, dlatego też wiedza, czym jest i jak destrukcyjne skutki dla gospodarki oraz poszczególnych przedsiębiorców posiada, stanowi najlepszą barierę oraz najskuteczniejszy oręż w walce z wręczaniem łapówek[32].

Według Transparency International, zamykające ranking Sudan Południowy, Korea Północna oraz Somalia dowodzą, że im większe nierówności społeczne, źle lub wcale niefunkcjonująca demokracja, tym problem z korupcją jest większy. Najbardziej restrykcyjne przepisy nie zapobiegną akceptowanym przez obywateli przestępczym zachowaniom. Kiedy w społeczeństwie wartości etyczne są powszechnie przestrzegane, a nie tylko deklarowane, zachowania korupcyjne są eliminowane w naturalny sposób. W czołówce rankingu Transparency International znalazły się Nowa Zelandia, Dania i inne kraje skandynawskie[33].

---

30 Por. A. Gołębiowska, *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne wojewody oraz orzecznictwo sądów administracyjnych a stosowanie prawa przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 83–93; M. Karpiuk, *Zasada legalizmu jako podstawowy wyznacznik nadzoru i kontroli administracji publicznej*, [w:] M. Czuryk, M. Karpiuk, *Nadzór i kontrola...*, dz. cyt., s. 17–19.

31 *Jak w 2017 r. walczyliśmy z korupcją,* http://www.kontroler.info/jak-w-2017-r--walczylismy-z-korupcja, art_606,1516278960,0.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

32 Tamże.

33 Tamże.

Biuro Inspekcji Wewnętrznej (BIW) rozpoczęło działalność w ramach Krajowej Administracji Skarbowej 1 marca 2017 r. To instytucja, która została powołana do życia przy okazji reformy służb skarbowych.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej Marian Banaś podkreśla, że do wydziału zajmującego się tropieniem korupcji w skarbówce zatrudniani są zazwyczaj młodzi ludzie „bez powiązań", czyli spoza służb skarbowych lub nawet innych instytucji państwowych. Według Mariana Banasia, Biuro Inspekcji Wewnętrznej pełni przede wszystkim funkcję prewencyjną. Sama świadomość istnienia tej komórki ma przestrzegać pracowników Krajowej Administracji Skarbowej przed popełnieniem czynu zabronionego.

Zgodnie z przygotowaną przez Ministerstwo Finansów nowelizacją ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, instytucja ta ma szersze uprawnienia, które mają pozwolić na skuteczniejszą walkę z oszustwami podatkowymi. Większe kompetencje otrzyma także Biuro Inspekcji Wewnętrznej.

Funkcjonariusze Krajowej Administracji Skarbowej są coraz ściślej kontrolowani. Funkcjonariusz będzie musiał powiadomić bezpośredniego przełożonego o zamiarze wyjazdu za granicę do kraju spoza UE i EFTA. A gdy wyjazd będzie planowany na więcej niż 3 dni, powiadomienie musi być na piśmie[34].

Powołane Biuro Inspekcji Wewnętrznej odpowiada za realizację zadań, które są związane z rozpoznawaniem, wykrywaniem oraz zwalczaniem przestępstw określonych w następujących przepisach prawnych:

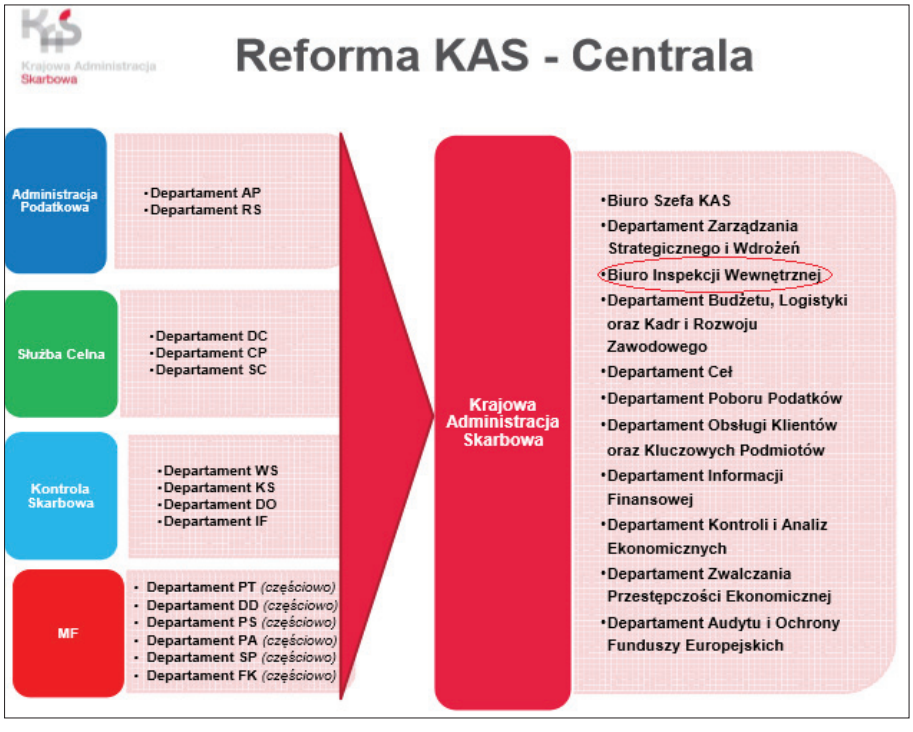
- art. 228–231 Kodeksu karnego wskazuje, że „popełnionych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych",
- art. 229 Kodeksu karnego podkreśla, że „popełnionych przez osoby niezatrudnione w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej albo niebędące funkcjonariuszami, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej albo funkcjonariuszy",
- art. 190, art. 222, art. 223 i art. 226 Kodeksu karnego zaznacza, że „skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach

34 J. Bereźnicki, *Chcesz patrzeć skarbówce na ręce i tropić korupcję? Jest praca w Biurze Inspekcji Wewnętrznej,* https://manager.money.pl/wiadomosci/artykul/praca-korupcja-biuro-inspekcji wewnetrznej,45,0,2415149.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców”[35].

Ze względu na specyfikę działań Biura, szczegółowe zapisy regulujące jego pracę (oprócz Regulaminu Organizacyjnego Ministerstwa Finansów), zawarte są w regulacjach wewnętrznych mających status dokumentów niejawnych.

Schemat 3. Miejsce Biura Inspekcji Wewnętrznej w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej



Źródło: www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=277f8bc2-1902-4e73-be7d-c5b56890401f&groupId=764034.

35 https://www.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/strukturaorganizacyjna/ departamenty /-/asset_publisher/3qzZ/content/biuro inspekcjiwewnetrznej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl %2Fpl%2Fministerstwo-finansow%2Fministerstwo-finansow%2Fstruktura-organizacyjna% 2Fdepartamenty% 3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_3qzZ%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_3qzZ_, 04.11.2018.

6. Sukcesy Biura Inspekcji Wewnętrznej

Pomimo że w 2017 r. liczba podejrzanych o korupcję w Polsce w stosunku do 2016 r. była podobna, to jednak skuteczność w jej wykrywaniu wzrosła o ponad 50% i przekroczyła 32 tys. ujawnionych przestępstw. Komentatorzy uważają, że jest to zasługa większej wnikliwości organów ścigania, które po wykryciu jednego korupcyjnego zachowania urzędnika biorą pod lupę inne jego decyzje, co wielokrotnie kończy się postawieniem kilku zarzutów[36].

Choć Biuro Inspekcji Wewnętrznej działa dopiero ponad rok, to na koncie ma już sporo sukcesów w tropieniu korupcji wśród zatrudnionych w Krajowej Administracji Skarbowej i może się pochwalić skutecznym działaniem w tropieniu łapownictwa. Dla potrzeb niniejszego artykułu zostanie wskazanych kilka przykładów.

W grudniu 2017 r. funkcjonariusze Biura Inspekcji Wewnętrznej wspólnie z policjantami z Wrocławia ujawnili korupcję w jednym z urzędów skarbowych. Jeden z pracowników jest podejrzewany, że pomagał w otrzymaniu nienależnego zwrotu VAT oraz unikaniu kontroli celno-skarbowych. Straty Skarbu Państwa mogły sięgnąć ponad 1 mln złotych. Pracownik ten został oskarżony o przekroczenie dopuszczalnych uprawnień i niedopełnienie obowiązków w celu osiągnięcia korzyści majątkowej oraz osobistej.

Powyżej opisaną korupcję ujawnili funkcjonariusze Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów we współpracy z policjantami Komendy Wojewódzkiej Policji we Wrocławiu, którzy zajmują się zwalczaniem korupcji oraz cyberprzestępczością.

Urzędniczkę i przedsiębiorcę zatrzymano 11 grudnia 2017 r. i doprowadzono do Prokuratury Okręgowej we Wrocławiu. Zabezpieczono dokumenty oraz sprzęt elektroniczny, a także, na poczet przyszłych kar, dwa pojazdy marki BMW i Toyota. Oprócz przedstawienia zarzutów przez prokuratora zastosowano wobec zatrzymanych środki zapobiegawcze, tj. poręczenie majątkowe w wysokości 50 tys. zł, dla każdego z podejrzanych, zakaz opuszczania kraju i dozór policyjny[37].

Kolejnym przykładem jest zatrzymanie w październiku 2017 r. przez agentów Centralnego Biura Antykorupcyjnego wspólnie z funkcjonariuszami Biura Inspekcji Wewnętrznej urzędnika skarbowego z Poznania,

36 *Jak w 2017 r. walczyliśmy z korupcją,* http://www.kontroler.info/jak-w-2017-r-walczylismy-z-korupcja, art_606,1516278960,0.html (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

37 http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/krajowa-administracja-skarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_ publisher/ 2UWl/content/id/6221716 (dostęp: 4 listopada 2018 r.).

który przekazywał tajemnice skarbowe detektywowi, który również został zatrzymany. Zatrzymania dokonali funkcjonariusze poznańskiej Delegatury Centralnego Biura Antykorupcyjnego, w śledztwie pod nadzorem Prokuratury Rejonowej Poznań-Nowe Miasto. Zarzuty dla pracownika jednego z urzędów skarbowych w Poznaniu dotyczą niedopełnienia obowiązków i przekroczenia uprawnień. Urzędnik miał działać w celu osiągnięcia korzyści majątkowej. Wykorzystując dostęp do systemów informatycznych, w nieuprawniony sposób pozyskał dane, które stanowią tajemnicę skarbową. Następnie przekazał te informacje właścicielowi prywatnego biura detektywistycznego, który informacje te przekazał swoim klientom. Centralne Biuro Antykorupcyjne przeszukało miejsca zamieszkania i pracy obu zatrzymanych osób. Zarzucono im m.in. podżeganie do popełnienia czynu zabronionego, przekroczenie uprawnień, a także ujawnienie tajemnicy skarbowej. Nikogo nie aresztowano, prokurator zastosował wobec nich dozór policyjny oraz poręczenie majątkowe w wysokości 20 tys. zł. Urzędnik został zawieszony w czynnościach służbowych[38].

7. Zakończenie

Reasumując, droga do dobrej administracji skarbowej powinna opierać się na trzech filarach:

- efektywności;
- przejrzystości;
- nowoczesności.

Podstawową funkcją organów kontroli skarbowej jest ochrona praw majątkowych Skarbu Państwa oraz jego interesów, a także zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych oraz innych zobowiązań, które stanowią dochód budżetu państwa, czy podstawowych państwowych funduszy celowych. Administracja skarbowa powinna być administracją przyjazną dla uczciwych.

W związku z powyższym rząd przeprowadził szereg zmian w administracji skarbowej i celnej. W dniu 1 marca 2017 r. w wyniku wejścia w życie szeregu ustaw została powołana Krajowa Administracja Skarbowa. Główny cel ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej stanowi

38 A. Główczewski, *CBA zatrzymało urzędnika, który przekazywał detektywowi tajemnice skarbowe,* https://www.prawo.pl/podatki/cba-zatrzymalo-urzednika-ktory-przekazywal-detektywowi-tajemnice-skarbowe,25848.html (dostęp: 5 li-stopada 2018 r.).

zwiększenie efektywności działań z zakresu danin publicznych oraz bezpieczeństwa finansowego. W strukturach Krajowej Administracji Skarbowej zostało utworzone Biuro Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów. Jego głównym zadaniem jest zajmowanie się ujawnianiem korupcji w jednostkach administracji skarbowej.

Bibliografia

Literatura

Czuryk M., Karpiuk M., *Nadzór i kontrola w systemie wykonywania administracji publicznej*, Warszawa 2010.

Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, Najwyższa Izba Kontroli, Departament Strategii Kontrolnej, Warszawa 2005.

Gołębiowska A., *Administracja celna, jako element struktury administracji publicznej,* [w:] *Funkcjonowanie Służby Celnej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2017.

Gołębiowska A., *Istota samorządu terytorialnego w świetle postanowień Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.,* [w:] *Administracja publiczna – uwarunkowania prawne, organizacyjne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, Warszawa 2015.

Gołębiowska A., *Rozstrzygnięcia nadzorcze i kontrolne wojewody oraz orzecznictwo sądów administracyjnych a stosowanie prawa przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Konstytucyjne i ustawowe podstawy prawa do informacji o działalności organów samorządu terytorialnego*, [w:] *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – uwarunkowania prawne i społeczne*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Organy administracji rządowej i samorządowej w sferze bezpieczeństwa i porządku publicznego*, [w:] *Administracja publiczna w systemie bezpieczeństwa państwa*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017.

Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Prawne uwarunkowania skuteczności działań administracji publicznej,* [w:] *Koncepcje i instrumenty zarządzania w administracji publicznej*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2017.

Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Prawo do dobrej administracji jako prawo podstawowe o randze konstytucyjnej*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Gołębiowska A., Zientarski P.B., *Rozstrzyganie sporów kompetencyjnych przez Naczelny Sąd Administracyjny*, [w:] *Efektywność działania administracji publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Grygierzec J., *Ku dobrej administracji skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa,* red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Krajowa Administracja Skarbowa. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

Karpiuk M., *Zasada legalizmu jako podstawowy wyznacznik nadzoru i kontroli administracji publicznej*, [w:] M. Czuryk, M. Karpiuk, *Nadzór i kontrola w systemie wykonywania administracji publicznej*, Warszawa 2010.

Rabska T., *Konstytucyjne podstawy kontroli działań administracji publicznej*, [w:] *Kontrola działań administracji publicznej w sferze gospodarki*, red. K. Kokocińska, Poznań 2018.

Raczkowski K., *Mobilne grupy kontrolne w systemie działania Krajowej Administracji Skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Krajowa Administracja Skarbowa. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

Strąk T., *Koncepcja wdrożenia budżetu zadaniowego w administracji skarbowej w świetle projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej,* [w:] *Efektywna administracja skarbowa*, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Krajowa Administracja Skarbowa. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

Wieczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008.

Wilkowska K., *Kontrola wewnątrzadministracyjna – rządowa oraz resortowa*, [w:] M. Czuryk, M. Karpiuk, *Nadzór i kontrola w systemie wykonywania administracji publicznej*, Warszawa 2010.

Źródła internetowe

Bereźnicki B., *Chcesz patrzeć skarbówce na ręce i tropić korupcję? Jest praca w Biurze Inspekcji Wewnętrznej,* https://manager.money.pl/wiadomosci/artykul/praca-korupcja-biuro-inspekcji wewnetrznej,45,0,2415149.html.

Celnicy stracą prawo do podwójnych odpraw, https://www.rp.pl/Mundurowi/302249942-Celnicy-straca-prawo-do-podwojnych-odpraw.html.

Główczewski, *CBA zatrzymało urzędnika, który przekazywał detektywowi tajemnice skarbowe,* https://www.prawo.pl/podatki/cba-zatrzymalo-urzednika-ktory-przekazywal – detektywowi-tajemnice-skarbowe,25848.html.

Jak w 2017 r. walczyliśmy z korupcją, http://www.kontroler.info/jak-w-2017-r-walczylismy-z-korupcja, art_606,1516278960,0.html.

Marian Banaś powołany na szefa Krajowej Administracji Skarbowej, https://www.prawo.pl/podatki/marian-banas-powolany-na-szefa-krajowej-administracji-skarbowej,23745.html.

http://www.finanse.mf.gov.pl/web/bip/krajowaadministracjaskarbowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_ publisher/2UWl/content/id/6221716.

https://www.mf.gov.pl/web/bip/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna.

https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/o-ministerstwie.

https://www.mf.gov.pl/pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/departamenty/-/asset_publisher/3qzZ/content/biuro-inspekcji-wewnetrznej?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fpl%2Fministerstwo-finansow%2Fministerstwo-finansow%2Fstruktura-organizacyjna%2Fdepartamenty% 3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_3qzZ%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3 D1#p_p_id_101_INSTANCE_3qzZ__.

Streszczenie

Inspekcja wewnętrzna w jednostkach krajowej administracji skarbowej na przykładzie działania Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów

Dobra administracja powinna opierać się na trzech filarach: wydajności, przejrzystości i nowoczesności. Podstawową funkcją organów kontroli skarbowej jest ochrona praw Skarbu Państwa i jego interesów zapewniających efektywne wykonywanie zobowiązań podatkowych i innych zobowiązań, które stanowią dochód budżetu państwa lub podstawowych państwowych funduszy celowych. Administracja powinna być administracją sprawiedliwą i przyjazną.

W rezultacie rząd wprowadził liczne zmiany w administracji podatkowej 1 marca 2017 r. W wyniku szeregu ustaw utworzono Krajową Administrację Skarbową. Głównym celem projektu jest zwiększenie wydajności podatków publicznych i bezpieczeństwa finansowego.

Biuro Kontroli Wewnętrznej Ministerstwa Finansów zostało utworzone w strukturach Krajowej Administracji Skarbowej, której głównym zadaniem jest zwalczanie korupcji w Skarbie Państwa.

Słowa kluczowe: administracja publiczna, administracja podatkowa, kontrola, nadzór.

Summary

International inspection in national units of tax administration on the example of the operation of the International Inspection Office of the Ministry of Finance

Good administration should be based on three pillars: efficiency, transparency and modernity. The primary function of fiscal control authorities is to protect the rights of the State Treasury and its interests ensuring effective performance of tax liabilities and other obligations, that constitute income of the state budget or basic state earmarked funds. Administration should be a fair-friendly administration.

As a result, the government carried out a number of changes in the tax administration. On the 1th of March 2017, as a result of a number of

acts, the National Revenue Administration was established. The main objective of the bill from the National Revenue Administration is to increase the efficiency of public levies and financial security.

The Internal Control Bureau of the Ministry of Finance was established within the structures of National Revenue Administration, the institution whose main task is to deal with corruption in the treasury.

Key words: public administration, tax administration, supervision, control.

Rozdział V

Prof. nadzw. dr hab. Jerzy Nikołajew*

Kontrola i audyt w Służbie Więziennej

1. Wprowadzenie

Problematyka kontroli w Służbie Więziennej (dalej: SW) była obecna praktycznie od zawsze, a jej realizację prowadzono w wielu płaszczyznach. Najbardziej powszechną formą kontroli wykonywania zadań służbowych przez funkcjonariuszy i pracowników więziennictwa stała się kontrola sposobu zabezpieczenia ochronnego zakładów karnych i aresztów śledczych[1]. Kontrolę rozumiano prawie wyłącznie w kategoriach przeszukania o charakterze ochronnym[2]. Zresztą dla potrzeb kontroli w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej (wcześniej Centralnym Zarządzie Zakładów Karnych) utworzono Wydział (później)

* Prof. nadzw. dr hab. Jerzy Nikołajew – Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego.

1 Przepisy wykonawcze do Kodeksu karnego wykonawczego (ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy, Dz.U. z 2017 r. poz. 665, 666, 768, 1452, 2217, 2400; z 2018 r. poz. 201) wydane przez Ministra Sprawiedliwości przewidują możliwość dokonywania przez funkcjonariuszy SW kontroli zarówno wobec osób pozbawionych wolności, jak i osób takiego statusu nieposiadających. W pierwszym przypadku chodzi o kontrolę osobistą lub pobieżną osadzonego, kontrolę cel i innych pomieszczeń w oddziałach mieszkalnych, kontrolę paczek i przedmiotów, kontrolę pojazdów i kontrolę generalną (§ 67 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 17 października 2016 r. w sprawie ochrony jednostek organizacyjnych Służby Więziennej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1804). Natomiast w rozporządzeniu Rady Ministrów z 4 sierpnia 2010 r. w sprawie szczególnego trybu działań funkcjonariuszy Służby Więziennej podczas wykonywania czynności służbowych (Dz.U. Nr 147, poz. 984) uprawniono funkcjonariuszy więziennych do kontroli osób innych niż skazani i tymczasowo aresztowani, ale tylko na terenie jednostek organizacyjnych więziennictwa. Jednak niniejsze rozważania dotyczyć będą wyłącznie kontroli w Służbie Więziennej rozumianej w kategoriach „pozaochronnych".

2 W przypadku przeszukań dokonywanych przez Służbę Więzienną nie można postawić znaku równości z terminem „przeszukanie" wykorzystywanym w procedurze karnej, gdzie traktowane jest jako czynność procesowa dokonywana zarówno w innym celu, jak i przez inne organy (zob. art. 220 Kodeksu postępowania karnego, Dz.U. z 2017 r., poz. 1904, 2405; z 2018 r. poz. 5, 106, 138, 201).

Biuro Kontroli i Inspekcji przemianowane z czasem w Biuro Spraw Wewnętrznych, których zadaniem było i jest wykonywanie funkcji kontroli wszystkich jednostek organizacyjnych Służby Więziennej[3].

Generalnie kontrola (ta pozaochronna) w Służbie Więziennej realizowana jest na podstawie przepisów ministerialnych (Ministra Sprawiedliwości) wydanych w 2003 r. i zmienionych w 2009 r. Zmiana przepisu dokonana w 2009 r. doprecyzowała pojęcia użyte w pierwotnym brzmieniu, gdzie dokonano wykładni terminów „legalności, gospodarności, celowości i rzetelności kontroli", czego brakowało w rozporządzeniu z 2003 r. Poza tym potwierdzona została praktyka wcześniej zresztą stosowana, że „kontrola finansowa odbywa się na zasadach określonych w ustawie o finansach publicznych"[4].

Warto podkreślić, że unormowania zawarte w ustawie o Służbie Więziennej nie odnoszą się wprost do kontroli, ale obowiązek przełożonych służbowych wobec podwładnych sprowadzono do szerszego w stosunku do „kontroli" pojęcia „nadzoru". Na przykład w przypadku Dyrektora Generalnego SW chodzić będzie o „nadzorowanie działalności okręgowych inspektoratów SW, Centralnego Ośrodka Szkolenia SW, Ośrodków Szkolenia SW bezpośrednio mu podległych oraz sprawowanie nadzoru nad organizacją i realizowaniem zadań przez pozostałe jednostki organizacyjne". Natomiast dyrektorzy okręgowi SW zostali zobowiązani do „nadzoru nad działalnością podległych zakładów karnych i aresztów śledczych i przywięziennych zakładów pracy"[5].

W kwietniu 2017 r. weszło w życie zarządzenie Dyrektora Generalnego Służby Więziennej w sprawie trybu i sposobu przeprowadzania kontroli wewnętrznej w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej[6]. Dokument ten miał usystematyzować zagadnienia związane z kontrolą wewnętrzną i nakreślić jej ramy. Z kolei do lipca 2011 r., czyli do momentu ogłoszenia ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli

3 Biuro Spraw Wewnętrznych Służby Więziennej jest odpowiedzialne za „realizację zadań w zakresie inicjowania, planowania i przeprowadzania kontroli zewnętrznych jednostek organizacyjnych", www.sw.gov.pl/jednostka/biuro-spraw-wewnetrznych (dostęp: 14 marca 2018 r.).

4 Zob. rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 14 sierpnia 2003 r. w sprawie trybu przeprowadzania kontroli jednostek organizacyjnych Służby Więziennej (Dz.U. Nr 151, poz. 1470) oraz rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 23 marca 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie trybu przeprowadzania kontroli jednostek organizacyjnych Służby Więziennej (Dz.U. Nr 54, poz. 447).

5 Zob. art. 11 ust. 1 pkt 6 oraz art. 12 pkt 2 ustawy z 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. z 2017 r. poz. 631, 1321; z 2018 r. poz. 138).

6 Zarządzenie nr 25 Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 7 kwietnia 2017 r. w sprawie trybu i sposobu funkcjonowania kontroli wewnętrznej w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej (niepublikowane).

w administracji rządowej, kontrola wewnętrzna w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej była regulowana przepisami rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 14 sierpnia 2003 r. w sprawie trybu przeprowadzania kontroli jednostek organizacyjnych SW zmienionym rozporządzeniem z dnia 23 marca 2009 r. W chwili wejścia w życie tej ustawy kontrola wewnętrzna unormowana była na podstawie przepisów wewnętrznych jednostek SW, zawartych np. w polityce rachunkowości.

2. Kontrola zarządcza

W Służbie Więziennej kontrola finansowa realizowana jest w formie kontroli zarządczej i zarządzania ryzykiem. Kontrolę zarządczą do jednostek sektora finansów publicznych po raz pierwszy wprowadzono na podstawie przepisów zawartych w rozdziale 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, który nosi tytuł „Kontrola zarządcza oraz koordynacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych”[7]. Ustawa określa podstawowe cele kontroli zarządczej oraz osoby odpowiedzialne za prawidłowe jej funkcjonowanie. Podstawowe wymagania wobec kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych zostały określone w Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, stanowiących załącznik do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych[8].

Zgodnie z postanowieniami ustawy celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

1. zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
2. skuteczności i efektywności działania;
3. wiarygodności sprawozdań;
4. ochrony zasobów;
5. przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
6. efektywności i skuteczności przepływu informacji;
7. zarządzania ryzykiem.

---

7 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077; z 2018 r. poz. 62).

8 Komunikat Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF, Nr 15, poz. 84).

Celem kontroli zarządczej jest stałe usprawnianie zarządzania, którego konsekwencją ma być zwiększenie efektywności i skuteczności działania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, jednostek samorządu terytorialnego, jak i działów administracji rządowej.

Zasadniczo wyróżnia się zatem pięć elementów kontroli zarządczej:

– środowisko wewnętrzne,
– cele i zarządzanie ryzykiem,
– mechanizmy kontroli,
– informację i komunikację,
– monitorowanie i ocenę[9].

Obejmują one wszystkie aspekty działalności jednostki, w tym zakładu karnego lub aresztu śledczego, a obowiązkiem jej kierownika jest wdrożenie i monitorowanie tychże elementów kontroli, tak aby jednostka osiągała wyznaczone cele w sposób zgodny z prawem, a przy tym oszczędny i terminowy. Stąd też swoim zakresem kontrola zarządcza obejmuje wszystkie elementy zarządzania występujące w jednostkach sektora finansów publicznych, tj. planowanie, kierowanie, motywowanie, wykonanie, samoocenę, nadzór i kontrolę[10].

3. Zarządzanie ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem stanowi zasadniczy element systemu kontroli zarządczej. Wiąże się to bezpośrednio z faktem, że proces zarządzania ryzykiem jest zdeterminowany przez środowisko wewnętrzne, wizję, misję i cele organizacji. Jednocześnie w wyniku zarządzania ryzykiem uzyskuje się mechanizmy kontroli, monitoringu, które umożliwiają ocenę systemu kontroli zarządczej. W rezultacie zarządzanie ryzykiem pozostaje w ciągłej interakcji ze wszystkimi komponentami systemu kontroli zarządczej[11].

W procesie zarządzania ryzykiem wyróżnić można trzy jego etapy:

1. Identyfikacja ryzyka – prawidłowo przeprowadzona powinna polegać na przeglądzie wszystkich aspektów działalności jednostki. Wiąże się to z koniecznością dokładnego poznania specyfiki

9 Zob. E. Kowalczyk, *Procedury kontroli finansowej,* „Finanse Publiczne" 2009, nr 4, s. 81.

10 Zob. M. Kaszkowiak, *Identyfikacja i analiza ryzyka w komórce finansowej jednostki sektora finansów publicznych na przykładzie zakładu karnego,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2015, nr 76, s. 35.

11 Zob. P. Bednarek, *Koncepcja kontroli zarządczej w świetle regulacji prawnych teorii naukowych,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2012, nr 53, s. 28.

jednostki, jej otoczenia oraz zrozumienie jej celów i zadań, a także czynników kluczowych do osiągnięcia sukcesu. Bez znajomości celów nie jest możliwa dobra identyfikacja ryzyka i w konsekwencji właściwe zarządzanie ryzykiem. Podstawa identyfikacji ryzyka to przede wszystkim doświadczenie i wiedza osób biorących udział w realizacji celu, wzmocnienie umiejętności analitycznego myślenia. Identyfikacja ryzyka powinna być procesem powtarzalnym (systematycznym) i zintegrowanym z procesem planowania działalności. Na tym etapie należy brać pod uwagę wszelkie możliwe ryzyka, które mogą się pojawić i tym samym wpływać na osiągnięcie założonych celów i zadań[12].

2. Analiza ryzyka – jej celem jest poznanie zakresu, w jakim ryzyko może wywrzeć wpływ na osiągnięcie celów jednostki. Dostarcza ona informacji niezbędnych do uszeregowania rozpoznanych ryzyk i podjęcia decyzji, jak należy z nimi postąpić. Analiza ryzyka polega na ocenieniu istotności ryzyka przez określenie prawdopodobieństwa jego wystąpienia i ewentualnych skutków, czyli stopnia wpływu ryzyka na realizację celów (zadań) jednostki. Sposobów szacowania ryzyka jest wiele, wybór metody jego analizy oraz sposób szacowania jego istotności zależy od kierownika jednostki. Istotne, aby metoda była dostosowana do specyfiki i potrzeb jednostki oraz zrozumiała dla pracowników. Skrupulatnie i systematycznie przeprowadzana analiza ryzyka umożliwia szybką identyfikację słabych punktów i niedoskonałości systemu kontroli oraz rozwiązywanie na bieżąco ujawnionych niedociągnięć w zakresie procedur kontroli[13].
3. Reakcja na ryzyko to ostatni element procesu zarządzania ryzykiem (według standardów kontroli zarządczej). Jeżeli wykaże ona, że poziom istotności danego ryzyka przewyższa poziom akceptowany przez kierownika jednostki, należy wyznaczyć określony sposób reakcji na ryzyko. Wówczas można wykorzystać następujące cztery sposoby reakcji na ryzyko:
   – unikanie – polega na zmianie planu w taki sposób, by wyeliminować dane ryzyko albo uwarunkowania z nim związane, lub by uchronić cele od ewentualnych skutków wystąpienia tego ryzyka;

12 Zob. E. Babuśka, *Kontrola zarządcza a ryzyko,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2014, nr 72, s. 112.

13 Zob. K. Stańczyk, *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych,* „Organizacja i Zarządzanie Strategiczne" 2016, nr 24, s. 33.

– łagodzenie – strategia polegająca na zmniejszaniu prawdopodobieństwa lub skutków wystąpienia niekorzystnego zdarzenia ryzyka do akceptowalnego poziomu;
– przeniesienie – próba transferu skutków wystąpienia ryzyka i tym samym konieczności sformułowania odpowiedniej metody reakcji na to ryzyko na inny podmiot. Przeniesienie ryzyka nie eliminuje go, jedynie przekazuje konieczność zarządzania nim na inny podmiot;
– akceptacja – decyzja kierownictwa, aby nie wprowadzać zmian w planie w związku z określonym ryzykiem, lub wynikająca z faktu, że nie udało się znaleźć odpowiedniej strategii reakcji na ryzyko[14].

4. Rodzaje kontroli sprawowanej w Służbie Więziennej

W więziennictwie można wyróżnić przede wszystkim kontrolę zewnętrzną oraz kontrolę wewnętrzną:

1. Kontrolę zewnętrzną z kolei da się podzielić na wykonywaną przez OISW i CZSW oraz kontrolę wykonywaną przez organy kontroli specjalistycznej, jak np. NIK czy ZUS. Rodzaje kontroli zewnętrznej, sposób jej przeprowadzania czy terminy określone zostały w ustawie o kontroli w administracji rządowej. Zgodnie z treścią art. 3 tej ustawy przeprowadzenie kontroli ma na celu ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli.
2. Kontrola wewnętrzna sprawowana jest przez kierowników jednostek organizacyjnych SW, ich zastępców, kierowników komórek organizacyjnych oraz innych funkcjonariuszy i pracowników więziennictwa, którym powierzono obowiązek wykonywania takiej kontroli. Tu wyróżnić możemy kontrolę wstępną, bieżącą i następczą (nazywaną też niekiedy końcową).

Za zorganizowanie i prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej poza zadaniami określonymi w odrębnych przepisach dla głównych księgowych odpowiedzialny jest dyrektor jednostki. Sprawuje on osobiście nadzór nad skutecznością działania tego systemu, jak również prawidłowością wykorzystania sygnałów kontroli wewnętrznej

14 Zob. M. Dylewski, B. Filipiak, A. Szewczuk, *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy*, Szczecin 2004, s. 181.

i zewnętrznej. Odpowiedzialny jest również za należyte wykorzystywanie wyników kontroli.

Czynności kontrolne w zakresie swych uprawnień wykonują kierownicy poszczególnych działów.

Formy kontroli wewnętrznej to:

a) kontrola wstępna; polega na zbadaniu decyzji i operacji zamierzonych w celu zapobieżenia nieprawidłowym działaniom, tj. czy zamierzone decyzje, operacje zgodne są z kryterium sprawności organizacji, celowości, gospodarności, rzetelności, legalności i czy są zgodne z przyjętymi normami (uregulowaniami prawnymi) dotyczącymi jednostki i jej funkcjonowania.

   Akceptacją dla kontroli wstępnej przez głównego księgowego jest jego zgoda na wykonanie określonej czynności czy zadania. Kontrola ta ma zatem charakter prewencyjny – zapobiega niewłaściwemu wykonaniu zadania. Kontrola wstępna polega na kontroli czynności zamierzonych, ma na celu zapobieganie niepożądanym lub nielegalnym działaniom przez sprawdzenie, czy są zgodne z kryteriami celowości, gospodarności, rzetelności i legalności.

   W trakcie kontroli wstępnej należy zwrócić szczególną uwagę na to, czy planowane wydatki są dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów w ramach zabezpieczonych środków pieniężnych w planach finansowych jednostki na dany rok budżetowy, i czy sposób dokonywania wydatków umożliwia terminową realizację zadań. W ramach kontroli wstępnej należy także skoncentrować się na dochodach budżetowych, jakie ma osiągnąć jednostka. Dochody budżetowe powinny wynikać z obowiązujących przepisów i zawartych umów, np. najmu, dzierżawy, sprzedaży składników majątkowych itp. Należności dotyczące dochodów muszą być ujęte w ewidencji księgowej i egzekwowane w ustalonych terminach i w pełnej wysokości.

   Dowodem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie przez głównego księgowego podpisu oznacza brak zastrzeżeń co do merytorycznej prawidłowości operacji i jej zgodność z ustawą. Chodzi tu o brak zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji, a także że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki, a jednostka posiada środki na ich pokrycie.

   Przedmiotem kontroli wstępnej jest również działanie mające na celu sprawdzenie, czy realizowane wydatki mają swoje odbicie

w planie finansowym jednostki i są z nim zgodne, a także czy są celowe i związane z realizacją zadań jednostki. Kontrola wstępna odgrywa dużą rolę np. przy zatrudnianiu pracowników. Prawidłowo zawarta umowa o pracę, a przy niektórych stanowiskach zapytanie o karalność i oświadczenie pracownika o odpowiedzialności materialnej za powierzony mu majątek w przyszłości nie będą narażały jednostki na dodatkowe koszty wynikające np. z powództw sądowych. W przypadku ujawnienia nieprawidłowości w toku kontroli wstępnej kontrolujący zwraca niezwłocznie nieprawidłowe dokumenty właściwym osobom i komórkom organizacyjnych w celu dokonania zmian lub uzupełnień.

b) kontrola bieżąca; przeprowadzana jest na każdym etapie danego procesu operacyjnego. Działanie kontrolne ma na celu wyeliminowanie przed zakończeniem każdego etapu danego procesu tych zjawisk, które mogą negatywnie wpłynąć na jego wynik końcowy. Kontrola bieżąca ma na celu:
   – badanie rzetelności i terminowości wykonywania zadań przez komórki organizacyjne oraz poszczególnych funkcjonariuszy i pracowników SW, sprawności ich współdziałania, a także badanie prawidłowości relacji między osadzonymi a funkcjonariuszami i pracownikami,
   – badanie stanu rzeczowych i pieniężnych składników majątkowych oraz prawidłowość ich zabezpieczenia przed kradzieżą, zniszczeniem lub uszkodzeniem.

c) kontrola następcza (końcowa); polega na badaniu przedsięwzięć i operacji już zrealizowanych oraz odzwierciedlających je dokumentów finansowych.

Realizacja tej kontroli następuje w wyniku przeprowadzenia kontroli formalnej, rzeczowej, merytorycznej, rachunkowej i dokumentacyjnej[15].

5. Obowiązki głównego księgowego wynikające z zapisów zarządzenia

W przypadku ujawnienia nieprawidłowości w trakcie kontroli wstępnej główny księgowy zobowiązany jest do:

15 Komunikat Ministra Sprawiedliwości z 21 maja 2014 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działań administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz.Urz. MS z 2014 r. poz. 107).

– zwrócenia nieprawidłowego dokumentu jego „właścicielowi" celem dokonania zmian lub uzupełnień,
– odmowy podpisu dokumentu nierzetelnego, czy też nieprawidłowego, a także dotyczącego operacji sprzecznych z obowiązującymi przepisami prawa,
– pisemnego zawiadomienia kierownika danej jednostki o tym fakcie (ten podejmuje decyzję w sprawie dalszego postępowania w przedmiotowej sprawie).

Ostateczna decyzja w sprawie tego, czy zakwestionowana przez głównego księgowego operacja gospodarcza zostanie zrealizowana, należy do kierownika jednostki, który może ją wstrzymać albo wydać w formie pisemnej polecenie realizacji.

W przypadku powzięcia przez kontrolującego podejrzenia popełnienia przestępstwa, ma on obowiązek niezwłocznego zawiadomienia kierownika jednostki i zabezpieczenia dokumentów oraz przedmiotów mogących stanowić dowód jego popełnienia. Jeśli nieprawidłowości ujawnione w trakcie kontroli nie noszą znamion popełnienia przestępstwa, ale wymagają natychmiastowego działania, kontrolujący zobowiązany jest do podjęcia czynności zmierzających do ich natychmiastowego usunięcia[16].

6. Kontrola następcza

Kontrola następcza również nie jest nowością w Służbie Więziennej, funkcjonowała ona bowiem w ramach określonych w rozporządzeniu z 2003 r. do momentu wejścia w życie ustawy o kontroli w administracji rządowej[17].

W związku z wejściem w życie zarządzenia do jednostek „powróciły" książki kontroli wewnętrznej. Powinny one być prowadzone w każdej komórce organizacyjnej, a w jednostkach, w których nie ma wyodrębnionych komórek organizacyjnych, prowadzi się jedną książkę kontroli.

Książka kontroli powinna zawierać co najmniej:
– określenie przedmiotu i zakresu kontroli,

16 Zarządzenie nr 13 Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 10 lutego 2012 r. w sprawie kontroli w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej (niepublikowane) oraz zarządzenie nr 51 Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 9 lipca 2012 r. w sprawie kontroli przywięziennych zakładów pracy (niepublikowane).

17 Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. z 2011 r. poz. 185; 1092).

– datę przeprowadzenia kontroli,
– imię, nazwisko i stanowisko służbowe osoby kontrolującej,
– imię, nazwisko i stanowisko służbowe osoby odpowiedzialnej za kontrolowaną problematykę,
– wydane polecenia pokontrolne, terminy i osoby odpowiedzialne za ich realizację.

Jeśli w wyniku przeprowadzonej kontroli wydane zostaną polecenia, osoba dokonująca kontroli ma obowiązek sprawdzenia sposobu ich wykonania.

Oprócz kontroli dokonywanej przez dyrektora, jego zastępców oraz kierowników działów, dyrektor jednostki ma możliwość powołania doraźnych zespołów kontroli do zbadania określonych zagadnień lub zlecić ich kontrolę poszczególnym funkcjonariuszom lub pracownikom cywilnym. Do udziału w kontroli można również powołać funkcjonariuszy i pracowników z jednostek podległych lub nadzorowanych, a także w uzasadnionych przypadkach biegłego spoza Służby Więziennej.

W zakresie szczegółowych praw osób kontrolujących i obowiązków osób kontrolowanych zarządzenie odwołuje się do postanowień ustawy o kontroli w administracji rządowej[18].

Zasadniczo należy przyjąć, że prawidłowo i odpowiednio często dokonywana kontrola wewnętrzna we wszystkich trzech jej formach pozwoli ograniczyć liczbę poleceń pokontrolnych wynikających z kontroli zewnętrznych[19].

7. Audyt w Służbie Więziennej

Audytor wewnętrzny w Służbie Więziennej odpowiada za przeprowadzenie audytu wewnętrznego, o którym mowa w ustawie o finansach publicznych[20]. Niezależna i obiektywna działalność audytowa ma wspierać dyrektora generalnego SW w realizacji jego celów i zadań przez

18 Wytyczne Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 4 lipca 2017 r. w sprawie kontroli zarządczej w Służbie Więziennej (niepublikowane).

19 Komunikat Ministra Sprawiedliwości z 15 marca 2017 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz.Urz. MS z 2017 r. poz. 82).

20 Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. Nr 226, poz. 1826); rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 14); rozporządzenie Ministra Finansów z 20 maja 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2016 r. poz. 782); rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r.

systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze[21]. Do zakresu działania audytora należy w szczególności przeprowadzanie zadań audytowych zapewniających ocenę adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej i Biurze Emerytalnym Służby Więziennej oraz Funduszu Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywięziennych Zakładów Pracy, w tym przeprowadzanie zadań audytowych zleconych przez Prezesa Rady Ministrów, Ministra Finansów lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Do zadań audytora należy także przeprowadzanie czynności doradczych w celu usprawnienia funkcjonowania CZSW i analizy ryzyka stanowiącej podstawę przygotowania rocznego planu audytu (zwłaszcza uwzględniających zadania wynikające z planu działalności, wytycznych Ministra Sprawiedliwości, wytycznych Komitetu Audytu oraz szczegółowych wytycznych ministra właściwego ds. finansów publicznych w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych). Inny segment zadań audytorskich dotyczy sporządzania rocznego planu audytu i sprawozdania z wykonania audytu oraz prowadzenia bieżących akt audytu wewnętrznego i stałych akt audytu wewnętrznego[22].

8. Zakończenie

Kontrola w jednostkach organizacyjnych więziennictwa (Centralny Zarząd Służby Więziennej, Centralny Ośrodek Szkolenia Służby Więziennej, Ośrodki Szkolenia Służby Więziennej, Okręgowe Inspektoraty Służby Więziennej, zakłady karne i areszty śledcze) jest realizowana w dwóch kierunkach. Pierwszy to kontrola wykonywana przez organy pozawięzienne (Rzecznik Praw Obywatelskich, Państwowa Inspekcja Pracy, Państwowa Inspekcja Sanitarna, Państwowa Straż Pożarna,

w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF, poz. 28).

21 Zarządzenie nr 48 Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 21 czerwca 2012 r. w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej (niepublikowane), zarządzenie nr 17 Dyrektora Generalnego Służby Więziennej z 4 kwietnia 2016 r. w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej (niepublikowane).

22 www.sw.gov.pl/jednostka/audytor-wewnetrzny (dostęp: 14 marca 2018 r.). Zob. także K. Opolski, K. Waśniewski, M. Wereda, *Audyt strategiczny jako szansa na poprawę pozycji rynkowej firmy*, Warszawa 2010, s. 27 oraz komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF poz. 28).

Zakład Ubezpieczeń Społecznych). W drugim przypadku chodzi o kontrole z ramienia Służby Więziennej przeprowadzane na podstawie przepisów dotyczących kontroli finansowej w jednostkach budżetowych (do takich zalicza się jednostki organizacyjne więziennictwa podległe Ministrowi Sprawiedliwości), nie zawsze jednak realizowane przez przełożonych służbowych. W realizacji tych zadań mają zastosowanie (poza normami o charakterze ustawowym) akty prawne wydane przez Ministra Finansów, Ministra Sprawiedliwości, a także na podstawie zarządzeń i wytycznych służbowych Dyrektora Generalnego Służby Więziennej. W przypadku kontroli finansowej chodzi głównie o kontrolę zarządczą uwzględniającą konieczność wykorzystania mechanizmów planowania, kierowania, motywowania, wykonania, samooceny, nadzoru i kontroli. Natomiast w ramach zarządzania ryzykiem stosuje się także identyfikację ryzyka, analizę ryzyka i reakcję na ryzyko. W tym ostatnim wykorzystuje się takie instrumenty finansowe, jak unikanie, łagodzenie, przeniesienie i akceptację.

Na podstawie przepisów dotyczących kontroli wewnętrznej w więziennictwie można wyróżnić kontrolę wstępną, bieżącą i następczą. Szczególne obowiązki z zakresu kontroli finansowej nałożono na głównego księgowego, a wyniki kontroli nakazano wpisywać do „reaktywowanej" książki kontroli. Ponadto wprowadzono obowiązkowy audyt wewnętrzny, ale ten dotyczy jedynie niektórych pionów więziennictwa. Przede wszystkim funkcjonowanie audytu przewidziano w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej oraz Biurze Emerytalnym Służby Więziennej, a także co do działalności Funduszu Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywięziennych Zakładów Pracy. Stąd też w CZSW utworzona została komórka audytu, a do zadań audytowych zaliczono przeprowadzanie tychże na podstawie zlecenia wydanego przez Prezesa Rady Ministrów, Ministra Finansów lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Merytoryczną kontrolę nad tymi czynnościami powierzono Biuru Kontroli i Audytu Ministerstwa Sprawiedliwości.

Należy podkreślić szeroki wachlarz zadań kontrolnych i audytowych realizowanych przez jednostki organizacyjne więziennictwa na wszystkich jego szczeblach. W ten sposób minimalizowane są skutki ewentualnych nieprawidłowości w działalności budżetowej tych podmiotów, a zakres kontroli i ich częstotliwość ma temu celowi służyć.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 665, 666, 768, 1452, 2217, 2400; z 2018 r. poz. 201).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1904, 2405; z 2018 r. poz. 5, 106, 138, 201).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077; z 2018 r. poz. 62).

Ustawa z dnia 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. z 2017 r. poz. 631, 1321; z 2018 r. poz. 138).

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. z 2011 r., nr 185, poz. 1092).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2009 r. w sprawie komitetu audytu (Dz.U. Nr 226, poz. 1826).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 maja 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie komitetu audytu (Dz.U. z 2016 r. poz. 782).

Rozporządzenie Rady Ministrów z 4 sierpnia 2010 r. w sprawie szczególnego trybu działań funkcjonariuszy Służby Więziennej podczas wykonywania czynności służbowych (Dz.U. nr 147, poz. 984).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 14 sierpnia 2003 r. w sprawie trybu przeprowadzania kontroli jednostek organizacyjnych Służby Więziennej (Dz.U. Nr 151, poz. 1470).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 23 marca 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie trybu przeprowadzania kontroli jednostek organizacyjnych Służby Więziennej (Dz.U. Nr 54, poz. 447).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 17 października 2016 r. w sprawie ochrony jednostek organizacyjnych Służby Więziennej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1804).

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15 lutego 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2017 r. poz. 296).

Komunikat Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84).

Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MRiF poz. 28).

Komunikat Ministra Sprawiedliwości z 21 maja 2014 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działań administracji rządowej – sprawiedliwość (Dz.Urz. MS z 2014 r. poz. 107).

Komunikat Ministra Sprawiedliwości z 15 marca 2017 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla działu administracji rządowej--sprawiedliwość (Dz.Urz. MS z 2017 r. poz. 82).

Zarządzenie nr 13 Dyrektora Generalnego SW z 10 lutego 2012 r. w sprawie kontroli w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej (niepublikowane).

Zarządzenie nr 48 Dyrektora Generalnego SW z 21 czerwca 2012 r. w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej (niepublikowane).

Zarządzenie nr 51 Dyrektora Generalnego SW z 9 lipca 2012 r. w sprawie kontroli przywięziennych zakładów pracy (niepublikowane).

Zarządzenie nr 17 Dyrektora Generalnego SW z 4 kwietnia 2016 r. w sprawie funkcjonowania audytu wewnętrznego w Centralnym Zarządzie Służby Więziennej (niepublikowane).

Zarządzenie nr 25 Dyrektora Generalnego SW z 7 kwietnia 2017 r. w sprawie trybu i sposobu funkcjonowania kontroli wewnętrznej w jednostkach organizacyjnych Służby Więziennej (niepublikowane).

Wytyczne nr 1 Dyrektora Generalnego SW z 4 lipca 2017 r. w sprawie kontroli zarządczej w Służbie Więziennej (niepublikowane).

Literatura

Babuśka E., *Kontrola zarządcza a ryzyko,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2014, nr 72.

Bednarek P., *Koncepcja kontroli zarządczej w świetle regulacji prawnych i teorii naukowych,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2012, nr 53.

Dylewski M., Filipiak B., Szewczuk A., *Finanse publiczne. Instrumenty, struktury, procesy,* Szczecin 2004.

Kaszkowiak M., *Identyfikacja i analiza ryzyka w komórce finansowej jednostki sektora finansów publicznych na przykładzie zakładu karnego,* „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2015, nr 76.

Kowalczyk E., *Procedury kontroli finansowej,* „Finanse Publiczne" 2009, nr 4.

Opolski K., Waśniewski K., Wereda M., *Audyt strategiczny jako szansa na poprawę pozycji rynkowej firmy,* Warszawa 2010.

Stańczyk K., *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych,* „Organizacja i Zarządzanie Strategiczne" 2016, nr 24.

Źródła internetowe

www.sw.gov.pl/jednostka/audytor-wewnetrzny.

www.sw.gov.pl/jednostka/biuro-spraw-wewnetrznych.

Streszczenie

Kontrola i audyt w Służbie Więziennej

W Służbie Więziennej realizowane są zadania związane z kontrolą zewnętrzną i wewnętrzną. W pierwszym przypadku chodzi o instytucje pozawięzienne, a w drugim o kontrolę ze strony przełożonych służbowych. Kontrola finansowa wykonywana jest na podstawie przepisów wydanych przez Ministra Finansów, Ministra Sprawiedliwości oraz zarządzeń i wytycznych Dyrektora Generalnego Służby Więziennej. W przypadku kontroli finansowej w jednostkach organizacyjnych więziennictwa stosuje się przepisy dotyczące kontroli zarządczej, zarządzania ryzykiem i audytu w jednostkach budżetowych.

Słowa kluczowe: kontrola, audyt, Służba Więzienna.

Summary

Control and audit at the Prison Service

The Prison Service is subject to external and internal control and audit activities. In the first case, the control is exercised by non-prison institutions, in the other, by the facility superiors. The financial control is carried out pursuant to the regulations issued by the Minister of Finance, the Minister of Justice as well as orders and guidelines of the General Director of the Prison Service. In the case of financial control in particular organizational units of the prison system, the provisions concerning the management control, risk management and audit in budgetary units apply.

Key words: control, audit, Prison Service.

Rozdział VI

Dr Marek Woch*

System orzekania w ramach ubezpieczenia społecznego rolników w Polsce

1. Historia ubezpieczeń społecznych rolników w Polsce

Początków ubezpieczenia społecznego rolników upatruje się w instytucji przekazywania gospodarstw rolnych państwu w zamian za rentę, ustanowionej przepisami ustawy z 28 czerwca 1962 r. o przejmowaniu nieruchomości rolnych w zagospodarowaniu lub na własność państwa oraz zaopatrzeniu emerytalnym właścicieli tych nieruchomości i ich rodzin[1].

Ponadto zdaniem Wiesława Koczura ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników obecnie obowiązująca[2] ,,choć niepozbawiona przepisów niedoskonałych czy wręcz wadliwych, wprowadziła jednak na grunt polski wiele rozwiązań prawnych i organizacyjnych całkowicie nowatorskich, zbliżających ubezpieczenie społeczne rolników do rozwiązań funkcjonujących w tym zakresie w innych państwach"[3].

Z kolei Tomasz Lasocki zauważa, że ,,ze względu na specyfikę pracy rolników indywidualnych oraz uwarunkowania historyczno-polityczne,

* Dr Marek Woch – Zakład Prawa i Administracji Szkoły Głównej Służby Pożarniczej w Warszawie.

1 Dz.U. z 1962 r. Nr 38, poz. 166, z późn. zm. (dalej: ustawa o przejmowaniu nieruchomości rolnych).

2 Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 22 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2017 r., poz. 2336, dalej: USR). Por. B. Tryfan, *Ubezpieczenie społeczne rolników polskich na tle doświadczeń wybranych krajów Unii Europejskiej*, ,,Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1999, r. LXI, z. 1, s. 213 i n.

3 W. Koczur, *Ubezpieczenie społeczne rolników* [w:] Z. Kluszczyńska, W. Koczur, K. Rubel, G. Szpor, T. Szumlicz, *System ubezpieczeń społecznych. Zagadnienia podstawowe*, wyd. 4, Warszawa 2007, s. 232.

reforma scaleniowa nie objęła likwidacji odrębnego systemu ubezpieczeń społecznych tej grupy”[4].

1.1. Podstawy prawne funkcjonowania ustroju rolnego w Polsce

Podstawowymi uregulowaniami prawnymi sankcjonującymi ustrój rolny w Polsce są:

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[5].

> **Rozdział I. Rzeczpospolita**
>
> Art. 12. Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji.
>
> Art. 23. Podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne. Zasada ta nie narusza postanowień art. 21 (własność i prawo dziedziczenia) i art. 22 (ograniczenie wolności działalności gospodarczej).
>
> **Rozdział II. Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela. Wolności i prawa polityczne**
>
> Art. 59. 1. Zapewnia się wolność zrzeszania się w związkach zawodowych, organizacjach społeczno-zawodowych rolników oraz w organizacjach pracodawców.

---

4 T. Lasocki, *Tytuł powszechnego ubezpieczenia społecznego jako konstrukcja podmiotowego prawa do zabezpieczenia społecznego,* praca doktorska napisana pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. I. Jędrasik-Jankowskiej, Warszawa 2015, s. 277. Por. T. Szumlicz, *Reformowanie systemu zabezpieczenia społecznego – czy w kierunku rozwiązań ubezpieczeniowych?* [w:] *Ubezpieczenie w polityce społecznej. Teksty i komentarze*, Warszawa 2015, s. 157–179; M. Woch, *Instytucje kształtujące system opieki zdrowotnej w Polsce (Analiza prawno-porównawcza lat 1918–2004),* Warszawa 2012, s. 43, 122–123; M. Woch, *Ochrona zdrowia w Polsce z punktu widzenia filozoficznoprawnego,* Warszawa 2015, s. 144.

5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.). Należy również zauważyć, że 12 czerwca 2018 r. w czasie posiedzenia Narodowej Rady Rozwoju z udziałem Prezydenta RP, poświęconego referendum konsultacyjnemu (dotyczącemu ewentualnej zmiany Konstytucji RP z 1997 r.) zaproponowano, aby jedno z pytań brzmiało: ,,Czy jest Pani/Pan za zagwarantowaniem w Konstytucji RP szczególnej ochrony polskiego rolnictwa i bezpieczeństwa żywnościowego Polski?”

2. Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego[6].

Preambuła dodana przez art. 7 pkt 1 ustawy z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw[7], która weszła w życie z dniem 30 kwietnia 2016 r. i stanowi, iż „w celu wzmocnienia ochrony i rozwoju gospodarstw rodzinnych, które w myśl Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowią podstawę ustroju rolnego Rzeczypospolitej Polskiej, dla zapewnienia właściwego zagospodarowania ziemi rolnej w Rzeczypospolitej Polskiej, w trosce o zapewnienie bezpieczeństwa żywnościowego obywateli i dla wspierania zrównoważonego rolnictwa prowadzonego w zgodzie z wymogami ochrony środowiska i sprzyjającego rozwojowi obszarów wiejskich, uchwala się niniejszą ustawę".

Przepis art. 2 stanowi, że gospodarstwo rolne (w rozumieniu Kodeksu cywilnego) to gospodarstwo, w którym powierzchnia nieruchomości rolnej jest nie mniejsza niż 1 ha.

3. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny[8].

> Przepis art. 55^3. Za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

4. Ustawa z dnia 13 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw[9].

Celem zmiany ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. było uregulowanie zagadnień związanych z zabezpieczeniem społecznym pomocnika rolnika przy zbiorach. W ustawie dodano nowy rozdział 7a „Umowa o pomocy przy zbiorach", w którym określono najważniejsze elementy treści umowy i stwierdzono, że wykonywanie czynności na jej podstawie nie stanowi zatrudnienia w rozumieniu Kodeksu pracy.

Ponadto przyjęto, iż w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 7a ustawy do umowy o pomocy przy zbiorach, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego. W konsekwencji stworzono nowy rodzaj umowy cywilnoprawnej, tzn. umowę o pomocy przy zbiorach, która zdaniem

6 Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 9 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 2196, dalej: KUR).

7 Dz.U. z 2018 r. poz. 869.

8 Dz.U. z 2018 r. poz. 1025.

9 Dz.U. z 2018 r. poz. 858.

projektodawców ma umożliwiać wyeliminowywanie, po pierwsze, „zatrudniania na czarno" pomocników rolników, a po drugie, zawierania z nimi umów o dzieło, które nie oddają charakteru pomocy przy zbiorach, ale przede wszystkim nie są objęte ubezpieczeniem.

5. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników[10], w której uregulowano m.in. zagadnienia dotyczące produkcji i zbywania żywności w ramach rolniczego handlu detalicznego.

1.2. Podstawy prawne funkcjonowania ubezpieczeń społecznych rolników w Polsce

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi funkcjonowanie ubezpieczeń społecznych rolników w Polsce są:

1. Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników[11].
2. Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych[12].
3. Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 19 lipca 2013 r. w sprawie warunków i trybu kierowania przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego na rehabilitację leczniczą oraz udzielania zamówień na świadczenia i usługi rehabilitacyjne[13].
4. Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z 31 grudnia 2004 r. w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego[14].

1.3. Gospodarka finansowa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego

Podstawą finansowania ogółu zadań ustawowych KRUS są trzy fundusze celowe:

10 Dz.U. z 2016 r. poz. 1961.
11 USR.
12 Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1270).
13 Dz.U. z 2013 r. poz. 860.
14 Dz.U. z 2005 r. Nr 6, poz. 46.

– Fundusz Emerytalno-Rentowy (FER),
– Fundusz Prewencji i Rehabilitacji (FPiR),
– Fundusz Administracyjny (FA),
– a ponadto pozabudżetowy Fundusz Składkowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników (FS).

FS ma osobowość prawną; funkcje zarządu Funduszu Składkowego pełni z urzędu jednoosobowo Prezes KRUS oraz Fundusz Motywacyjny (FM) jest tworzony z części odpisu z FS USR na Fundusz Administracyjny. Działa od 1997 r., a środki FM są przeznaczane na dodatkowe premie dla pracowników KRUS. Wypłaty z FM są realizowane poza limitami wynikającymi z przepisów o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej.

Kasa jest dofinansowywana z budżetu państwa w ramach części 72 ustawy budżetowej. Na 2017 r. w tej części budżetu przewidziano 17 924 828 tys. zł na ogół zadań Kasy, w tym:
– 17 512 032 tys. zł dotacji do Funduszu Emerytalno-Rentowego;
– 1 292 tys. zł dotacji do Funduszu Prewencji i Rehabilitacji;
– 398 201 tys. zł na świadczenia finansowane z budżetu państwa zlecone do wypłaty Kasie (świadczenia dla inwalidów wojennych, wojskowych oraz osób represjonowanych, ryczałty energetyczne, dodatki kombatanckie i kompensacyjne oraz świadczenia pieniężne dla osób deportowanych do pracy przymusowej do ZSRR i III Rzeszy, dla byłych żołnierzy-górników) oraz na koszty obsługi świadczeń zleconych do wypłaty;
– 13 279 tys. zł na składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz na świadczenia dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego;
– 9 tys. zł na refundację ulg dla inwalidów wojennych i wojskowych z tytułu ubezpieczenia OC i AC; 15 tys. zł na pozostałe wydatki obronne.

1.4. Definicje

Słowo „rolnik" oznacza pełnoletnią osobę fizyczną, zamieszkującą i prowadzącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osobę, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia.

„Domownik" – ten termin oznacza osobę bliską rolnikowi, która:

a) ukończyła 16 lat,
b) pozostaje z rolnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym lub zamieszkuje na terenie jego gospodarstwa rolnego albo w bliskim sąsiedztwie,
c) stale pracuje w tym gospodarstwie rolnym i nie jest związana z rolnikiem stosunkiem pracy.

„Gospodarstwo rolne" – każde gospodarstwo służące prowadzeniu działalności rolniczej.

„Działalność rolnicza" – działalność w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym ogrodniczej, sadowniczej, pszczelarskiej i rybnej[15]; natomiast w KUR art. 2 stanowi, że „prowadzenie działalności rolniczej" to prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej.

„Dział specjalny" – dział specjalny produkcji rolnej, o którym mowa w załączniku do ustawy[16].

1.5. Podlegający ubezpieczeniu społecznemu rolników

Ubezpieczenie społeczne rolników obejmuje rolników i pracujących z nimi domowników, którzy:

1. mają obywatelstwo polskie lub
2. przebywają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie wizy, zezwolenia na pobyt czasowy, zezwolenia na pobyt stały, zezwolenia na pobyt rezydenta długoterminowego Unii Europejskiej, zgody na pobyt ze względów humanitarnych, zgody na pobyt tolerowany lub w związku z uzyskaniem w Rzeczypospolitej Polskiej statusu uchodźcy lub ochrony uzupełniającej lub
3. są obywatelami państw członkowskich Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym. 1a. Ubezpieczenie obejmuje

15 USR.

16 W doktrynie wątpliwości rodzi nie tylko wskazany w definicji fakt posiadania gospodarstwa, który *de facto* decyduje o objęciu ubezpieczeniem, lecz także nieprecyzyjne określenie pojęć: gospodarstwa rolnego i działalności rolniczej. Powoduje to nie tylko trudności przy określaniu statusu rolnika, ale także skutkuje zjawiskiem podlegania ubezpieczeniu w KRUS tzw. fikcyjnych rolników. Por. szerzej: D. Puślecki, *Prawne problemy podlegania ubezpieczeniu wypadkowemu w rolnictwie*, „Studia Iuridica Agraria" 2007, nr 6, s. 251–261.

obywateli, o których mowa w ust. 1 pkt 3, jeżeli przepisy Unii Europejskiej dotyczące stosowania systemów zabezpieczenia społecznego nie stanowią inaczej.
4. W ubezpieczeniu wyodrębnia się: a) ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie; b) ubezpieczenie emerytalno-rentowe.

1.6. Zakres podmiotowy ubezpieczenia społecznego rolników

Ubezpieczeniu wypadkowemu, chorobowemu i macierzyńskiemu podlega z mocy ustawy:

1. rolnik, którego gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego lub dział specjalny;
2. domownik rolnika, o którym mowa w pkt 1 – jeżeli ten rolnik lub domownik nie podlega innemu ubezpieczeniu społecznemu lub nie ma ustalonego prawa do emerytury lub renty, albo nie ma ustalonego prawa do świadczeń z ubezpieczeń społecznych;
3. ubezpieczeniem wypadkowym, chorobowym i macierzyńskim na wniosek obejmuje się innego rolnika lub domownika, jeżeli działalność rolnicza stanowi stałe źródło jego utrzymania, a także osobę, która będąc rolnikiem, przeznaczyła grunty prowadzonego gospodarstwa rolnego do zalesienia na zasadach określonych w odrębnych przepisach;
4. przepisy ustawy dotyczące ubezpieczenia rolnika i świadczeń przysługujących rolnikowi stosuje się także do małżonka rolnika, chyba że ten małżonek nie pracuje w gospodarstwie rolnika ani w gospodarstwie domowym bezpośrednio związanym z tym gospodarstwem rolnym.

Ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu podlega z mocy ustawy:

1. rolnik, którego gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego lub dział specjalny;
2. domownik rolnika, o którym mowa w pkt 1;
3. osoba pobierająca rentę strukturalną współfinansowaną ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej lub ze środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich;
4. małżonek osoby, o której mowa w pkt 3, jeżeli renta strukturalna współfinansowana ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji

Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej lub ze środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich wypłacana jest ze zwiększeniem na tego małżonka;

5. przepisy ustawy dotyczące ubezpieczenia rolnika i świadczeń przysługujących rolnikowi stosuje się także do małżonka rolnika, chyba że ten małżonek nie pracuje w gospodarstwie rolnika ani w gospodarstwie domowym bezpośrednio związanym z tym gospodarstwem rolnym;
6. podmioty prowadzące dodatkową działalność gospodarczą (tzw. rolnik przedsiębiorca, ok. 85 tys.).

Liczba ubezpieczonych i świadczeniobiorców w latach 1996–2015

Lata	liczba świadczeniobiorców		liczba ubezpieczonych
	rencistów*	emerytów	
1996	814 845	1 212 273	1 398 260
1997	825 244	1 175 333	1 419 493
1998	829 578	1 139 265	1 418 928
1999	831 057	1 097 857	1 426 393
2000	831 530	1 055 728	1 444 202
2001	827 036	1 014 791	1 484 934
2002	822 915	974 951	1 541 129
2003	819 285	936 027	1 581 747
2004	745 927	962 718	1 584 487
2005	371 805	1 272 865	1 563 869
2006	339 195	1 246 775	1 604 174
2007	319 829	1 210 405	1 609 644
2008	302 154	1 175 751	1 584 884
2009	287 757	1 137 709	1 570 617
2010	278 019	1 096 321	1 543 574
2011	270 043	1 056 307	1 523 168
2012	263 546	1 021 927	1 501 190
2013	259 973	985 507	1 478 328
2014	259 886	951 542	1 448 442
2015	259 955	943 019	1 393 263

* Łącznie z rentami rodzinnymi.

Zródło: KRUS, *Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Informacje podstawowe*, Warszawa 2016, s. 4.

2. Orzecznictwo lekarskie w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego

2.1. Konstrukcja ryzyka niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym

Renta rolnicza z tytułu niezdolności do pracy przysługuje ubezpieczonemu, który łącznie spełnia następujące warunki (art. 21 USR):

1. Podlegał ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu przez wymagany okres:
   a) rok – jeżeli całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w wieku do 20 lat;
   b) 2 lata – jeżeli całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w wieku powyżej 20 lat do 22 lat;
   c) 3 lata – jeżeli całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w wieku powyżej 22 lat do 25 lat;
   d) 4 lata – jeżeli całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w wieku powyżej 25 lat do 30 lat;
   e) 5 lat – jeżeli całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w wieku powyżej 30 lat;
   f) jeżeli okres podlegania ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu zbiega się w czasie z okresem innego ubezpieczenia społecznego, przy ustalaniu prawa do renty rolniczej z tytułu niezdolności do pracy nie uwzględnia się okresu podlegania innemu ubezpieczeniu społecznemu.
2. Jest trwale lub okresowo całkowicie niezdolny do pracy w gospodarstwie rolnym.
3. Całkowita niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym powstała w okresie podlegania ubezpieczeniu emerytalno-rentowemu lub w okresach, o których mowa w art. 20 ust. 1 pkt 1 i 2 USR[17], lub nie później niż w ciągu 18 miesięcy od ustania tych okresów.
4. Za całkowicie niezdolnego do pracy w gospodarstwie rolnym uważa się ubezpieczonego, który z powodu naruszenia sprawności

17 Zalicza się okresy: 1) podlegania ubezpieczeniu społecznemu rolników indywidualnych i członków ich rodzin w latach 1983–1990; 2) prowadzenia gospodarstwa rolnego lub pracy w gospodarstwie rolnym, po ukończeniu 16. roku życia, przed dniem 1 stycznia 1983 r.; 3) od których zależy prawo do emerytury zgodnie z przepisami emerytalnymi (okresy składkowe i nieskładkowe, o których mowa w ustawie z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych).

organizmu utracił zdolność do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym.

5. Całkowitą niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym uznaje się za trwałą, jeżeli ubezpieczony nie rokuje odzyskania zdolności do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym.
6. Całkowitą niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym uznaje się za okresową, jeżeli ubezpieczony rokuje odzyskanie zdolności do osobistego wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym.
7. Rentę rolniczą z tytułu niezdolności do pracy przyznaje się jako rentę stałą, jeżeli całkowita niezdolność ubezpieczonego do pracy w gospodarstwie rolnym jest trwała i nie orzeczono celowości przekwalifikowania zawodowego. W pozostałych przypadkach renta rolnicza z tytułu niezdolności do pracy przysługuje jako renta okresowa przez okres wskazany w decyzji Prezesa Kasy.
8. Przy orzekaniu o całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym bierze się pod uwagę łącznie:
   a) charakter i przebieg procesów chorobowych oraz ich wpływ na stan czynnościowy organizmu, a w sprawach o ustalenie prawa do renty rolniczej z tytułu niezdolności do pracy z powodu następstw wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej[18], także ich związek z tym wypadkiem lub tą chorobą,
   b) sprawność psychofizyczną organizmu, stopień przystosowania organizmu do ubytków anatomicznych, kalectwa oraz skutków choroby,
   c) wiek oraz rodzaj i zakres prac dotychczas wykonywanych przez zainteresowanego w gospodarstwie rolnym,
   d) możliwość przywrócenia zdolności do pracy w gospodarstwie rolnym przez leczenie i rehabilitację oraz zaopatrzenie w przedmioty ortopedyczne, protezy i środki pomocnicze.

Należy zauważyć za Inettą Jędrasik-Jankowską, że ,,niezdolność do pracy z powodu choroby to nazwa ryzyka ubezpieczeniowego, czyli chronionej (określonym świadczeniem) sytuacji życiowej ubezpieczonego, w której znalazł się on w wyniku zajścia zdarzenia losowego (choroby)". Jednak ,,rozpoznanie choroby (zdarzenia losowego) nie jest równoznaczne z zajściem ryzyka ubezpieczeniowego. Stwierdzenie

18 Za rolniczą chorobę zawodową uważa się chorobę, która powstała w związku z pracą w gospodarstwie rolnym, jeżeli choroba ta jest objęta wykazem chorób zawodowych określonych w przepisach wydanych na podstawie Kodeksu pracy (art. 12 USR).

niezdolności do pracy wskutek choroby jest więc dokonaniem oceny, co do czasowego wpływu choroby na możliwość wykonywania pracy dotychczasowej. Ocena taka obejmować musi stwierdzenie istnienia choroby (biologicznej), tj. zakłóceń w funkcjonowaniu organizmu, i uznanie tych zakłóceń za przeszkodę w świadczeniu pracy. Stwierdzenie niezdolności do pracy oznacza zatem uznanie, że w konkretnym wypadku stan zdrowia pracownika stanowi przeszkodę o charakterze czasowym (przemijającym) w wykonywaniu pracy"[19].

Ponadto ,,w systemie prawa ubezpieczeń społecznych pojęcie niezdolności do pracy może być ujmowane ogólnie i zarazem wspólnie dla systemu powszechnego (pracowniczego) i rolniczego jako stan braku zdolności do pracy ubezpieczonego z przyczyn zdrowotnych. W systemie powszechnym niezdolność tę dzieli się na całkowitą i częściową (art. 12 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z FUS). Tej ostatniej nie ma w systemie rolniczym. Natomiast paralela między całkowitą niezdolnością do pracy w systemie powszechnym i całkowitą niezdolnością do pracy w systemie rolniczym może być łączona ze stanem zdrowia uniemożliwiającym wykonywanie pracy. Z przedstawionego wyżej podobieństwa, a zarazem różnicy w definicjach całkowitej niezdolności do pracy w systemie powszechnym i rolniczym wypływa dalsze spostrzeżenie. Należy bowiem dostrzec, że ochrona z art. 21 ust. 5 USR obejmuje tylko całkowitą niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym, a nie każdy mniejszy (niż całkowity) stopień tej niezdolności. Nie każdy więc gorszy stan zdrowia i sprawności psychofizycznej rolnika uzasadnia prawo do renty. Jeżeli ustawodawca w systemie rolniczym nie rozróżnił i nie daje ochrony rentowej w przypadku częściowej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym, lecz tylko przy całkowitej, to oznacza, że w ustaleniu takiego stopnia niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym chodzi o wyraźną granicę tej niezdolności, a więc o sytuację, gdy rolnik z powodu naruszenia sprawności organizmu nie może osobiście wykonywać pracy. Uzasadnia to tezę, że dopiero taki stopień (całkowitej) niezdolności do pracy wyznacza granicę w kwalifikacji rzeczywistej sprawności psychofizycznej ubezpieczonego do pracy w gospodarstwie rolnym. Nie obejmuje zatem sytuacji, gdy rolnik nie utracił w pełni możności wykonywania pracy w gospodarstwie rolnym, czyli gdy wystąpiła utrata sprawności do pracy w stopniu mniejszym niż całkowita. Zatem gorszy stan zdrowotny może powodować ograniczenie

19 I. Jędrasik-Jankowska, *Ubezpieczenie społeczne. Tom 3. Ubezpieczenie chorobowe. Ubezpieczenie wypadkowe,* Warszawa 2003, s. 23–24.

zdolności do pracy, lecz nie osiągać całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym”[20].

2.2. Zadania orzecznictwa lekarskiego i rodzaje wydawanych orzeczeń

Zgodnie z art. 46 USR orzeczenia wydawane w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego dotyczą:

a) czasowej niezdolności do pracy trwającej dłużej niż 180 dni,
b) trwałej i okresowej całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym,
c) niezdolności do samodzielnej egzystencji,
d) stałego i długotrwałego uszczerbku na zdrowiu,
e) celowości przekwalifikowania zawodowego z powodu trwałej całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym,
f) wskazań do rehabilitacji leczniczej (świadczenie rzeczowe),
i) innych okoliczności warunkujących przyznanie świadczeń z ubezpieczenia społecznego rolników (renta rodzinna).

Przepis art. 46 ust. 2 stanowi, że prawomocne orzeczenie Lekarza Rzeczoznawcy Kasy lub orzeczenie Komisji Lekarskiej Kasy stanowi podstawę do wydania decyzji w sprawie świadczeń przewidzianych w ustawie, do których prawo uzależnione jest od stwierdzenia:

a) stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu lub śmierci wskutek wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej, lub
b) trwałej lub okresowej całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym lub
c) niezdolności do samodzielnej egzystencji.

Osoby z niepełnosprawnością (w tym także rolnicy) były zaliczane do I, II, III grupy inwalidzkiej. Pojęcie renty inwalidzkiej dla rolnika pojawiło się dopiero w ustawie o przejmowaniu nieruchomości rolnych. Do tego czasu właściciele indywidualnych gospodarstw rolnych nie mieli prawa do świadczeń z tytułu niepełnosprawności.

a) I grupa inwalidzka traktowana jest na równi z orzeczeniem o znacznym stopniu niepełnosprawności.
b) II grupa inwalidzka traktowana jest na równi z orzeczeniem o umiarkowanym stopniu niepełnosprawności.

20 Wyrok SN z 27 stycznia 2011 r. – I UK 207/10.

c) III grupa inwalidzka traktowana jest na równi z orzeczeniem o lekkim stopniu niepełnosprawności.

Osoby orzeczone w systemie orzeczniczym KRUS, mające ważne orzeczenia o niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym, mogą złożyć wniosek do Powiatowego Zespołu ds. Orzekania o Niepełnosprawności o ustalenie stopnia niepełnosprawności.

2.3. Cel i rodzaje wydawanych orzeczeń – podstawa prawna

Orzeczenia są wydawane dla przyznania następujących świadczeń z ubezpieczenia społecznego rolników:

a) zasiłku chorobowego z tytułu czasowej niezdolności do pracy, trwającej dłużej niż 180 dni;
b) renty rolniczej z tytułu niezdolności do pracy;
c) renty rodzinnej;
d) dodatku pielęgnacyjnego;
e) jednorazowego odszkodowania z tytułu stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu albo śmierci wskutek wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej;
f) rehabilitacji leczniczej;
g) renty rolniczej szkoleniowej.

Dodatkowo badanego można skierować na konsultacje specjalistyczne, badanie psychologa lub na obserwację szpitalną.

2.4. Tryb postępowania przy wydawaniu orzeczeń

1. Ustalenie prawa do świadczeń z ubezpieczenia społecznego rolników następuje na wniosek osoby ubezpieczonej, do którego załączone musi być zaświadczenie o stanie zdrowia (N-14).
2. Orzeczenie jest wydawane przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy lub Komisję Lekarską Kasy na podstawie bezpośredniego badania osoby oraz analizy posiadanej dokumentacji z dotychczasowego leczenia.
3. Lekarz Rzeczoznawca lub Komisja Lekarska Kasy może rozpatrzyć sprawę i wydać orzeczenie bez badania osoby, jeżeli posiadana dokumentacja jest wystarczająca do wydania orzeczenia, a stan tej osoby uniemożliwia jej osobiste stawienie się na badanie.

4. Jeżeli stan zdrowia osoby, stwierdzony odpowiednim zaświadczeniem lekarskim, uniemożliwia stawienie się na badanie, a dokumentacja nie daje podstaw do wydania orzeczenia, badanie powinno być przeprowadzone przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy/ Komisję Lekarską Kasy w miejscu zamieszkania lub innym miejscu stałego lub okresowego pobytu osoby.
5. W razie niemożności wydania orzeczenia przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy lub Komisję Lekarską Kasy na podstawie bezpośredniego badania osoby i na podstawie posiadanej dokumentacji lekarskiej, Lekarz Rzeczoznawca Kasy lub Komisja Lekarska Kasy kieruje osobę na badania dodatkowe, konsultacje specjalistyczne, badanie psychologa lub na obserwację szpitalną.
6. Osoba wnioskująca o świadczenie nie ponosi kosztów związanych z postępowaniem orzeczniczym.
7. Osoba wnioskująca o świadczenie z ubezpieczenia społecznego rolników jest zobowiązana do przedstawienia dokumentacji medycznej z dotychczasowego leczenia.
8. Dokumentacja medyczna pozyskiwana jest w miarę potrzeb z podmiotów leczniczych.

2.5. Odwołania od decyzji do sądu

1. Art. 36 ust. 3 USR. Od decyzji w sprawach m.in. ustalenia prawa do świadczeń pieniężnych z ubezpieczenia i ich indywidualnego wymiaru, a także w przypadku niewydania decyzji przysługuje odwołanie do sądu w terminach i na zasadach określonych w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego o postępowaniu odrębnym w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych.
2. Dział III. Postępowanie w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych Kpc:
   Art. 476 § 4 pkt 3 § 4. Przez organy rentowe rozumie się m.in. Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.
3. Art. 55.1. USR. Prezes Kasy może przyznać emeryturę, rentę rolniczą z tytułu niezdolności do pracy lub rentę rodzinną rolnikowi lub domownikowi lub członkom rodziny zmarłego rolnika lub domownika, pomimo niespełnienia, wskutek szczególnych okoliczności, warunków określonych w ustawie, jeżeli zainteresowana osoba nie ma niezbędnych środków utrzymania i nie może ich uzyskać ze względu na wiek lub stan zdrowia. (W drodze wyjątku).
4. Tryb odwoławczy art. 127 § 1 Kpa. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji.

Art. 138 § 1 Kpa. Organ odwoławczy wydaje decyzję: 1) utrzymuje w mocy zaskarżoną decyzję albo 2) uchyla zaskarżoną decyzję w całości albo w części i w tym zakresie orzeka, co do istoty sprawy albo uchylając tę decyzję – umarza postępowanie pierwszej instancji w całości albo w części, albo 3) umarza postępowanie odwoławcze.

§ 2. Organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

2.6. Organizacja Orzecznictwa Lekarskiego

1. W Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego w pierwszej instancji orzekają: Lekarze Rzeczoznawcy Kasy, a w drugiej instancji – Komisje Lekarskie Kasy.
2. Każda osoba ubiegająca się o świadczenie ma prawo wniesienia odwołania od orzeczenia Lekarza Rzeczoznawcy Kasy do Komisji Lekarskiej Kasy, jeżeli nie zgadza się z treścią wydanego orzeczenia, w ciągu 14 dni od dnia doręczenia wypisu z treści orzeczenia.
3. W ramach nadzoru bezpośredniego Lekarz Regionalny Inspektor Orzecznictwa Lekarskiego w terminie 14 dni od dnia wydania orzeczenia przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy może zgłosić na piśmie zarzut wadliwości tego orzeczenia, przekazując jednocześnie sprawę do rozpatrzenia przez Komisję Lekarską Kasy.
4. Zadaniem Komisji Lekarskiej Kasy jest rozpatrywanie spraw, w których:
   a) ubezpieczony odwołał się od orzeczenia Lekarza Rzeczoznawcy Kasy,
   b) Lekarz Regionalny Inspektor Orzecznictwa Lekarskiego wniósł zarzut wadliwości wobec orzeczenia wydanego przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy,
   c) Komisja Lekarska Kasy orzeka w składzie trzyosobowym.
   d) Przewodniczącego Komisji Lekarskiej Kasy powołuje Prezes Kasy, pozostałych członków komisji powołuje dyrektor oddziału regionalnego Kasy spośród Lekarzy Rzeczoznawców Kasy.

5. Nadzór Prezesa Kasy nad orzekaniem Lekarzy Rzeczoznawców Kasy i Komisji Lekarskich Kasy obejmuje nadzór bezpośredni i nadzór zwierzchni.
6. Nadzór bezpośredni nad orzekaniem Lekarzy Rzeczoznawców i Komisji Lekarskich Kasy z upoważnienia Prezesa Kasy sprawuje Lekarz Regionalny Inspektor Orzecznictwa Lekarskiego, do którego zadań należy:
   a) kontrola orzeczeń Lekarzy Rzeczoznawców Kasy pod względem merytorycznym i formalnym,
   b) analiza odwołań do sądu wniesionych od decyzji Prezesa Kasy w sprawach o świadczenie z ubezpieczenia społecznego rolników, od którego prawo jest uzależnione od orzeczenia całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym lub niezdolności do samodzielnej egzystencji, w celu stwierdzenia, czy w odwołaniu tym nie wskazano nowych okoliczności dotyczących całkowitej niezdolności do pracy w gospodarstwie rolnym lub niezdolności do samodzielnej egzystencji,
   c) przedstawianie stanowiska z zakresu orzecznictwa lekarskiego w sprawach, w których toczy się sądowe postępowanie odwoławcze,
   d) przekazywanie spraw do ponownego rozpatrzenia w przypadku stwierdzenia istotnego naruszenia zasad orzekania przez Lekarzy Rzeczoznawców Kasy,
   e) prowadzenie szkoleń i instruktażu Lekarzy Rzeczoznawców Kasy w zakresie orzecznictwa lekarskiego,
   f) ocenę kwalifikacji orzeczniczo-lekarskich Lekarzy Rzeczoznawców Kasy,
   g) opiniowanie kandydatury Lekarza Rzeczoznawcy Kasy na członka Komisji Lekarskiej Kasy.
7. Nadzór zwierzchni z upoważnienia Prezesa Kasy sprawuje Naczelny Lekarz Kasy, do którego zadań należy:
   a) kontrola prawidłowości stosowania zasad orzecznictwa lekarskiego w Kasie,
   b) analiza i kontrola orzeczeń Lekarzy Rzeczoznawców i Komisji Lekarskich Kasy pod względem merytorycznym i formalnym,
   c) prowadzenie szkoleń w zakresie orzecznictwa lekarskiego,
   d) opiniowanie kandydatur na stanowisko Lekarza Regionalnego Inspektora Orzecznictwa Lekarskiego oraz przewodniczącego Komisji Lekarskiej Kasy,
   e) ocena kwalifikacji orzeczniczo-lekarskich Lekarzy Regionalnych i członków Komisji Lekarskich Kasy.

8. W przypadku stwierdzenia niezgodności orzeczenia ze stanem faktycznym lub zasadami orzecznictwa lekarskiego Naczelny Lekarz Kasy może zlecić:
   a) uzupełnienie dokumentacji lekarskiej poprzez skierowanie osoby na badanie przez lekarzy konsultantów, na badanie pomocnicze lub obserwację szpitalną,
   b) przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia odpowiednio przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy albo Komisję Lekarską Kasy,

Naczelny Lekarz Kasy może zlecić Lekarzowi Rzeczoznawcy Kasy lub Komisji Lekarskiej Kasy rozpatrzenie sprawy niezależnie od ich właściwości miejscowej.

2.7. Standardy orzecznictwa

W 1999 r. wydany został poradnik metodyczny pt. *Zarys orzecznictwa lekarskiego w sprawach z ubezpieczenia społecznego rolników,* opracowany przez zespół pracowników naukowych Collegium Medicum Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie pod red. dr hab. n. med. Teresy Adamek-Guzik.

2.8. Współpraca z innymi podmiotami w zakresie orzecznictwa

KRUS zawiera umowy cywilno-prawne z lekarzami specjalistami (konsultantami). W 2014 r. z 331 osobami; w 2015 r. z 322 osobami; w 2016 r. z 312 osobami.

3. Wnioski i rekomendacje po analizie funkcjonowania systemu orzecznictwa społecznego rolników całkowicie niezdolnych do pracy w gospodarstwie rolnym

1. Konstrukcja ryzyka w odniesieniu do rolników wskazuje na paralelę między całkowitą niezdolnością do pracy w systemie powszechnym i całkowitą niezdolnością do pracy w systemie rolniczym, taki stan może być łączony ze stanem zdrowia uniemożliwiającym wykonywanie pracy.

2. Jednak z przedstawionego podobieństwa, a zarazem różnicy w definicjach całkowitej niezdolności do pracy w systemie powszechnym i rolniczym, wypływa dalsze spostrzeżenie. Ochrona z art. 21 ust. 5 USR obejmuje tylko całkowitą niezdolność do pracy w gospodarstwie rolnym.
3. Należy zauważyć, że są również wydawane orzeczenia przez Lekarza Rzeczoznawcę Kasy lub Komisję Lekarską Kasy w zakresie[21]:
   a) zasiłku chorobowego z tytułu czasowej niezdolności do pracy, trwającej dłużej niż 180 dni,
   b) renty rolniczej z tytułu niezdolności do pracy,
   c) renty rodzinnej,
   d) dodatku pielęgnacyjnego,
   e) jednorazowego odszkodowania z tytułu stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu albo śmierci wskutek wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej,
   f) rehabilitacji leczniczej,
   g) renty rolniczej szkoleniowej.
4. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie podnoszona jest kwestia specyficzności wykonywanej pracy przez rolników w gospodarstwie rolnym pojmowanym jako każde gospodarstwo służące prowadzeniu działalności rolniczej. W ustawodawstwie funkcjonują różne definicje działalności gospodarczej, a także wątpliwości dotyczące podmiotów prowadzących dodatkową działalność gospodarczą (tzw. rolnik przedsiębiorca, ok. 85 tys.)[22].
5. W ramach KRUS wyodrębnia się:
   a) centralę,
   b) oddziały regionalne (16),
   c) placówki terenowe (256).

---

21 Jak wskazano w tekście: S. Golinowska, A. Sowa, A. Wilmowska-Pietruszyńska, *Funkcjonowanie orzecznictwa lekarskiego oraz działalność lekarzy orzeczników w systemie zabezpieczenia społecznego i wspierania zatrudnienia*, „Polityka Społeczna" 2012, nr 2, s. 26 i n., „lekarze narzekali na istnienie problemów wynikających z niedostatecznej standaryzacji orzecznictwa. Podkreślali też istnienie niedostatków organizacyjnych, ograniczających transparentność procesu orzeczniczego zarówno dla lekarzy, jak i wnioskodawców, a przede wszystkim wskazywali na brak wewnętrznego systemu monitorowania i oceny ich pracy. Funkcje kontrolne i ewaluacyjne polegały głównie na przekazywaniu informacji o wynikach orzekania w systemie odwoławczym: w ramach II instancji i odwołań sądowych".

22 Por. K.T. Filip, M. Woch, *Zrekompensowanie niedoboru środków finansowych w systemie ochrony zdrowia w Polsce* [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016, s. 93–104.

Dane według stanu na 31 grudnia 2015 r. – punkty orzekania w jednostkach organizacyjnych KRUS:

a) oddziały regionalne (16),
b) placówki terenowe (228),
c) brak punktów orzekania w (44).

Jednostki Organizacyjne KRUS, w których występują punkty orzekania zarówno w I, jak i II instancji (46).

Podsumowując, należy zauważyć, że w zarządzeniu nr 6 Prezesa Rady Ministrów z 2 lutego 2017 r. w sprawie Międzyresortowego Zespołu ds. Opracowania Systemu Orzekania o Niepełnosprawności oraz Niezdolności do Pracy[23] wskazano, że do zadań Zespołu należy:

a) dokonanie analizy funkcjonowania systemu orzekania o niepełnosprawności i niezdolności do pracy w kontekście ich spójności i konieczności koordynacji działań lub możliwości ich zintegrowania,
b) opracowanie projektu założeń do ustawy o orzekaniu o niepełnosprawności i niezdolności do pracy,
c) opracowanie projektu ustawy o orzekaniu o niepełnosprawności i niezdolności do pracy po przyjęciu założeń przez Zespół,
d) opiniowanie rozwiązań dotyczących systemu orzekania o niepełnosprawności i niezdolności do pracy wypracowanych w ramach działania 2.6 Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój.

Zespół, jako organ pomocniczy Prezesa Rady Ministrów, otrzymał za zadanie wypracowanie rozwiązań prawnych, które miałyby odpowiedzieć na zasadnicze pytanie: czy jest możliwe utworzenie jednolitego systemu orzeczniczego w Polsce lub skoordynowanie zasad działania funkcjonujących obecnie, ponieważ za orzekanie o niepełnosprawności oraz niezdolności do pracy odpowiadają m.in.: Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji, Minister Edukacji Narodowej, Minister Obrony Narodowej, powiatowe/miejskie zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności – jako I instancja, oraz wojewódzkie zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności – jako II instancja.

23 MP z 2017 r. poz. 167.

Bibliografia

Akty prawne

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 28 czerwca 1962 r. o przejmowaniu niektórych nieruchomości rolnych w zagospodarowanie lub na własność Państwa oraz o zaopatrzeniu emerytalnym właścicieli tych nieruchomości i ich rodzin (Dz.U. z 1962 r. Nr 38, poz. 166, z późn. zm.)

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025).

Ustawa z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 869).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników (Dz.U. z 2016 r. poz. 1961).

Ustawa z dnia 13 kwietnia 2018 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 858).

Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z 31 grudnia 2004 r. w sprawie orzecznictwa lekarskiego w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. z 2005 r. Nr 6, poz. 46).

Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 19 lipca 2013 r. w sprawie warunków i trybu kierowania przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego na rehabilitację leczniczą oraz udzielania zamówień na świadczenia i usługi rehabilitacyjne (Dz.U. z 2013 r. poz. 860).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 9 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 2196).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 22 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2017 r. poz. 2336).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 14 czerwca 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1270).

Literatura

Filip K.T., Woch M., *Zrekompensowanie niedoboru środków finansowych w systemie ochrony zdrowia w Polsce* [w:] *Instytucje kontroli i nadzoru w działaniach organów władzy publicznej w Polsce*, red. A. Gołębiowska, M. Woch, P.B. Zientarski, Warszawa 2016.

Golinowska S., Sowa A., Wilmowska-Pietruszyńska A., *Funkcjonowanie orzecznictwa lekarskiego oraz działalność lekarzy orzeczników w systemie zabezpieczenia społecznego i wspierania zatrudnienia,* „Polityka Społeczna" 2012, nr 2.

Jędrasik-Jankowska I., *Ubezpieczenie społeczne. Tom 3. Ubezpieczenie chorobowe. Ubezpieczenie wypadkowe,* Warszawa 2003.

Koczur W., *Ubezpieczenie Społeczne Rolników* [w:] Z. Kluszczyńska, W. Koczur, K. Rubel, G. Szpor, T. Szumlicz, *System Ubezpieczeń Społecznych. Zagadnienia podstawowe*, wyd. 4, Warszawa 2007.

KRUS, *Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Informacje podstawowe*, Warszawa 2016.

Lasocki T., *Tytuł powszechnego ubezpieczenia społecznego jako konstrukcja podmiotowego prawa do zabezpieczenia społecznego,* praca doktorska napisana pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. I. Jędrasik-Jankowskiej, Warszawa 2015.

Puślecki D., *Prawne problemy podlegania ubezpieczeniu wypadkowemu w rolnictwie*, „Studia Iuridica Agraria" 2007, nr 6.

Szumlicz T., *Reformowanie systemu zabezpieczenia społecznego – czy w kierunku rozwiązań ubezpieczeniowych?* [w:] *Ubezpieczenie w polityce społecznej. Teksty i komentarze*, Warszawa 2015.

Tryfan B., *Ubezpieczenie społeczne rolników polskich na tle doświadczeń wybranych krajów Unii Europejskiej*, ,,Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 1999, r. LXI, z. 1.

Woch M., *Instytucje kształtujące system opieki zdrowotnej w Polsce (Analiza prawno-porównawcza lat 1918–2004),* Warszawa 2012.

Woch M., *Ochrona zdrowia w Polsce z punktu widzenia filozoficznoprawnego,* Warszawa 2015.

Streszczenie

System orzekania w ramach ubezpieczenia społecznego rolników w Polsce

Podstawowymi uregulowaniami prawnymi sankcjonującymi ustrój rolny w Polsce są: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., gdzie wskazano, że Rzeczpospolita Polska zapewnia wolność tworzenia i działania związków zawodowych, organizacji społeczno-zawodowych rolników, stowarzyszeń, ruchów obywatelskich, innych dobrowolnych zrzeszeń oraz fundacji, a także, że podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne i zasada ta nie narusza postanowień dotyczących własności i prawa dziedziczenia.

Z kolei w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego w preambule dodanej ustawą z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw, określono, że „w celu wzmocnienia ochrony i rozwoju gospodarstw rodzinnych, które w myśl Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej stanowią podstawę ustroju rolnego Rzeczypospolitej Polskiej, dla zapewnienia właściwego zagospodarowania ziemi rolnej w Rzeczypospolitej Polskiej, w trosce o zapewnienie bezpieczeństwa żywnościowego obywateli i dla wspierania zrównoważonego rolnictwa prowadzonego w zgodzie z wymogami ochrony środowiska i sprzyjającego rozwojowi obszarów wiejskich, uchwala się niniejszą ustawę".

Biorąc powyższe pod uwagę, autor w tekście zwraca uwagę, że ustrój rolny państwa oparty na gospodarstwach rolnych stanowi aksjologiczne silne przesłanki także dla funkcjonowania systemu orzekania w ramach ubezpieczenia społecznego rolników w Polsce.

Słowa kluczowe: ustrój rolny, ubezpieczenia, system orzekania.

Summary

The system of adjudication under social insurance for farmers in Poland

The basic legal regulations sanctioning the agricultural system in Poland are: the Constitution of the Republic of Poland of April 2, 1997, where it was pointed out that the Republic of Poland ensures the freedom of creation and operation of trade unions, socio-professional organizations of farmers, associations, civic movements, other voluntary associations and foundation, and that the basis of the state agricultural system is a family farm and this rule does not infringe the provisions on ownership and the right of succession and the restriction of freedom of economic activity.

In turn, in the Act of 11 April 2003 on shaping the agricultural system in the preamble added by the Act of 14 April 2016 on suspending the sale of real estate of the Agricultural Property Stock of the Treasury and on changing the set of laws, transferring that, in order to protection and development of family businesses which, according to the Constitution of the Republic of Poland, caring for the provision of food security services and for purposes related to agriculture conducted in accordance with environmental protection and favorable for the development of the territory, the presented act is adopted.

Taking the above into account, the author in this text notes that the agricultural system of the state based on an agricultural holding is also an axiological strong premise for the functioning of the adjudication system under farmers' social insurance in Poland.

Key words: agricultural system, insurance, adjudication system.

Rozdział VII

Dr Anna Makuch

Geneza mechanizmów kontroli w nowoczesnym państwie prawa – filozofia liberalna

1. Założenia wstępne. Konceptualizacja głównych terminów

Tezą niniejszego artykułu jest przekonanie, że jednym ze znaczących źródeł, w perspektywie historycznej silnie wpływających na rozwój mechanizmów kontroli nowoczesnego państwa prawa, jest filozofia liberalizmu, która w swym bogactwie i różnorodności odmian w kwestiach fundamentalnych zachowuje wspólny korpus zasad. Zweryfikuję tę tezę na podstawie najistotniejszych manifestów myśli klasycznego liberalizmu, okazjonalnie sięgając do reprezentantów myśli neoliberalnej, rozwiniętej w XX w. Wybór materiału źródłowego związany jest z okolicznościami i okresem historycznym, w którym kształtowały się zasady nowoczesnego państwa prawa.

Historia audytu – jako jednej z form kontroli przedsiębiorstw prywatnych lub państwowych – sięga, jak wskazują historycy, czterech tysięcy lat przed naszą erą, i dotyczy kręgów cywilizacyjnych Bliskiego i Dalekiego Wschodu[1]. Wprowadzenie wspomnianych form wynikało z dwojakiego rodzaju obaw, przed niekompetencją i skłonnością do korupcji[2]. Zgodnie ze wskazaniem F. Fukuyamy, pierwszym państwem, które zarządzane było wyłanianą na podstawie kompetencji kadrą urzędniczą, były starożytne Chiny[3], znacznie uprzedzając rozwiązania, których początek datuje się w Europie na XIX w.

1 Por. P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2009, nr 53, s. 10; K. Winiarska, *Rozwój audytu wewnętrznego na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2015, nr 864, s. 143.

2 P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania...*, dz. cyt., s. 10.

3 F. Fukuyama, *Historia ładu politycznego. Od czasów przedludzkich do rewolucji francuskiej*, Poznań 2012, s. 137–138.

Nowoczesny audyt rozwinął się w XX w. i stanowi odpowiedź na wysokie wymagania stawiane pracownikom, kadrze zarządzającej prywatnych podmiotów gospodarczych i instytucji państwowych, realizując ambitne cele związane z nieprzerwaną dbałością o ekonomię pracy. Ta tendencja zaowocowała również pojawieniem się ciekawego przedmiotu: „nowoczesnego zarządzania w administracji publicznej". Wprowadzona nowa kategoria akcentuje potrzebę efektywności zarządzania w sektorze publicznym, co wymaga spojrzenia kreatywnego, wykraczającego poza poziom wdrażania procedur. Istotnym elementem jest wprowadzenie w obszar zasadniczo obcy rywalizacji elementu konkurencji, przynależnego raczej sferze wolnego rynku. Sceptycznie na ten temat wypowiadają się zwolennicy separowania polityki od ekonomii, np. L. von Mises[4].

Audyt, kontrola, nadzór przedstawić można jako elementy strategii skutecznego działania, które *animal laborens* traktuje jako cel naczelny pracy. Rozróżnienie wprowadzone przez H. Arendt prowadzi R. Sennetta do trafnej konkluzji, że dla prawdziwie rozumnych efektów pracy należy połączyć oba temperamenty: *animal laborens* i *homo faber*. *Homo faber* od swojego pobratymca różni się spojrzeniem szerszym, które wyraża pytanie: „dlaczego?" w odróżnieniu od fachowego: „jak?". Nad technicznymi aspektami udoskonalenia wykonawstwa Arendt i Sennett wyraźnie stawiają umiejętność spojrzenia szerszego, z pewnej perspektywy, spojrzenia „meta", które obejmuje przyczynę, cel i skutek – przede wszystkim w aspekcie aksjologicznym[5].

Procesy, które ukształtowały nowoczesność, miały swój początek w przemianach przełomu XVIII i XIX w. Są one nazywane „czynnikami postępu" i ogniskują się wokół czterech grup:

1) rewolucji rolniczej;
2) rewolucji przemysłowej;
3) reformie systemu władzy;
4) migracji ludności i trendach nacjonalistycznych[6].

Wskazane czynniki miały możliwość wpłynąć – z różną intensywnością – na państwa kręgu kultury Zachodu, ponieważ zainicjowane zostały przez potężne zjawiska z obszaru filozofii i polityki: rewolucję francuską i amerykańską, prądy myślowe epoki Oświecenia, postulaty epoki napoleońskiej.

---

4 L. von Mises, *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, Warszawa 2011, s. 605.

5 Por. R. Sennett, *Etyka dobrej roboty*, Warszawa 2010, s. 14–15; H. Arendt, *Kondycja ludzka*, Warszawa 2000, s. 13.

6 A. Skrzypek, *Społeczna historia Europy XIX i XX wieku*, Poznań 2009, s. 21.

Hasła równości wobec prawa, nadania praw własności, wolności politycznej, zasady suwerenności narodu i trójpodziału władzy[7] przyczyniły się do demontażu systemu feudalnego i przesunięcia akcentów na demokratyzację życia społecznego i politycznego. W wyniku owego konfliktu idei w obszarze filozofii polityki zaczęły krystalizować się zręby filozofii liberalnej, konserwatywnej i socjalistycznej. I choć triumf nowego porządku nie nastąpił w szybkim okresie, bo międzynarodowy ład ustalili aktorzy *ancien regime'u* podczas obrad kongresu wiedeńskiego, kierunek zasadniczo prowadził do realizacji wartości przyporządkowanych europejskiej kulturze Zachodu:

– wolności;
– równości[8];
– indywidualizmu;
– konstytucjonalizmu[9].

Pojęcie „państwa prawa" – podobnie zresztą jak i samego państwa[10] – stanowi nie lada kłopot i wyzwanie dla zwolenników akademickiej systematyzacji. Jak przywołuje F.A. von Hayek, według klasycznego ujęcia A.V. Diceya, rządy prawa „oznaczają przede wszystkim absolutną supremację i panowanie niezmiennego prawa, w przeciwieństwie do wpływów władzy arbitralnej, i wykluczają samowolę i przywileje po stronie rządu, a nawet istnienie szerokiego zakresu władzy pozostawionej do jego swobodnej decyzji"[11]. Przy kilku odmiennych liniach tradycji państwa prawa (drugą najważniejszą pozostaje niemieckie *Rechsstaat,* którego zasady sformułowano m.in. w pracy R. von Mohla[12]) zasadniczymi warunkami pozostaje dopełnienie na poziomach: politycznym, społecznym i ekonomicznym, zasady poszanowania wyboru ustroju i reprezentacji przez obywateli (z gwarancją prawną dla istnienia opozycji), ich podstawowych praw i wolności, prawa jako abstrakcyjnej normy oraz respektowanie zasady wolnej wymiany dóbr. Kompromisowe ujęcie, znoszące pewne niedociągnięcia koncepcji „państwa ustaw" i „państwa sędziów", zaproponował G. Radbruch, przywołując fundament aksjologiczny przy kształtowaniu zasad

7 Por. A. Chwalba, *Historia powszechna. Wiek XIX*, Warszawa 2012, s. 193.
8 Choć w wypadku łączenia wolności z równością pojawiają się sceptyczne głosy wyrazistych postaci, takich jak E. von Kuehnelt-Leddihn, patrz np. *Demokracja – opium dla ludu*, Warszawa 2012.
9 Przytoczone wyróżniki nawiązują do klasyfikacji S. Huntingtona, wyłożonej w pracy *Zderzenie cywilizacji*, Warszawa 2005.
10 Por. np. analizę W. Lamentowicza, *Państwo współczesne*, Warszawa 1993.
11 Cyt. za: F.A. von Hayek, *Droga do zniewolenia*, Kraków 2003, s. 87.
12 R. von Mohl, *Encyklopedia umiejętności politycznych*, Warszawa 2003.

prawnych[13]. O kształcie państwa prawa decyduje tradycja i praktyka, choć warto wyłonić naczelną cechę pojęcia, które ustrojowo nie wyklucza ani monarchii, ani demokracji; jest nią przekonanie o mediacyjnym charakterze zasad przyjętych przez społeczeństwo, w którym należy znosić napięcia między sferą indywidualną a przestrzenią społecznej koegzystencji. W tym ujęciu państwo prawne staje się w pewnej mierze dziedzicem myśli Hobbesa (choć nie tylko), który określał naturę człowieka jako na tyle racjonalną, by była skłonna do rezygnacji z egoistycznego interesu, i na tyle egoistyczną, by wymagała kajdan prawa pozytywnego dla ustanowienia ostatecznej instancji.

2. Zasady „dobrej roboty"

„Wszelka fachowość opiera się na starannie rozwijanych umiejętnościach", jak pisze E. Sennett, opartych tak na teorii, jak i praktyce[14]. I choć autor swoją teorię dobrej roboty skonstruował na podstawie obserwacji różnej maści wytwórców, takich jak średniowieczni złotnicy czy oświeceniowi drukarze, zawiera ona uniwersalne założenia. Przypomina celnie, że starożytny ideał fachowca łączył umiejętności z poczuciem pracy dla wspólnoty[15]. Jednakże istotą pracy efektywnej i zbliżającej się do doskonałości jest mechanizm antycypacji[16], czyli przygotowania czynności, którą dobrze ilustruje przykład sekwencji gestów muzyka płynnie przechodzącego do wykonania drugiej nuty po pierwszej; w momencie wykonywania pierwszej mięśnie muzyka przygotowują się do przygotowania układu ciała i instrumentu do zagrania drugiej. Tym sposobem osiąga się nie tylko efektywność w gospodarowaniu energią, lecz i perfekcję wykonania. Nietrudno zauważyć, że brakuje – jak na razie – niezbędnego elementu, który decyduje o doskonaleniu umiejętności: korekty działań. Pierwsze wykonanie linii melodycznej będzie surowym materiałem, które zyska blask przy tysięcznej próbie. („Nowość zostaje wchłonięta przez stary system, zabarwia go sobą, ale również sama ulega temu, co ją wchłonęło"[17]). Przeniesienie tej subtelnej gry między teorią a praktyką, zmierzającej w istocie rzeczy do dosko-

13 A. Sylwestrzak, *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Warszawa 1996, s. 444–450.
14 R. Sennett, *Etyka dobrej...*, dz. cyt., s. 33.
15 Tamże, s. 73.
16 Tamże, s. 219.
17 W. James, *Pragmatyzm. Nowa nazwa kilku starych metod myślenia*, Kraków 2004, s. 74.

nalenia realizacji zadań, nadaje pojęciu „nowoczesnego zarządzania" praktycznego znaczenia.

Tenże praktyczny wątek podejmuje również W. James w krótkiej, lecz wielce znaczącej pracy *Pragmatyzm. Nowa nazwa kilku starych metod myślenia*. James proponuje dosyć kompromisowe ujęcie prawdy, które jest – jak dosłownie pisze – funkcją działania[18]. Można więc rozumieć, że prawda ma postać spluralizowaną i zależy od indywidualnej oceny jednostki, zgodnej z jej preferencjami. W tym ujęciu prawda będzie więc zupełnie innym zespołem znaczeń dla liberała, konserwatysty czy socjalisty i jest to z gruntu „liberalne", prawdziwie tolerancyjne podejście. (Warto podkreślić patrona pracy Jamesa, którym jest J.S. Mill, autor bliskiego sercu każdego sympatyka liberalizmu eseju *O wolności*[19]). Metoda pragmatyczna, jak precyzuje w toku wywodu W. James, brat znakomitego pisarza H. Jamesa, polega na prześledzeniu prawdziwości interesującego nas twierdzenia w praktyce.

W zastosowaniu do machiny liberalnego państwa pragmatyzm będzie weryfikacją przyjętych rozwiązań prowadzących do zrealizowania ograniczonych zadań rządu. Na przykład potwierdzeniem (lub wykluczeniem) założenia, że skuteczniej będzie realizowała swoje zadania biurokracja wyłoniona drogą konkursu (od np. nominacji czysto uznaniowych) jest ocena pracy w perspektywie czasowej pod kątem efektywności zrealizowania powierzonych zadań, uwzględniając również koszt pracy. Jak pisze F. Fukuyama, na początkowym etapie kształtowania państwowości – np. w okresie sąsiedzko-plemiennym – opłacalny dla całej wspólnoty był mechanizm tzw. altruizmu wzajemnego, polegającego na włączeniu w ścisły zespół dowodzenia krewniaków, licząc na ich lojalność i wsparcie[20]. Nowożytna i współczesna praktyka wskazuje, że nowoczesne państwo prawa sprawniej realizuje swoje zadania ze sprofesjonalizowaną, dobieraną na podstawie konkursu kompetencji kadrą urzędniczą.

Należy w dalszej części rozważań przyjrzeć się, jak założenia filozofii liberalizmu określają funkcje i cele państwa, oraz sprawdzić, czy założenia „dobrej roboty" składają się na potwierdzenie wstępnej tezy wywodu.

---

18 Tamże, s. 26.

19 J.S. Mill, *O wolności*, Warszawa 2002.

20 Por. F. Fukuyama, *Historia ładu politycznego. Od czasów przedludzkich do rewolucji francuskiej*, Poznań 2012, s. 47.

3. Kluczowe założenia klasycznego liberalizmu

Określenia „liberalizm" na gruncie polityki pierwszy raz użyto w 1812 r. na forum parlamentu hiszpańskiego; sam termin – w znaczeniu ekonomicznym – ma znacznie dłuższą historię, sięgającą średniowiecza[21]. Wywodząc się z łacińskiego terminu *liber,* w centrum zainteresowania sytuuje pojęcie wolności i swobód indywidualnych. Aksjomat niniejszy następująco formułuje J. Locke: „Człowiek rodzi się (...) z prawem do całkowitej wolności i nieograniczonego korzystania ze wszystkich uprawnień i przywilejów prawa natury w takim samym stopniu, w jakim są do tego uprawnieni wszyscy pozostali ludzie na ziemi"[22]. Jako postawa liberalizm wyraża umiłowanie indywidualizmu, jako koncepcja polityczna zobowiązuje państwo do realizowania zadań, których zakres wyznacza stworzenie dogodnych warunków wolnej wymianie i poszanowanie własności indywidualnej obywateli. Działalność i zakres aktywności rządu podlega więc czujnemu oglądowi i nieustannej weryfikacji pod kątem nieprzekraczalnej granicy planowania.

Najwybitniejszymi przedstawicielami pierwszego okresu ewolucji myśli liberalnej byli: John Locke, Adam Smith, Jeremy Bentham, Charles Louis Montesquieu, Benjamin Constant i Alexis de Tocqueville. Ponadto warto wspomnieć nazwiska amerykańskich prezydentów: Thomasa Jeffersona i Andrew Jacksona oraz Samotnika z Concord – Henry'ego Dawida Thoreau, autora błyskotliwego i poczytnego traktatu *Walden*[23], w którym wykłada zasady bezkompromisowego i radykalnego indywidualizmu.

Jak można stwierdzić, pierwsze pokolenie liberałów ogniskowało swe zainteresowania wokół zagadnień tak politycznych, jak ekonomicznych i filozoficznych. Praca A. de Tocqueville'a stanowi wybitny przykład uniwersalnej wartości opisu obserwowanej rzeczywistości, którą autor miał okazję poczynić w trakcie podróży do Stanów Zjednoczonych, zasadniczo w celu obserwacji systemu penitencjarnego[24].

Liberalizm wspiera się na założeniach filozoficznych prawa natury i racjonalnym pragmatyzmie. Światopogląd liberalny tworzą następujące filary: wolność, indywidualizm, prawo do własności prywatnej, przyjazny stosunek do zmian kreujących postęp, elastyczne – lecz w kierunku ograniczania – zadania państwa. Wiek triumfu liberalizmu, czyli

21 R. Tokarczyk, *Współczesne doktryny polityczne*, Lublin 1987, s. 271–310.
22 J. Locke, *Dwa traktaty o rządzie*, Warszawa 1992, s. 222.
23 H.D. Thoreau, *Walden, czyli życie w lesie*, Poznań 1999.
24 A. de Tocqueville, *O demokracji w Ameryce*, t. I, II, Kraków 1996.

XIX, cechował się nasyceniem optymizmem, to nastawienie zmieniło się u progu XX w.

W centrum wszelkich odmian i nurtów liberalizmu usytuowany jest indywidualizm. Wartość wolności osobistej ma charakter absolutny, fundamentalny i niepodważalny. Jednostka zasadniczo uznawana za rozumną i racjonalną zyskuje prawo do swobodnego kształtowania własnego losu, i temu celowi podporządkowane jest funkcjonowanie instytucji państwowych. Indywidualizm nie ogranicza się do wyboru wartości i celów (które nie podlegają ocenie wartościującej, jak np. przyjmuje konserwatyzm), lecz w znacznej mierze dotyczy aktywności czy wręcz determinuje liberalizm ekonomiczny, dotyczący wolnej wymiany dóbr ukierunkowanej na maksymalizowanie zysków i minimalizowanie strat. Konsekwencją przyjętego kierunku jest afirmacja społeczeństwa zatomizowanego, połączonego – jak pisał J. Bentham – siecią ściśle handlowych zależności, określanych mianem „usług”[25]. Poczucie szczęścia, satysfakcji i zadowolenia z życia następuje w wyniku posiadania, co skłoniło szereg autorów – np. A. de Tocqueville'a i Johna Stuarta Milla[26] – do wyrażenia zaniepokojenia redukcją człowieczeństwa do poziomu egoistycznego stanu posiadacza. Ten stan sprzyja – jak wskazuje de Tocqueville – kierunkom zagrożenia dla wolności indywidualnej, stwarzając możliwości wykształcenia się władzy „potężnej i opiekuńczej”, która w perspektywie odbierze jednostkom wolną wolę[27].

Indywidualizm stwarza podstawy dla liberalizmu ekonomicznego, wyrażając przekonanie, że realia rynkowe stanowią najlepszy warunek tak dla osobistego rozwoju, jak i stanowiąc probierz i sprawdzian dla własnych zdolności. Optymizm klasycznego liberalizmu współgrał, czy też może wynikał również z intelektualnego klimatu XIX w., który w rozwoju nauki i techniki upatrywał realnych szans na wszechstronny postęp moralny i społeczny. Nastroje pesymistyczne – jeszcze przed doświadczeniami dwudziestowiecznych totalitaryzmów – zaistniały w wyniku szeregu odkryć przełomu wieków (psychologia, fizyka, astronomia), które zakwestionowały pewność odkrycia naukowego i przyczyniły się do nastroju zniechęcenia, a także w obszarze kultury i sztuki wykształciły bogatą artystycznie epokę *fin de siècle*.

Z zarysowanego szkicu wynika, że liberalizm sytuuje prawa jednostki ponad wspólnotowymi (również w wymiarze politycznym),

25 J. Bentham, *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, Warszawa 1958; szczególnie dwa pierwsze rozdziały traktatu.

26 J.S. Mill, *O wolności*, szczególnie rozdział *O indywidualności jako jednym z elementów dobrobytu*.

27 A. de Tocqueville, *O demokracji...*, t. II, dz. cyt., s. 329.

instrumentalizując instytucje władzy państwowej do realizowania określonych ograniczonych zadań, choć – jak pisze F. Fukuyama – nie oznacza to wcale radykalnej redukcji środków przeznaczanych na obsługę agend państwowych; wręcz przeciwnie, realizacja zadań państwa jest kosztem, lecz w perspektywie ma przynieść zysk w postaci jak najpewniejszej gwarancji bezpieczeństwa życia, mienia i obrony granic, jak też starannej dbałości o zachowanie zasad międzynarodowego bezpieczeństwa zbiorowego[28]. Jest to więc koszt niezbędny, którego ponoszenie liberał przyjmuje ze zrozumieniem, co nie oznacza, że afirmacja ma charakter bezwarunkowy[29]. W tym względzie klasyczni filozofowie – przy czym współcześni ten kierunek rozwijają – zalecają daleko idącą czujność, zwłaszcza że, jak pisze L. von Mises, zarządzanie biurokratyczne jest nie tylko nieefektywne, ile jednoznacznie zmierza do ograniczenia wolności jednostki[30]. O ile jednak dla libertarian państwo stanowi jednoznacznie system opresyjny, o tyle dla liberałów uzasadnienie istnienia państwa pozostaje oczywiste – zadanie ochrony naturalnych praw zrealizować może wyłącznie rząd uznany w wyniku umowy społecznej.

Warto zwrócić uwagę na ciekawą dychotomię postrzegania natury człowieka przez filozofów klasycznych. O ile bez wątpliwości los człowieka powierzają jego decyzjom, za które poniesie konsekwencje, korzystne lub też przeciwnie, wpływające negatywnie na kondycję materialną, zdrowotną lub psychologiczną, o tyle zasada zaufania nie dotyczy rządu i instytucji państwowych. Wiara w racjonalizm i dobre intencje oraz cele nie obejmuje jednostki, której wpływ potencjalnie obejmuje wspólnotę regionalną lub państwową. Można interpretować tę ciekawą zmianę jako przeniesienie braku zaufania do rządu na brak zaufania do człowieka sprawującego władzę, widzimy więc tutaj – jak warto zaznaczyć – pewne pęknięcie w spójnej doktrynie liberalnej. Co więcej, B. Constant stwierdza, że rządy znacznie częściej popełniają błędy, których konsekwencje – ze względu na zasięg – są znacznie poważniejsze od błędów jednostki[31]. Można powiedzieć, że natura człowieka w sprzyjających okolicznościach dostępu do władzy ujawnia swoją ułomność, a na ten fakt zwrócił uwagę także wybitny matematyk i filozof B. Russell[32], autor

28 Tę tezę udowadnia F. Fukuyama w esencjonalnej pracy *Budowanie państwa. Władza i ład międzynarodowy w XXI wieku*, Poznań 2005.

29 Por. L. von Mises, *Liberalizm w tradycji klasycznej*, Kraków 2001, s. 35–86.

30 L. von Mises, *Biurokracja*, Warszawa 2005, zwłaszcza rozdział III *Biurokratyczne zarządzanie przedsiębiorstwami państwowymi*, s. 71–78.

31 B. Constant, *Zasady polityki mające zastosowanie do wszystkich rządów (wersja z lat 1806–1810)*, Warszawa 2008, s. 59.

32 B. Russell, *Władza. Nowa analiza społeczna*, Warszawa 2001.

niekonwencjonalnego studium *Władza. Nowa analiza społeczna*. Instytucja rządu z założenia zawiera element przymusu, jak dobitnie pisze B. Constant, „Rząd to użycie siły publicznej przeciw jednostce. Rząd jest dobry, póki jego siła przeszkadza jednostkom szkodzić sobie nawzajem”[33], pozostaje więc naczelnym problemem nakreślenie limesu między publicznym a prywatnym i zaprojektowanie machiny państwowej tak, by prawo eliminowało możliwości nadużywania władzy dla personalnej korzyści. Jest jasne, że nie istnieją satysfakcjonujące metody prawnego uregulowania granicy między sferą prywatnych działań a przestrzenią wspólną, stąd orędownik wolnego rynku L. von Mises pisze prosto, że przede wszystkim potrzeba zdrowego rozsądku i świadomości, że kaftan biurokracji i arbitraż władzy szkodzą wolności decyzji jednostki.

W tym kierunku uporządkowana została ciekawa analiza D. Acemoğlu i J.A. Robinsona, którzy podjęli się wskazania przyczyn niepowodzeń politycznych i gospodarczych państw uznawanych za „przegrane”; autorzy podkreślają antycypujący charakter instytucji państwa, stwierdzając: „Tam, gdzie działają włączające instytucje gospodarcze, bogactwo nie koncentruje się w rękach niewielkiej grupy, która mogłaby wykorzystać swoją przewagę gospodarczą do nieproporcjonalnego poszerzenia władzy politycznej. Co więcej, w warunkach włączających instytucji gospodarczych maleją zyski płynące z utrzymywania się u władzy, co osłabia chęć każdej grupy i każdej ambitnej jednostki, by próbować zdobyć kontrolę nad państwem”[34].

Władzę państwową definiują więc klasyczni liberałowie jako demokratyczny układ sił, w którym kluczową funkcję zabezpieczającą pełni system wzajemnej kontroli władz. Trójpodział zabezpieczać ma suwerenność obywateli, praworządność i stać na straży wolnej wymiany idei na rynku politycznych ofert. Kluczową funkcją i celem istnienia państwa jest – jak zostało wspomniane – gwarancja życia i mienia obywateli, czyli realizowanie funkcji bezpieczeństwa wewnętrznego i międzynarodowego[35]. J. Locke tę funkcję określa jako podstawową w odniesieniu do powołania społeczeństwa obywatelskiego: „Władza ta ma być użyta dla dobra członków tego społeczeństwa, dla zachowania ich własności”[36]. W zrealizowanym idealnym państwie liberała aktywność polityczna i ekonomiczna stanowią dwa odseparowane obszary

33 B. Constant, *Zasady polityki...,* dz. cyt., s.13.

34 D. Acemoğlu, J.A. Robinson, *Dlaczego narody przegrywają*, tłum. J. Łoziński, Poznań 2014, s. 406.

35 Bezpieczeństwo jako czynnik państwotwórczy stanowi przedmiot analizy R. Nozicka w pracy *Anarchia, państwo, utopia*, Warszawa 1999.

36 J. Locke, *Dwa traktaty...*, dz. cyt., s. 229 i 286.

– ingerencja w rynek ze strony rządu winna być zredukowana nie tyle do minimum, ile do zera: „zadaniem [rządu] jest egzekwowanie reguł gry, bądź przewodniczącego, który kieruje debatą zgodnie ze znanymi zasadami, ale sam w niej nie uczestniczy”[37]. Agendy państwowe w odniesieniu do uczestników wymiany dóbr realizują wyłącznie zadanie przygotowania kodeksów prawa, ustalających uczciwe zasady wolnej ekonomii oraz zapisy penalizujące nieuczciwych aktorów. J. Bentham wspomina dosyć enigmatycznie o stwarzaniu przez państwo atmosfery sprzyjającej aktywności obywateli, wolno jednak przyjąć, że chodzi głównie o klarowne i transparentne prawo, którego stosowanie ułatwia obywatelom zrealizowanie celów i zamierzeń. B. Constant podejmuje krytykę Monteskiusza, wskazując, jak bardzo myli się ten ostatni, twierdząc, że wolność skorelowana jest z obowiązującym w państwie prawem[38], prawo bowiem stanowione niekoniecznie może stanowić zapis zgodny z prawem naturalnym, jakim jest swoboda stanowienia.

Zwolennicy myśli liberalnej są szczególnie uwrażliwieni na racjonalne i ekonomiczne wydatkowanie publicznych środków, których gospodarowanie pozostaje w rękach polityków, a których podstawowym źródłem są podatki pobierane od obywateli. Dla obywateli podatek jest formą kosztu, który powinien być równoważony w postaci zabezpieczenia wolności osobistych i praw. Liberał rozumie konieczność ponoszenia tychże – istnienie państwa ma swoje głębokie uzasadnienie w myśl stwierdzenia: „prawa oznaczają koszty”[39], lecz będzie skrupulatnie pilnował transakcyjnego charakteru wymiany. Struktura prawno-instytucjonalna państwa nie ma charakteru zamkniętego, skończonego – jak kształt państw totalitarnych, krytykowanych z temperamentem np. przez K. Poppera. Zakłada się więc możliwość wprowadzania różnorakich usprawnień realizujących zasadę ochrony swobód obywateli. Warto jednakże zwrócić uwagę na ściśle antycypacyjny charakter postulatów klasycznych filozofów liberalizmu; twierdzą oni, czuli na punkcie potencjalnych nadużyć władzy w imię partykularnego interesu bądź też niegospodarności, iż instytucje i prawo powinny cechować się szczególną właściwością: wykluczać już na poziomie prawnym i organizacyjnym możliwości działania na korzyść inną niż każdego członka państwa („Każde rozszerzenie władzy, której dysponentami są rządzący,

37 Interpretacja myśli Hobbesa M. Oakeshotta; cyt. za: J. Gray, *O rządzie ograniczonym*, Warszawa 1995, s. 19.

38 B. Constant, *Zasady polityki*..., dz. cyt., s. 16–17.

39 S. Holmes, C.R. Sunstein, *Koszt praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*, Warszawa 2003, s. 22.

odbywa się kosztem wolności rządzonych")[40]. Postulatem, który interpretuję w podobnym kierunku, jest korekta utylitaryzmu autorstwa J.S. Milla. W eseju *O wolności* Mill postuluje upowszechnianie postawy, której cechą jest prospołeczność; jak pisze, „każdy, kto pozostaje pod opieką społeczeństwa, winien mu odpłacić za to dobrodziejstwo"[41]. Wiek wcześniej Monteskiusz, projektując skomplikowaną machinę państwa, zalecał wychowywanie do cnoty obywatelskiej, dostrzegając praktyczne i społeczne korzyści, takie jak wpływ na trwałość republiki, jej siłę i dostatek[42]. Można też stwierdzić, że modelowym państwem, w którym zastosowano metodę „antycypacyjną", są Stany Zjednoczone, których narodziny bezpośrednio wynikają z rewolucyjnych ruchów przeciw władzy państwowej; stąd zresztą kulturowym fundamentem pozostaje antyetatystyczna kultura polityczna[43].

40 B. Constant, *Zasady polityki...,* dz. cyt., s. 55.

41 J.S. Mill, *O wolności,* dz. cyt., s. 91.

42 Monteskiusz, *O duchu praw*, Warszawa 2002, s. 54–68. „Kiedy naród ma dobre obyczaje, prawa stają się proste", s. 330.

43 Por. F. Fukuyama, B*udowanie państwa...,* dz. cyt., s. 23.

Bibliografia

Literatura

Acemoğlu D., Robinson J.A., *Dlaczego narody przegrywają. Źródła władzy, pomyślności i ubóstwa*, tłum. J. Łoziński, Poznań 2014.

Arendt H., *Kondycja ludzka*, tłum. A. Łagodzka, Warszawa 2000.

Bednarek P., *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu" 2009, nr 53.

Bentham J., *Wprowadzenie do zasad moralności i prawodawstwa*, tłum. B. Nawroczyński, Warszawa 1958.

Chwalba A., *Historia powszechna. Wiek XIX*, Warszawa 2012.

Constant B., *Zasady polityki mające zastosowanie do wszystkich rządów (wersja z lat 1806–1810)*, tłum. A. Dwulit, Warszawa 2008.

Fukuyama F., *Budowanie państwa. Władza i ład międzynarodowy w XXI wieku*, tłum. J. Serwański, Poznań 2005.

Fukuyama F., *Historia ładu politycznego. Od czasów przedludzkich do rewolucji francuskiej*, tłum. N. Radomski, Poznań 2012.

Fukuyama F., *Ład polityczny i polityczny regres. Od rewolucji przemysłowej do globalizacji demokracji*, tłum. J. Pyka, Poznań 2015.

Gray J., *O rządzie ograniczonym*, tłum. W. Madej, Warszawa 1995.

Hayek F.A. von, *Droga do zniewolenia*, tłum. K. Gurba, L. Klyszcz, J. Margański, D. Rodziewicz, Kraków 2003.

Holmes S., Sunstein C.R., *Koszt praw. Dlaczego wolność zależy od podatków*, tłum. J.S. Kugler, Warszawa 2003.

Huntington S., *Zderzenie cywilizacji*, tłum. H. Jankowska, Warszawa 1997.

James W., *Pragmatyzm. Nowa nazwa kilku starych metod myślenia*, tłum. M. Filipczuk, Kraków 2004.

Kuehnelt-Leddihn E. von, *Demokracja – opium dla ludu*, tłum. M. Gawlik, Warszawa 2012.

Lamentowicz W., *Państwo współczesne*, Warszawa 1993.

Locke J., *Dwa traktaty o rządzie*, tłum. Z. Rau, Warszawa 1992.

Mill J.S., *O wolności*, tłum. A. Kurlandzka, Warszawa 2002.

Mises L. von, *Biurokracja*, tłum. J. Kłos, Warszawa 2005.

Mises L. von, *Liberalizm w tradycji klasycznej*, tłum. Sz. Czarnik, Kraków 2001.

Mises L. von, *Ludzkie działanie. Traktat o ekonomii*, tłum. W. Falkowski, Warszawa 2011.

Mohl R. von, *Encyklopedia umiejętności politycznych*, tłum. A. Białecki, przekład uwspółcześnił A. Bosiacki, Warszawa 2003.

Monteskiusz, *O duchu praw*, tłum. T. Boy-Żeleński, Warszawa 2002.

Nozick R., *Anarchia, państwo, utopia*, tłum. P. Maciejko, M. Szczubiałka, Warszawa 1999.

Russell B., *Władza. Nowa analiza społeczna*, tłum. M. Kądzielski, R. Gołębiewski, Warszawa 2001.

Sennett R., *Etyka dobrej roboty*, tłum. J. Dzierzgowski, Warszawa 2010.

Skrzypek A., *Społeczna historia Europy XIX i XX wieku*, Poznań 2009.

Sylwestrzak A., *Historia doktryn politycznych i prawnych*, Warszawa 1996.

Thoreau H.D., *Walden, czyli życie w lesie*, tłum. H. Cieplińska, Poznań 1999.

Tocqueville A. de, *O demokracji w Ameryce*, t. I, II, tłum. B. Janicka, M. Król, Kraków 1996.

Tokarczyk R., *Współczesne doktryny polityczne*, Lublin 1987.

Winiarska K., *Rozwój audytu wewnętrznego na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2015, nr 864.

Streszczenie

Geneza mechanizmów kontroli w nowoczesnym państwie prawa – filozofia liberalna

Istotą skutecznego audytu w nowoczesnym zastosowaniu jest nie tylko zaprojektowanie struktury działań, projektu czy planu; niezbędne jest uwzględnienie zastosowania korekty w postaci wprowadzenia elementów usprawniających, których uzasadnienie wynika z praktyki. Immanentną częścią skutecznego działania, jak zaznacza E. Sennett, są tzw. działania wyprzedzające, antycypujące czynnik B jeszcze w trakcie wykonywania/realizacji czynnika A. Uwzględnienie czynnika antycypacyjnego jest korzystne ze względu nie tylko na efektywność, ale również na ekonomię wykorzystywanych zasobów. Liberalny paradygmat – jak wynika ze skrótowej analizy, która domaga się pogłębionych studiów – zawiera wszystkie trzy elementy. Obejmuje nie tylko projekt machiny państwowej dostosowany do potrzeb i charakteru narodowego, przygotowany na korekty, ale – zgodnie z ciekawymi wnioskami E. Sennetta – uwzględnia element antycypujący, ujęty projektem instytucji państwowych, prawa i formułą kultury politycznej odpowiedzialności. Znaczenie tej konstatacji ma – jak sądzę – uniwersalną wartość.

Słowa kluczowe: liberalizm, skuteczność, audyt, kontrola, nadzór, demokratyczne państwo prawa, pragmatyzm, indywidualizm.

Summary

The orgin of control mechanism in a modern state of law – liberal philosophy

The main premise of this article is the thesis that the philosophy of liberalism can be considered as one of the most significant sources of control mechanisms for a modern state of law. There is a category of personal, political and economic freedom in the worldview center of liberalism that determines the concept of so-called “limited power”, subject to constant legal and civic control.

One of the tools of effective action, as E. Sennet writes, is the so--called anticipatory factor, which takes into account the possibility of correcting actions, including experience in theory. This factor, which

is crucial in the organisation of the state, allows for constant improvements, what implements in a fundamental way the postulates of the liberals not to generate additional costs and not to affect the increase of the service to the institution of the state, given that the indicated tasks of the state are fully implemented. This direction contradicts the fundamental belief of the primacy of the individual over community and institution of state.

Key words: liberalism, effectiveness, audit, control, supervision, democratic state of law, pragmatism, individualism.

Rozdział VIII

Dr Joanna Łukaszyk*

Anonimizacja danych osobowych zawartych w informacji publicznej

1. Wstęp

Ochrona danych osobowych i leżące u jej podstaw prawo do prywatności osoby fizycznej jest zagadnieniem wywołującym pytanie, który interes prawny należy traktować jako nadrzędny: czy interes jednostkowy – osoby fizycznej, czy interes publiczny, realizowany m.in. poprzez konstytucyjną (art. 61 Konstytucji RP)[1] i ustawową (np. art. 9 Kodeksu postępowania cywilnego[2], art. 73–73 Kodeksu postępowania administracyjnego[3]), zasadę jawności oraz ustawowe prawo dostępu do informacji publicznej[4]. Wątpliwości wzmaga zmiana przepisów regulujących ochronę danych osobowych w Unii Europejskiej, akcentująca nadrzędność interesu osoby fizycznej, której dane są przetwarzane, co nie zawsze znajduje jednak odzwierciedlenie w przepisach szczególnych. Celem niniejszej pracy jest analiza sposobu ochrony prawa jednostki do prywatności w działaniach administracji publicznej.

2. Podstawy ochrony danych osobowych w Polsce – stan obecny i perspektywy

Obecnie ochrona danych osobowych w Polsce regulowana jest w przeważającym zakresie ustawą o ochronie danych osobowych[5], na którą wpływ wywarły także regulacje unijne. Ten stan prawny ulegnie

* Dr Joanna Łukaszyk – Europejska Uczelnia w Warszawie.

1 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

2 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 296).

3 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. (Dz.U. Nr 30, poz. 168).

4 Ustawa z dnia 6 września 2001 r. (Dz.U. Nr 112, poz. 1198).

5 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. 2018, poz. 922).

wkrótce zmianie, z uwagi na rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych). Rozporządzenie będzie obowiązywać w Polsce od 25 maja 2018 r.

Przepisy rozporządzenia należy rozpatrywać w szerszej perspektywie, bo samo rozporządzenie trzeba postrzegać jako jeden z etapów reformy systemu ochrony danych osobowych, obok dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/680 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez właściwe organy do celów zapobiegania przestępczości, prowadzenia postępowań przygotowawczych, wykrywania i ścigania czynów zabronionych i wykonywania kar, w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylająca decyzję ramową Rady 2008/977/WSiSW.

Ogólne rozporządzenie będzie uzupełnione o przepisy krajowe, w tym przede wszystkim o nową ustawę o ochronie danych osobowych oraz przepisy wprowadzające ustawę o ochronie danych osobowych. Rozporządzenie w znaczącym stopniu zmienia dotychczasowe reguły ochrony danych, przede wszystkim poprzez uzupełnienie o zasady celowości, minimalizmu i adekwatności, wprowadza instytucje nowe lub czasem tylko zmodyfikowane (inspektor ochrony danych w miejsce administratora bezpieczeństwa informacji, profilowanie, rejestr czynności przetwarzania, prawo do bycia zapomnianym etc.) oraz nowy system kar za naruszenie przepisów ustawy zarówno w odniesieniu do przedsiębiorców, jak i administrację publiczną. W zasadniczy sposób zmienia się postrzeganie danych osobowych podmiotów prawa, co wywrze wpływ na procedury ochrony tych danych przez administratorów danych osobowych. Od maja 2018 r. wprowadzony zostanie także system raportowania o stwierdzonych naruszeniach ochrony danych osobowych.

3. Założenia ochrony od maja 2018 r.

Założenia europejskiej nowelizacji funkcjonującego systemu ochrony danych osobowych zawarte są w preambule ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO), stanowiącej pierwszą część rozporządzenia. Ustawodawca europejski wyraźnie podkreśla, że celem rozporządzenia jest ujednolicenie ochrony osób fizycznych w Unii

Europejskiej, co oczywiście w naturalny sposób wpisuje się w harmonizację prawa wspólnotowego w przedmiocie ochrony szeroko rozumianych dóbr osobistych. Ten cel należy uzupełnić o zadanie niwelowania rozbieżności stanowiących istotną przeszkodę w swobodnym przepływie danych osobowych w ramach rynku wewnętrznego.

Podmiotami-adresatami rozporządzenia są nie tylko osoby fizyczne, których dane mogą być przetwarzane i którzy znajdują się w centralnym punkcie regulacji. Przyjęcie rozporządzenia jest szczególnie istotne także z punktu widzenia mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw, będących beneficjentami licznych obowiązków z zakresu ochrony danych, wynikających z pełnienia przez te podmioty roli administratora danych osobowych. Dla tych podmiotów wdrożenie rozporządzenia ma doprowadzić do spójności, pewności i przejrzystości prawa. Uwzględniając rolę i znaczenie sektora MSP w gospodarce w ogólności, a w szczególności w funkcjonowaniu wspólnego rynku i jego swobód, ustawodawca unijny daje także wyraz regule, że nie jest zasadne obarczanie małych podmiotów gospodarczych obowiązkami i wymogami ochrony danych właściwymi dla dużych administratorów danych osobowych. Z tego względu, zgodnie z rozporządzeniem, podmiotów gospodarczych zatrudniających mniej niż 250 pracowników nie dotyczy wymóg rejestrowania czynności przetwarzania. Ten wyjątek jest przejawem zamysłu eliminowania niepotrzebnych formalności w ochronie danych osobowych, zwłaszcza tam, gdzie nie jest to uzasadnione rozmiarami podmiotu przetwarzającego dane czy znikomą liczbą operacji na danych osobowych, a przede wszystkim nie jest adekwatne do celu przetwarzania danych osobowych. Ustawodawca jednocześnie stwarza możliwość dalszego dostosowywania wymogów ochrony danych do konkretnej potrzeb mikro- i małych przedsiębiorstw[6].

Nie sposób odnieść się do wszystkich zmian wprowadzonych rozporządzeniem, zapewne praktyka stosowania nowych przepisów podpowie także nowe rozwiązania i problemy. Na pewno można powiedzieć, że pewne *novum* w dotychczasowym systemie ochrony danych osobowych stanowią m.in. następujące założenia:

– Pseudonimizacja danych osobowych, uwzględniona w definicji danych osobowych, zgodnie z zasadami wyrażonymi w preambule, reguły ochrony danych osobowych będą stosowane w odniesieniu do wszelkich informacji o zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej, i spseudonimizowane dane

6 Pojęcie mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw ustawodawca unijny wskazuje w art. 2 załącznika do zalecenia komisji 2003/361/WE.

osobowe mieszczą się w kategorii informacji o możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej; nie dotyczy to natomiast danych anonimowych czy zanonimizowanych w sposób uniemożliwiający identyfikację;
– Uwzględnienie zasad ochrony danych osobowych do przypisywanych osobom fizycznym identyfikatorów mających na celu lub umożliwiających profilowanie takich osób;
– Jednoznaczne wskazanie wymogów dotyczących wyrażenia jednoznacznej, wyraźnej zgody na przetwarzanie danych osobowych[7], z uwzględnieniem pisemnej i elektronicznej formy wyrażenia zgody;
– Wymóg przejrzystej dla osoby fizycznej informacji, że jej dane osobowe są zbierane/przetwarzane zgodnie z zasadą przejrzystości (dane łatwo dostępne, zrozumiałe, sformułowane prostym i jasnym językiem)[8];
– Wymóg przetwarzania danych w sposób zapewniający bezpieczeństwo sieci i informacji, tj. w szczególności gwarantujący odporność sieci lub systemu informacyjnego na określonym poziomie poufności na zdarzenia zewnętrzne mogące naruszyć integralność i poufność przechowywanych danych osobowych;
– Wprowadzenie zasady rzetelnego i przejrzystego przetwarzania w celu udzielenia pełnej informacji osobie, której dane dotyczą, o przeprowadzeniu i celu operacji przetwarzania[9];
– Wprowadzenie tzw. prawa do bycia zapomnianym oznaczającego prawo do sprostowania danych osobowych i „bycia zapomnianym", o ile dalsze przetrzymywanie danych osobowych narusza przepisy rozporządzenia, prawa unijnego lub prawa państwa członkowskiego, administratora danych;
– Wymóg dostosowania do nowych uwarunkowań prawnych przepisów wewnętrznych, dokumentów i procedur związanych ze stosowaniem odpowiednich procedur i środków technicznych ochrony danych osobowych.

7 Punkt 32 preambuły ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych.
8 Punkt 39 preambuły ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych.
9 Punkt 60 preambuły ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych.

4. Dostęp do danych osobowych obywateli przez jednostki administracji publicznej w świetle kontroli GIODO

Istnienie potrzeby kontroli funkcjonujących w poszczególnych jednostkach systemów ochrony danych osobowych nie powinno wywoływać większych wątpliwości, i to w odniesieniu do różnych podmiotów i jednostek występujących w roli administratorów danych osobowych. Zarówno bowiem przedsiębiorcy, jak i jednostki administracji publicznej są beneficjentami różnorodnych kategorii danych osobowych i dokonują różnych operacji na tych właśnie danych. Częstokroć charakterystyka tych operacji jest ściśle powiązana z właściwością rzeczową organu, zakresem czynności jednostki czy rodzajem prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej.

Nie jest więc prawidłowe założenie, że ochrona danych osobowych jest wyłącznie obowiązkiem przedsiębiorców. Potrzebę ochrony danych osobowych akcentują także instytucje i organy administracji publicznej. Wskazuje się m.in. potrzebę wzmożonej ochrony zwłaszcza w tych obszarach, gdzie przetwarzane są dane wrażliwe, np.[10]:

- dane dotyczące stanu zdrowia (z uwagi na konieczność weryfikacji dostępu do świadczeń zdrowotnych, przestrzegania praw pacjentów czy wydatkowania środków publicznych na służbę zdrowia);
- dane dotyczące karalności osoby fizycznej (np. dane dotyczące mandatów, orzeczeń o skazaniu i ukaraniu, gdy celem dostępu do tych danych jest analiza sposobu działania zakładów karnych i poprawczych, funkcjonowania resocjalizacji młodocianych oraz efektywności ściągania należności przez państwo).

Efekty badań przeprowadzonych przez Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych wskazują szczególnie newralgiczne obszary przetwarzania danych osobowych. W sprawozdaniu za 2012 r.[11] GIODO zwraca uwagę na problemy ochrony danych osobowych w administracji publicznej, w tym problem zbyt szerokiego dostępu instytucji publicznych do danych osobowych obywateli, w przypadku gdy zakres tych danych nie jest uzasadniony zakresem wykonywanych

10 *NIK chroni dane osobowe obywateli*, https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-chroni-dane-osobowe-obywateli.html (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

11 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2012 roku, https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2012.pdf, s. 17 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

przez jednostki zadań publicznych, co stoi w sprzeczności z art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie danych osobowych. Inny, zaistniały w 2012 r. obszar potencjalnych naruszeń przepisów o ochronie danych osobowych stanowi stosowanie środków technicznych zabezpieczeń nieadekwatnych do celu zabezpieczenia, tj. uniemożliwienia dostępu osobom nieuprawnionym.

Podobny do występującego w 2021 r. problem zasygnalizował GIODO w 2013 r. – rady gminy (lub rady miejskie) określały w odpowiednich aktach prawa miejscowego zbyt szeroki zakres danych osobowych pozyskiwanych od mieszkańców na podstawie deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi[12].

W 2014 r. nie stwierdzono dalszych naruszeń w zakresie danych osób bezrobotnych gromadzonych przez powiatowe urzędy pracy; incydentalne naruszenia zasad ochrony danych osobowych miały natomiast miejsce w zakresie niezgłoszenia zbioru danych, za który uznano zapisy monitoringu z utrwalonymi wizerunkami osób fizycznych przebywających na obszarze objętym monitoringiem budynku. Stwierdzono natomiast dość częste naruszenia ochrony danych osobowych w postaci braku anonimizacji danych osobowych umieszczanych w decyzjach, uchwałach, protokołach, publikowanych następnie w Biuletynie Informacji Publicznej (łącznie 249 skarg z tego zakresu)[13].

W toku kontroli przeprowadzonych w 2015 r. stwierdzono nieliczne uchybienia w stosowaniu przepisów ustawy o ochronie danych osobowych przez jednostki samorządu terytorialnego uczestniczące w przyznawaniu tzw. Karty Dużej Rodziny. Uchybienia dotyczyły m.in. niezgłoszenia do rejestracji GIODO zbioru danych osobowych Karta Dużej Rodziny[14].

Przeprowadzone w 2016 r. kontrole koncentrowały się na funkcjonowaniu systemu ochrony danych osobowych w systemie informacji celnej, ustanowionym na mocy rozporządzenia Rady (WE) nr 515/97 z 13 marca 1997 r. w sprawie wzajemnej pomocy między organami administracyjnymi państw członkowskich i współpracy między państwami

12 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2013 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdania-roczne/2013.pdf , s. 23 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

13 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2014 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdania-roczne/2014 .pdf , s. 70 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

14 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2015 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdania-roczne/2015.pdf, s. 22 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

Tabela 1. Liczba kontroli GIODO w administracji publicznej

	2012	2013	2014	2015	2016
Liczba kontroli w administracji publicznej	8	30	25	22	6
Ogólna liczba kontroli GIODO	165	173	175	175	147
Kryterium: kontrola zgodności przetwarzania danych osobowych z przepisami ustawy o ochronie danych osobowych					

Źródło: Opracowanie własne na podstawie rocznych sprawozdań z działalności GIODO w latach 2012–2016.

członkowskimi a Komisją w celu zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów prawa celnego i rolnego (Dz.U. L 82 z 22.3.1997, s. 1) oraz decyzji Rady 2009/917/WSiSW z 30 listopada 2009 r. w sprawie stosowania technologii informatycznej do potrzeb celnych (Dz.Urz. UE L 323/20).[15] Stwierdzono nieliczne uchybienia w zakresie stosowania zasad ochrony danych osobowych w systemach informacji celnej. Po interwencji GIODO przywrócono stan zgodny z prawem.

W toku opisanych kontroli GIODO nie stwierdzono dużej liczby naruszeń ochrony danych osobowych obywateli. Sytuacja będzie ulegać zmianie po rozpoczęciu obowiązywania ogólnego rozporządzenia o ochronie danych, przykładającego szczególnie duże znaczenie do minimalizmu w zakresie kategorii udostępnianych danych osobowych oraz prymatu prawa jednostki nad prawem do informacji publicznej.

5. Anonimizacja udostępnianych informacji i danych osobowych

Zarówno obecnie krajowe regulacje z zakresu ochrony danych osobowych, jak i przepisy ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO) akcentują potrzebę wzmożonej ochrony danych

15 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2016 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdania-roczne/2016.pdf , s. 22 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

osobowych w tych obszarach, na tych etapach, w tych sytuacjach, których administrator nie jest w stanie do końca kontrolować. Najczęściej będą to przypadki udostępniania danych na zewnątrz, z czym wiąże się zazwyczaj zwiększony, a bardzo często nawet nieograniczony zakres osób i podmiotów, które mogą zapoznać się z danymi osoby fizycznej. Dotyczy to np. publikowanych orzeczeń, decyzji administracyjnych, ale także każdej potencjalnej informacji publicznej, w której umieszczane są podlegające ochronie dane osób fizycznych.

Ustawodawca wspólnotowy wskazuje w ogólnym rozporządzeniu o ochronie danych pseudonimizację jako sugerowany środek ochrony, zapewniający podwyższone bezpieczeństwo danych osobowych. Wymóg anonimizowania danych osobowych jest natomiast konsekwencją obowiązku administratora zapewnienia bezpieczeństwa danych osobowych i zabezpieczenia ich przed nieuprawnionym dostępem osób nieupoważnionych.

Sam proces anonimizacji danych osobowych można określić jako usunięcie z określonego, najczęściej udostępnianego dokumentu danych osobowych. Na gruncie art. 6 ustawy o ochronie danych osobowych można stwierdzić, że anonimizacja to nic innego, jak pozbawienie informacji cech kwalifikujących ją jako dane osobowe[16]. Skutkiem anonimizacji jest zatem zaszyfrowanie danych osobowych pozbawiające ich statusu chronionego. Po anonimizacji publikowana informacja nie zawiera już danych osobowych, a to oznacza, że nie dotyczą jej wymogi ochrony.

Anonimizacja jest zatem nieodwracalnym zaszyfrowaniem danych osobowych, w przeciwieństwie do pseudonimizacji, która jest procesem odwracalnym – zgodnie z art. 4 pkt 5 pseudonimizacja jest takim przetworzeniem danych osobowych, które zasadniczo uniemożliwia przypisanie tych danych konkretnej osobie bez użycia dodatkowych, przechowywanych osobno informacji, objętych środkami zabezpieczeń technicznych i organizacyjnych, uniemożliwiających przypisanie ich już zidentyfikowanej lub dopiero możliwej do zidentyfikowania osobie fizycznej. Dopóki istnieje możliwość powiązania tych danych, dopóty zaszyfrowanie danych osobowych jest procesem odwracalnym.

Brak możliwości takiego powiązania oznacza natomiast brak możliwości ustalenia danych osoby fizycznej, czyli anonimizację, którą można określić jako usunięcie danych osobowych. W motywie (26) ogólnego rozporządzenia o ochronie danych ustawodawca informuje jednoznacznie,

16 J. Barta, P. Fajgielski, R. Markiewicz, *Ochrona danych osobowych*, Warszawa 2004, s. 404.

że zasady ochrony danych nie dotyczą już informacji anonimowych (określanych jako informacje niewiążące się ze zidentyfikowaną lub możliwą do zidentyfikowania osobą fizyczną), nie stosuje się ich także w odniesieniu do danych zanonimizowanych w taki sposób, że osoby, której dane dotyczą, nie można w ogóle zidentyfikować (lub już nie można zidentyfikować). Informacje anonimowe wyłączone są zatem spod zakresu regulacji ogólnego rozporządzenia o ochronie danych.

Wymóg anonimizacji danych osobowych zawartych w informacji publicznej jest konsekwencją zbiegu interesu jednostki i jej prawa do prywatności oraz interesu publicznego realizowanego w postaci prawa dostępu do informacji publicznej. Trafnie podkreślił to Sąd Apelacyjny w Warszawie, zwracając uwagę – w zakresie rozstrzygania o legalności przetwarzania danych osobowych – na konieczność szukania równowagi między prawami jednostki a prawnie usprawiedliwionym interesem osoby trzeciej[17].

Anonimizacji w udostępnianej informacji publicznej podlegają zatem dane osób fizycznych, z wyłączeniem danych osób pełniących funkcje publiczne. Przeprowadzona anonimizacja danych jest spełnieniem przez administratora danych ustawowego wymogu zabezpieczenia danych osobowych poprzez zastosowanie odpowiednich środków technicznych i organizacyjnych. Takie zabezpieczenia są szczególnie istotne zwłaszcza w sytuacjach, gdy informacja zawierająca dane osobowe udostępniana jest na zewnątrz, czyli tam, gdzie możliwości kontroli administratora danych nad dostępem osób nieupoważnionych do danych osobowych są ograniczone.

Anonimizacja w niektórych przypadkach wymusza ograniczenie dostępu do informacji publicznej, jeżeli zanonimizowana informacja publiczna zostanie uznana za przetworzoną informację publiczną. Takie przypadki należy jednak traktować w kategoriach wyjątków, przede wszystkim z uwagi na fakt, że nie każda zanonimizowana informacja publiczna, np. orzeczenie, stanowić będzie informację przetworzoną. Co do zasady, przetworzona informacja publiczna dotyczy np. konieczności przeprowadzenia analiz, obliczeń, zestawień, ekspertyz oraz zaangażowania zasobów osobowych i finansowych organu w pozyskanie takiej informacji[18].

17 Sąd Apelacyjny w Warszawie w powołanym przez sąd pierwszej instancji wyroku z 5 lutego 2008 r. – VI ACa 897/07, OSA 2009/12/19-27.

18 Wyrok NSA z 4 sierpnia 2015 r. – I OSK 1645/14, wyrok NSA z 5 marca 2015 r. – I OSK 865/14.

Czy zatem anonimizacja może skutkować uzyskaniem przez informację statusu informacji publicznej przetworzonej? Możliwości takiej kwalifikacji informacji publicznej należy raczej odnieść do przypadków znacznej skali anonimizacji – w orzecznictwie taki status przyznano informacji publicznej obejmującej około 296 wyroków (część z uzasadnieniami)[19]. Nie da się jednak obronić stanowiska, iż sama anonimizacja np. treści decyzji administracyjnej nadaje jej status przetworzonej informacji publicznej – takie założenie prowadziłoby, na co zwraca uwagę orzecznictwo[20], do znacznego i nieuzasadnionego ograniczenia prawa do informacji publicznej. Nie ulega jednak wątpliwości, że taka przetworzona informacja publiczna spełnia jednocześnie wymóg zwiększonego zabezpieczenia danych osobowych, właśnie na skutek ograniczonego dostępu osób trzecich. Co więcej, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 anonimizacja nie wymaga zgody osoby, której dane poddawane są temu procesowi.

W przedmiotowym postępowaniu zwrócono także uwagę, że powołana instrukcja nie nakładała także na kierowników komórek organizacyjnych urzędu miasta oraz kierowników miejskich jednostek organizacyjnych obowiązku weryfikacji, czy po pierwsze, w określonym dokumencie podlegającym udostępnieniu w BIP są zawarte dane osobowe, oraz, po drugie, czy ewentualne dane osobowe zostały poddane procesowi anonimizacji.

W świetle tego problemu na szczególną uwagę zasługuje postępowanie przeprowadzone przez Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2016 r., na podstawie informacji od radnych w zakresie udostępnienia na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej urzędu miasta dokumentu, w którym nie dochowano wymogów ochrony danych osobowych. Przedmiotowym dokumentem był protokół kontroli, która odbyła się w Miejskim Ośrodku Pomocy Społecznej. W protokole umieszczone zostały dane osobowe m.in. osób odbywających staż w MOPS. W toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości w zakresie przetwarzania danych osobowych, w szczególności stwierdzono niedokonanie anonimizacji danych osobowych[21]. W konsekwencji Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych wszczął postępowanie administracyjne wobec prezydenta miasta (administratora danych osobowych). Stwierdzono liczne nieprawidłowości w instrukcji udostępniania materiałów w Biuletynie Informacji Publicznej obowiązującej w urzędzie

19 Wyrok NSA z 25 listopada 2016 r. – I OSK 1513/15.

20 Wyrok NSA z 9 sierpnia 2011 r. – I OSK 977/11.

21 GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2016 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdania-roczne/2016.pdf , s. 22 (dostęp: 14 lutego 2018 r.).

miasta. Instrukcja nie regulowała w żadnym zakresie kwestii anonimizacji danych osobowych umieszczanych w materiałach publikowanych w BIP. Dodać należy, że proces anonimizacji danych osobowych wynika z przepisów ustawy o ochronie danych osobowych i nie oznacza przetworzenia informacji w rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[22], jest to zatem nadal nieprzetworzona informacja publiczna[23].

Biorąc powyższe pod uwagę, GIODO uznał, że administrator danych naruszył przepisy ustawy o ochronie danych osobowych, w szczególności art. 36 ust. 1, nie dopełniając określenia środków organizacyjnych zapewniających ochronę przetwarzanych danych osobowych i nie zabezpieczając danych osobowych przed dostępem do nich osób nieupoważnionych.

Innym stwierdzonym naruszeniem było wysyłanie przez urząd miasta odpowiedzi na interpelacje radnych na ich prywatne adresy poczty elektronicznej. Taka korespondencja także może zawierać dane osobowe, z uwagi na co przekazywanie dokumentów na prywatne adresy radnych oznacza brak właściwej ochrony i zabezpieczenia przetwarzanych danych osobowych. Ponadto, GIODO stwierdził, że pracownik urzędu odpowiedzialny za udostępnianie w BIP informacji publicznej był przeszkolony z zakresu ochrony danych osobowych po raz ostatni w 2014 r., a od tego czasu kilkakrotnie nowelizowano przepisy ustawy o ochronie danych osobowych.

Uchybienia stwierdzone w toku opisanej kontroli GIODO zostały częściowo usunięte jeszcze podczas jej trwania. Ostatecznie GIODO w decyzji kończącej postępowanie nakazał przeprowadzenie szkolenia pracownika odpowiedzialnego za udostępnianie dokumentów w BIP w zakresie ochrony danych osobowych.

6. Zakończenie

Anonimizacja nie jest wolna od błędów, niejednokrotnie anonimizuje się całe akta postępowania bądź też anonimizowane dokumenty nie zawierają danych osobowych; zdarza się także błędna procedura anonimizacji polegająca np. na pozostawieniu w treści informacji publicznej niektórych identyfikatorów osoby fizycznej. Zasadniczą trudnością

22 Dz.U. 2001, Nr 112, poz. 1198.

23 M. Bidziński, M. Chmaj, P. Szustakiewicz, *Ustawa o dostępie do informacji publicznej. Komentarz,* wyd. 3, Warszawa 2018, art. 3.

w anonimizowaniu danych osobowych w informacji publicznej jest brak wyraźnej regulacji ustawowej krajowej i wspólnotowej w tym zakresie. Kreując zasady ochrony danych osobowych ustawodawca, zarówno krajowy, jak i wspólnotowy, przerzuca na administratora danych osobowych obowiązek dostosowania operacji przeprowadzanych na danych osobowych oraz stosowanych zabezpieczeń do kategorii tych danych osobowych oraz skali ryzyka związanego z przetwarzaniem. Rolą administratora danych jest zatem dobór właściwej metody zabezpieczenia danych osobowych.

Obowiązywanie ogólnego rozporządzenia o ochronie danych osobowych i zmiana zasad w zakresie kontroli prawidłowości przetwarzania przez administratorów danych bez wątpienia wywoła nowe pytania o zasadność i adekwatność stosowanych zabezpieczeń. Anonimizacja w tym świetle powinna być postrzegana jako instrument zapewniający zabezpieczenie danych osobowych, o ile zostanie przeprowadzona prawidłowo, trwale uniemożliwiając identyfikację osoby fizycznej.

Bibliografia

Akty prawne

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 30, poz. 168).

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. 2018, poz. 922).

Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. Nr 112, poz. 1198).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z 9 sierpnia 2011 r. – I OSK 977/11.

Wyrok NSA z 5 marca 2015 r. – I OSK 865/14.

Wyrok NSA z 4 sierpnia 2015 r. – I OSK 1645/14.

Wyrok NSA z 25 listopada 2016 r. – I OSK 1513/15.

Literatura

Barta J., Fajgielski P., Markiewicz R., *Ochrona danych osobowych,* Warszawa 2004.

Bidziński M., Chmaj M., Szustakiewicz P., *Ustawa o dostępie do informacji publicznej. Komentarz,* wyd. 3, Warszawa 2018.

Źródła internetowe

NIK chroni dane osobowe obywateli, https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-chroni-dane-osobowe-obywateli.html.

GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2012 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2012.pdf.

GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2013 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2013.pdf.

GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2014 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2014.pdf.

GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2015 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2015.pdf.

GIODO. Sprawozdanie z działalności Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych w 2016 r., https://giodo.gov.pl/data/filemanager_pl/sprawozdaniaroczne/2016.pdf.

Streszczenie

Anonimizacja danych osobowych zawartych w informacji publicznej

Ochrona danych osobowych w Polsce, podobnie jak w Unii Europejskiej, stoi przed dużym wyzwaniem, związanym z wdrożeniem nowych regulacji oznaczających nowe podejście do dotychczasowych zasad ochrony danych osobowych. Problem usystematyzowania dotychczasowych reguł ochrony danych i szukania kompromisu między interesem publicznym a interesem jednostki dotyczy także instytucji publicznych. Autorka odnosi się do problematyki pseudonimizacji i anonimizacji danych osobowych jako instrumentów wymienianych wprost w rozporządzeniu o ochronie danych osobowych (RODO), ze szczególnym uwzględnieniem wpływu anonimizacji na uzyskanie przez informację publiczną statusu informacji przetworzonej.

Słowa kluczowe: dane osobowe, RODO, ochrona danych, informacja publiczna.

Summary

Anonymisation of personal data contained in public information

The protection of personal data in Poland, as in the European Union, is facing a great challenge related to the implementation of new regulations that mark a new approach to the existing principles of personal data protection. The problem of systematizing the existing rules of data protection and seeking a compromise between the public interest and the individual's interest also applies to public institutions. The author refers to the issues of pseudonymisation and anonymisation of personal data, as instruments listed directly in the Personal Data Protection Regulation (GDPR), with particular emphasis on the impact of anonymisation on obtaining by the public information the status of processed information.

Key words: personal data, Personal Data Protection Regulation (GDPR), personal data protection, public information.

Rozdział IX

Dr Dariusz Prokopowicz*
Agnieszka Wolańczyk**

Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

1. Wprowadzenie

Proces zarządzania każdą organizacją, w tym komercyjnie działającym podmiotem gospodarczym oraz instytucją systemu publicznego, do których zaliczają się jednostki sektora finansów publicznych, powinien uwzględniać cele rozwojowe bieżące i strategiczne. Proces zarządzania instytucjami sektora finansów publicznych powinien podlegać doskonaleniu i w związku z tym także podlegać bieżącej kontroli i przeprowadzanym okresowo kompleksowym audytom. Zarządzanie instytucjami sektora finansów publicznych można badać w kontekście sztuki wyboru i poszukiwania jak najbardziej optymalnych rozwiązań, zapewniających osiąganie wyznaczonych celów i zadań z poszanowaniem stosowania przyjętych procedur i zasad postępowania. Proces ten jest pewnego rodzaju interakcją między stałymi elementami systemu zarządzania – projektowaniem, organizowaniem, wdrażaniem, monitorowaniem i ewaluacją – a produktem finalnym, tj. osiągniętymi celami zarządzania organizacją[1].

* Dr Dariusz Prokopowicz – Wydział Nauk Historycznych i Społecznych Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie.
** Agnieszka Wolańczyk – absolwentka ekonomii, Wydział Nauk Historycznych i Społecznych Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie.
1 K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny 2008*, Warszawa 2008, s. 41.

Realizując określone cele strategicznego rozwoju, powinno się przestrzegać fundamentalnych kryteriów takich jak: legalność, efektywność, oszczędność i terminowość. Szczególną rolę odgrywa kierownik jednostki, to na nim spoczywa pełna odpowiedzialność za wdrożenie i funkcjonowanie kompleksowego systemu zarządzania. Skuteczne i efektywne działanie tego systemu wymaga także zaangażowania personelu zarządzającego średniego szczebla, jak również innych osób uczestniczących w realizacji zadań. Podstawą działalności kontrolera oraz audytora wewnętrznego w jednostkach organizacyjnych organów administracji rządowej jest ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej[2]. Ustawa ta określa zasady i tryb przeprowadzania kontroli działalności organów administracji rządowej, urzędów je obsługujących lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych. Przeprowadzenie kontroli według ustawy ma na celu ocenę działalności jednostki kontrolowanej dokonaną na podstawie ustalonego stanu faktycznego, przy zastosowaniu przyjętych kryteriów kontroli. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości celem kontroli jest również ustalenie ich zakresu, przyczyn i skutków oraz osób za nie odpowiedzialnych, a także sformułowanie zaleceń zmierzających do usunięcia nieprawidłowości.

W jednostkach sektora finansów publicznych istotną rolę, z uwagi na potrzebę poprawy efektywności realizacji zadań publicznych, odgrywa kontrola zarządcza, rozumiana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Szczególnie istotnym elementem systemu kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny, tj. niezależna działalność doradcza i weryfikująca, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Ranga audytu wewnętrznego znacznie wzrosła po zmianie ustawy o finansach publicznych w 2009 r. Na podstawie zapisów tej ustawy audyt wewnętrzny dotyczy głównie funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, a nie jak poprzednio kontroli finansowej, utożsamianej głównie z czysto finansowym aspektem działalności jednostki.

Proces weryfikacji funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji rządowej z 2003 r. wskazał na brak skutecznych procedur kontroli, zbyt długi okres wdrażania zaleceń pokontrolnych, nieprzygotowanie zadań kontrolnych do realizacji (brak planów i harmonogramów przebiegu kontroli) oraz na

2 Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. z 2011, nr 185, poz. 1092).

opóźnienia w realizacji zadań kontrolnych. Zróżnicowane było również ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej, co oznaczało, że systemy te nie we wszystkich jednostkach działały w sposób ciągły, spójny i skuteczny.[3]

Na podstawie wspomnianych regulacji przyjęty system kontroli zarządczej, oparty na międzynarodowych standardach, miał zapewnić poprawę jakości i skuteczności zarządzania w jednostkach administracji publicznej. 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. 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[4]. O sukcesie działania kontroli zarządczej w dużej mierze decyduje wewnętrzna ocena jej skuteczności – wyrażona przez samych uczestników systemu kontroli zarządczej. Jest to szczególny rodzaj identyfikacji ryzyka. Samoocena jest szczególnie istotna w tych jednostkach, gdzie nie istnieje prawny obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego. Kluczowym segmentem kontroli zarządczej jest niezależny i obiektywny audyt wewnętrzny, którego celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez systematyczną ocenę tego systemu oraz czynności doradcze. Z uwagi na wprowadzenie przez ustawodawcę nowego rozwiązania w tym zakresie ustosunkowano się do regulacji systemu audytu wewnętrznego ze szczególnym uwzględnieniem samorządu terytorialnego.[5]

2. Geneza i rys historyczny audytu wewnętrznego

Określenie „audyt" wywodzi się z łacińskiego *audire* – słuchać, rozważać; *auditor* – słuchacz, słuchający. Pochodzenie słowa ,,audyt" jest związane z dawnym prezentowaniem kont danej organizacji przez publiczne

3 *Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej*, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji, 2004 r., nr P03003 NIK KAP, www.nik.pl (dostęp: 8 maja 2018 r.).

4 Biuletyn Informacji Publicznej Ministerstwa Obrony Narodowej, http://bip.mon.gov.pl (dostęp: 5 maja 2018 r.).

5 P. Sołtyk, *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, Warszawa 2013, s. 9.

ich czytanie donośnym głosem. Powstał on w czasach starożytnego Rzymu i oznaczał dosłownie ,,słuchacza rachunków", w odróżnieniu od *quaestor*, czyli „ten, kto bada".[6]

Audyt ma długą historię, prowadzony był już w starożytności. Historia działalności polegającej na audycie wewnętrznym sięga tysięcy lat przed naszą erą. Jednak od starożytności prowadzenie audytu uległo istotnym przemianom. Pierwsze działania o charakterze „audytorskim", w postaci oznaczeń potwierdzających weryfikację zapisów na papirusach, zostały odnalezione na dokumentach z Mezopotamii, z czasów około 3500 lat p.n.e. Występują w nich drobne znaki obok kwot przeprowadzonych transakcji. Dokumenty Egipcjan, Chińczyków i Żydów z tego okresu potwierdzają istnienie podobnych systemów.

Podobne ślady działalności audytorskich występowały również na dokumentach innych cywilizacji starożytnych, a w szczególności krajów Europy Południowej i Afryki Północnej. Ta wczesna forma audytu ograniczała się jedynie do sprawdzenia poprawności zapisów „księgowych", a rolą osób sprawdzających była przede wszystkim identyfikacja prób oszustwa i usuwanie pomyłek. W starożytnym Rzymie praktykowano prowadzenie audytu w formie tzw. przesłuchiwania rachunków. Jeden urzędnik porównywał swoje dokumenty z dokumentami drugiego urzędnika. Taka weryfikacja miała zapobiegać defraudacji pieniędzy przez osoby odpowiadające za fundusze. Od wspomnianego „przesłuchiwania rachunków" pochodzi wyraz „audyt" (łac. *auditus* – przesłuchanie).

W XIII w. audyt odgrywał również szczególnie istotną rolę. We Włoszech handel wymagał bardzo szczegółowej ewidencji transakcji. Pojęcie audytu jest związane z jawnym prezentowaniem kont danej organizacji przez publiczne ich czytanie donośnym głosem. Do XV w. audyt jako dyscyplina dotyczył głównie weryfikacji transakcji finansowych i rozliczeń prowadzonych przez organy władzy, urzędników państwowych i finansów ich rodzin. W okresie średniowiecza, renesansu i w kolejnych epokach podstawowym celem audytu było weryfikowanie kwestii uczciwości urzędników funkcjonujących w systemie fiskalnym, np. poborców podatkowych. Natomiast proces weryfikacji finansów określany jako audyt wewnętrzny zaczął się rozwijać w okresie rewolucji przemysłowej w Anglii. Działające wówczas manufaktury, zakłady usługowe oraz powstające pierwsze przedsiębiorstwa przemysłowe wynajmowały księgowych do kontroli swoich dokumentów finansowych. Było to coś

6 D. Ampuła, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej*, „Problemy Techniki Uzbrojenia" 2014, nr 4, z. 132, s. 17–27.

więcej niż wspomniane powyżej tzw. przesłuchanie. Zamiast ustnej weryfikacji, audyt polegał na kontrolowaniu zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową.[7]

Tabela 1. Proces ewolucji audytu wewnętrznego w ujęciu historycznym

Okres	Cel audytu wewnętrznego
XII–XIV wiek	Publiczne czytanie kont i wydawanie opinii o kontach
1494–1850	Wykrywanie oszustw
1850–1905	Wykrywanie oszustw, detekcja błędów
1905–1933	Wydawanie opinii o ważności sprawozdań finansowych, wykrywanie oszustw i błędów
1940–1990	Wydawanie opinii o prawdziwości i regularności sprawozdań finansowych
1998–obecnie	Wydawanie opinii o prawdziwości rocznych sprawozdań finansowych, weryfikacja systemu kontroli wewnętrznej, prewencja oszustw i błędów

Źródło: D. Ampuła, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej,* „Problemy Techniki Uzbrojenia" 2014, nr 4, z. 132, s. 17–27.

Współczesny audyt wewnętrzny zaczął się kształtować w 1941 r., kiedy w USA utworzono Instytut Audytorów Wewnętrznych. Audytorzy wewnętrzni rozszerzyli wówczas swoją działalność na ocenę wszystkich aspektów działalności organizacji i uzyskali pozycję równą audytorom zewnętrznym. Współczesny audytor wewnętrzny próbuje nie tylko wykryć nadużycia i badać dokumenty finansowe jednostki, ale ustala także odpowiedzi na pytanie, czy plany działania jednostki zostały zrealizowane ekonomicznie, efektywnie i sprawnie.[8]

Audyt wewnętrzny, który zaczął się rozwijać od połowy XX w. charakteryzuje się tym, że jest prowadzony niezależnie wobec badanego przedsiębiorstwa i powiązanych z nim innych podmiotów. Audyt wewnętrzny prowadzony w ten sposób jest procesem weryfikacyjnym zapewniającym dostarczenie obiektywnej i doradczej informacji, która może być wykorzystana na potrzeby zarządzania organizacją. Wykorzystywana przez organy kierownicze i menedżerów informacja pochodząca z audytu wewnętrznego może się znacząco przyczyniać do usprawnienia działalności operacyjnej i podejmowania decyzji

7 K. Czerwiński, *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, Warszawa 2005.

8 K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe*, Warszawa 2007, s. 9.

w aspektach strategicznych. Prowadzony w ten sposób audyt pomaga organizacji w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i rzetelne podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, działalności kontrolnych i zasad ładu korporacyjnego.

3. Cele i funkcje przeprowadzania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych

Współczesny audyt wewnętrzny wywodzi się bezpośrednio od audytu zewnętrznego, którego naczelnym zadaniem była przede wszystkim weryfikacja ksiąg finansowych, rachunków oraz raportów finansowych z zachowaniem możliwej do osiągnięcia maksymalnej obiektywności. Dla nowoczesnego audytu wewnętrznego kluczowe jest spełnienie następujących cech:

a) niezależność – zapewniana przede wszystkim przez bezpośrednią podległość zarządzającego audytem osobie z najwyższego kierownictwa organizacji oraz brak odpowiedzialności audytu za bieżącą działalność instytucji;
b) obiektywizm – bezstronna, niezależna ocena sytuacji w badanym obszarze przez audytorów;
c) generowanie dodatkowej informacji zarządczej jako wartości dodanej instytucji – nawet najbardziej niezależny i obiektywny audyt, który nie będzie wytwarzać informacji jako wartości dodanej oraz nie będzie w stanie swoimi działaniami przyczyniać się do usprawnienia działania instytucji, jest z jej punktu widzenia bezużyteczny.

Zgodnie z obowiązującą terminologią dotyczącą audytu wewnętrznego funkcjonują następujące pojęcia:

1. Usługi zapewniające obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz *governance* w organizacji.
2. Usługi doradcze dotyczą zakresu usług audytu wewnętrznego wykraczające poza usługi zapewniające, które audytor wewnętrzny może świadczyć dla wspomagania kierownictwa w osiąganiu celów.
3. Ryzyko definiowane jest jako niepewność związana z wystąpieniem zdarzeń, które mogą mieć wpływ na osiągnięcia zamierzonych celów.

4. Kontrola jest to każde działanie podejmowane przez kierownictwo, władze lub inne podmioty dla poprawy zarządzania ryzykiem i zwiększenia prawdopodobieństwa zrealizowania ustalonych celów i zadań.
5. Proces *governance* są to procedury wykorzystane przez przedstawicieli grup powiązanych z organizacją (na przykład udziałowców) do nadzorowania procesów zarządzania ryzykiem i procesów kontroli stosowanych przez kierownictwo.

Jedna z pierwszych definicji audytu wewnętrznego została opracowana przez L.B. Sawyera. Zgodnie z tą definicją „współczesny audyt wewnętrzny wywodzi się z dobrej umiejętności prowadzenia rachunkowości, przeobrażonej w zawód ukierunkowany na zarządzanie". Sawyer dodaje, że obecnie audyt wewnętrzny świadczy usługi, które obejmują przede wszystkim procesy analityczne i ocenę zarówno kontroli, jak i całokształtu działalności zarówno podmiotów publicznych, jak i prywatnych.[9]

Zdaniem jednego z najważniejszych autorytetów w Niemczech w zakresie audytu wewnętrznego, tj. według W. Lucka: „audyt wewnętrzny to niezależna czynność, sprawdzająca i oceniająca struktury i działania wewnątrz przedsiębiorstwa". Poza tym Luck wskazuje, że audyt wewnętrzny odgrywa rolę również niezależnej instytucji, przeprowadzającej procesy kontrolne wewnątrz danego podmiotu, w tym analizy, oceny i badania działalności danego podmiotu. Na podstawie przeprowadzanych badań w ramach procesów kontroli formułowane są zalecenia i wytyczne, tj. kluczowe informacje dla menadżerów zarządzających określonymi działami organizacji.[10]

Na podstawie normatywnej treści zawartej w art. 35c ustawy o finansach publicznych, proces kontrolny określany audytem wewnętrznym składa się z czynności, na podstawie których kierownik jednostki lub menadżer kierujący określonym pionem działalności danego podmiotu powinien uzyskiwać obiektywną i niezależną ocenę działalności danej organizacji w zakresie prowadzonej gospodarki finansowej z uwzględnieniem kwestii legalności, celowości, rzetelności, przejrzystości, jawności i efektywności ekonomicznej.[11]

---

9 L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*, wyd. 4, Altamonte Springs 1996, s. 3.

10 W. Luck, *Die Zukunft der Interne Revision, Entwicklungstendenzen der unternehmensintern Uberwachung*, Berlin 2000, s. 1.

11 Ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. Nr 249, poz. 2104, z 20 grudnia 2005 *r.*).

Z zawartej w ustawie o finansach publicznych definicji audytu wewnętrznego wynika, że na podstawie przeprowadzonego audytu kierownik jednostki uzyskuje ocenę gospodarki finansowej z uwzględnieniem m.in. takich cech jak legalność, rzetelność, jawność oraz gospodarność ekonomiczna i finansowa.

Według Kubika wymienione powyżej cechy efektów przeprowadzanego audytu definiowane są następująco[12]:

a) legalność oznacza zgodność z przepisami prawa,
b) gospodarność obejmuje badanie efektywności wykorzystania środków, kryterium gospodarności dotyczy oceny w trakcie prowadzenia zadania audytowego optymalnego dysponowania środkami finansowymi i materialnymi oraz optymalizacji stosowanych w toku działalności zabiegów organizacyjnych,
c) celowość dotyczy zapewnienia zgodności działania audytowanej jednostki z określonymi dla niej celami,
d) rzetelność oznacza staranność, sumienność, oceniając rzetelność bada się wykonanie powierzonych zadań, przestrzeganie wewnętrznych procedur funkcjonowania danej jednostki, dokumentowanie określonych działań,
e) przejrzystość łączy się z rzetelnością i jawnością, przejrzystość oznacza ustalenie odpowiedzialności osób dysponujących zasobami publicznymi, łatwość dostrzegania niegospodarności.

4. Cele i funkcje prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Kontrola zarządcza to od lat 90. w Polsce jeden z bardziej problematycznych obszarów funkcjonowania administracji rządowej i samorządowej. Kontrola zarządcza to zbiór zasad, procedur, metod, mechanizmów i instrukcji wspomagających proces zarządzania organizacją. Kontrola ta polega na przemianie kultury stosowania prawa w kulturę osiągania rezultatów. Kontrola zarządcza nie odnosi się wyłącznie do sfery finansów, ale również prowadzona jest w takim celu, aby kierownicy jednostek administracji publicznej zmieniali swe podejście

12 A. Kubik, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.

i sposób zarządzania z doraźnego administrowania skoncentrowanego na procedurach w długoterminowe, strategiczne planowanie. Kontrola zarządcza nie powinna być czynnością przeprowadzaną jednorazowo. Powinna być raczej procesem cyklicznie powtarzanych czynności weryfikacyjnych. Efektem przeprowadzonej kontroli zarządczej powinien być raport zawierający informację przydatną w procesie zarządzania organizacją. Do najważniejszych cech charakteryzujących kontrolę zalicza się:

a) permanentność jej prowadzenia, czyli charakter procesowy, cykliczny w danej jednostce w przeciwieństwie do jednorazowych kontroli wewnętrznych lub zewnętrznych,
b) elastyczność, polegająca na dostosowaniu rodzaju procesów kontrolnych do specyfiki działalności danego rodzaju urzędu, instytucji sektora publicznego lub komercyjnie funkcjonującego przedsiębiorstwa.

Kontrola daje autentyczną możliwość poprawienia funkcjonowania jednostki, w związku z tym nie powinno się traktować kontroli zarządczej jako zbędnej czynności.

W jednostkach sektora instytucji państwowych kontrola zarządcza prowadzona jest niemal od chwili powołania tych podmiotów do działalności. Funkcjonująca zgodnie z procedurami kadra zarządzająca powinna planować kluczowe strategiczne i operacyjne cele działalności danej organizacji[13]. W ramach prowadzonego zarządzania kadra kierownicza szacuje ryzyka oraz wprowadza mechanizmy, które mają zapobiec wystąpieniu tych ryzyk. Z przeprowadzonych badań wynika, że podczas wprowadzenia mechanizmów kontroli zarządczej w Polsce popełniono wiele błędów. Schemat polegający na wprowadzeniu wymogów ustawowych, a dopiero później zastanawianiu się, czy ktoś będzie wiedział, „jak to zrobić", jest znany również z innych dziedzin funkcjonowania różnych organizacji. W związku z tym osoby zajmujące się ochroną danych osobowych otrzymały nowe zadania i obowiązki. Kierownicy jednostek administracji rządowej i samorządowej dowiedzieli się, że zostali zobligowani do realizacji dodatkowej pracy administracyjnej, do wypełniania dodatkowych formularzy i tworzenia nowej dokumentacji[14].

Konieczność kontroli dostrzegli w zamierzchłej przeszłości również władcy, powołując cenzorów lub rewizorów i wiedząc, że atrybutem

13 R. Szostak, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 5.

14 A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Kraków 2009, s. 63.

władzy są działania kontrolne. W początkowym okresie rozwoju kontroli procesy weryfikacyjne były związane głównie z bezpieczeństwem państwa i funduszy państwowych[15]. Takie podejście w początkowym okresie historycznego rozwoju procesów kontrolnych występowało również w Polsce. Pierwsza uchwała ustanawiająca prawo kontroli przychodu i wydatkowania sum państwowych została podjęta przez posłów ziemskich na sejmie piotrkowskim w 1562 r. Następnie w późniejszych epokach powołane zostały w Polsce centralne, państwowe instytucje kontrolne:

a) Główna Izba Obrachunkowa (1808–1815),
b) Izba Obrachunkowa (1816–1821),
c) Najwyższa Izba Obrachunkowa (1821–1866),
d) Urząd Obrachunkowy (1917–1919),
e) Najwyższa Izba Kontroli Państwa (1919–1921),
f) Najwyższa Izba Kontroli (1921–1945),
g) Biuro Kontroli (1945–1949),
h) Najwyższa Izba Kontroli (1949–1952),
i) Ministerstwo Kontroli Państwowej (1952–1957),
j) Najwyższa Izba Kontroli (od 1957).

Istota procesów kontroli polega na tym, aby wymusić na organizacji właściwe stosowanie procedur i prowadzenie działalności zgodne z obowiązującymi regulacjami prawa. W ten sposób poddawany kontroli podmiot funkcjonuje w określonych ramach normatywów prawnych oraz przyjętych norm, standardów i zasad właściwego prowadzenia danej działalności. Bez cyklicznie przeprowadzanych kontroli działalności organizacja nie byłaby w stanie ocenić osiąganych wyników przyjętych celów i planów. Ponieważ bezustannie zmieniają się warunki otoczenia podmiotów gospodarczych, wykorzystywane w działalności technologie, ewolucji podlegają struktury i formy organizacji przedsiębiorstw i instytucji publicznych, więc również procesy kontrole powinny być sukcesywnie dostosowywane do zmieniających się warunków funkcjonowania i organizacji podmiotów.

Zgodnie z treścią art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych celem kontroli zarządczej jest zapewnienie[16]:

a) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,

15 J. Jagielski, *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa" 2003, nr 3.

16 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, Nr 157, poz. 1240).

b) skuteczności i efektywności działania,
c) wiarygodności sprawozdań,
d) ochrony zasobów,
e) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
f) efektywności i skuteczności przepływu informacji,
g) zarządzania ryzykiem.

Obecnie powszechnie przyjmuje się, że kontrola jest istotnym elementem zarządzania. Większość organizacji klasyfikuje dziedziny kontroli według czterech podstawowych typów wykorzystywanych zasobów: rzeczowych, ludzkich, informacyjnych i finansowych.

Kontrola zasobów rzeczowych obejmuje zarządzanie zapasami, kontrolę jakości usług, kontrolę sprzętu, produktów, w tym maszyn i urządzeń. Do zadań kontroli zasobów informacyjnych należy prognozowanie sprzedaży i marketingu, analiza otoczenia organizacji, public relations, układanie harmonogramów produkcji oraz sporządzanie prognoz ekonomicznych. Do kontroli zasobów ludzkich należą działania w zakresie doboru pracowników i obsady stanowisk pracy, szkolenie i rozwój kadr kierowniczych, oceny wyników, poziomu wynagradzania. Kontrola finansowa dotyczy weryfikacji kwestii stanu zadłużenia organizacji[17]. Kontrola finansowa powinna być instrumentem pomocniczym w zarządzaniu zadłużeniem podmiotu gospodarczego. Zarządzanie to powinno być prowadzone w taki sposób, aby poziom zadłużenia nie generował wysokiego ryzyka płynności, inwestycyjnego itp. Kontrola finansowa powinna pomóc w utrzymaniu wysokiej płynności finansowej przedsiębiorstwa i instytucji sektora publicznego. Stan wysokiej płynności polega na tym, że organizacja niemal w każdym momencie działalności dysponuje zasobem gotówki niezbędnej do pokrycia zarówno bieżących, jak i długoterminowych zobowiązań. Poza tym dobrze zarządzany od strony finansowej podmiot nie powinien gromadzić nadmiernych środków na rachunkach czekowych, a należności i rachunki powinny być obsługiwane terminowo[18].

W wielu obecnie funkcjonujących podmiotach gospodarczych i instytucjach sektora publicznego kontrola zasobów finansowych to kluczowa dziedzina kontroli, ponieważ działalność finansowa powiązana jest bezpośrednio z wieloma innymi dziedzinami działalności danej organizacji. W związku z tym procesy kontroli finansowej powiązane

17 Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badań sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009, Nr 77, poz. 649, z późn. zm.).

18 A. Kostur (red.), *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Katowice 2012, s. 132.

są z kontrolą wszystkich pozostałych zasobów organizacji. Poniżej wyszczególniono przykłady tych powiązań:

a) nadmierne zapasy prowadzą do dodatkowych kosztów składowania,
b) nieodpowiedni dobór pracowników pociąga za sobą wydatki na ich zwalnianie i zatrudnianie innych,
c) nietrafione prognozy sprzedaży wywołują zakłócenia przepływów środków pieniężnych i przynoszą inne skutki finansowe.

W związku z tym problemy finansowe często generują niezbędność przeprowadzania kontroli różnych dziedzin funkcjonowania organizacji.[19]

Niezbędne procesy kontrolne przeprowadzane są między innymi w instytucjach sektora administracji państwowej i samorządowej. Kontrola zarządcza dotyczy ogółu jednostek sektora finansów publicznych (jsfp). Zgodnie z art. 9 ustawy o finansach publicznych (UFP) sektor finansów publicznych tworzą:

– organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
– jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
– jednostki budżetowe,
– samorządowe zakłady budżetowe,
– agencje wykonawcze,
– instytucje gospodarki budżetowej,
– państwowe fundusze celowe,
– Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
– Narodowy Fundusz Zdrowia,
– samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
– uczelnie publiczne, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
– państwowe i samorządowe instytucje kultury,
– inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

19 R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Warszawa 2015, s. 658.

Tabela 1. Podstawowe rodzaje kontroli

Kryterium podziału	Rodzaj kontroli
Planowość kontroli	planowa doraźna (pozaplanowa)
Miejsce kontroli	w siedzibie poza siedzibą
Moment kontroli	wstępna (*ex ante*) bieżąca następcza (*ex post*)
Zakres kontroli	kompleksowa problemowa
Przedmiot kontroli	finansowo-księgowa skarbowa techniczna inne (np. sanitarna, materiałowa, pracy)

Źródło: J. Bereza, J. Bober, M. Ćwiklicki, *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Kraków 2015, s. 157.

W zakresie podstawowych funkcji kontroli zarządczej wymienia się[20]:

a) sprawdzenie, czy wydatki publiczne są dokonywane w sposób celowy i dostępny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
b) optymalny dobór metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, a także w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań,
c) porównanie stopnia realizacji podjętych zadań z przyjętymi założeniami,
d) ocena prawidłowości pracy oraz wydawanie zaleceń i wykonywanie zadań pokontrolnych.

Ze względu na cel kontroli wyróżnia się następujące główne funkcje:

a) funkcja ochronna kontroli (zapobiegająca), zabezpieczenie organizacji przed zmniejszeniem sprawności działania wyrażającym się w stratach materialnych (np. zła jakość wyrobów) i pozamaterialnych (np. wadliwe wykorzystanie kadr),
b) funkcja kreatywna (inspirująca), pobudzanie i inicjowanie działań służących podnoszeniu sprawności funkcjonowania organizacji.

20 J. Bereza, J. Bober, M. Ćwiklicki, *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Kraków 2015, s. 157.

Podział szczegółowy:

- funkcja informacyjna (sygnalizacyjna), która polega na dostarczaniu informacji dotyczących stanu, przebiegu i skutków działań, podejmowaniu właściwych ekonomicznie decyzji, informowaniu kierownictwa o miejscach powstawania nieprawidłowości i powodach odchyleń od założonych norm i celów,
- funkcja instruktażowa, kontrola wyrażająca się w doradzaniu kontrolowanemu, wskazuje, jak likwidować odchylenia, i podpowiada rozwiązania, udziela stosownej pomocy doradczej[21];
- funkcja pobudzająca (stymulująca), podnoszenie poziomu motywacji kontrolowanych do sprawniejszych działań, które w konstruktywny sposób powinny być wykorzystywane w usprawnieniu pracy i powinny pobudzająco wpływać na kontrolowanych,
- funkcja profilaktyczna, która polega na zapobieganiu niekorzystnym zdarzeniom w celu ograniczenia potencjalnych ryzyk; wyróżnia się trzy role tej funkcji: kontrola jako instrument dyscyplinujący, zapobieganie negatywnym skutkom podejmowania decyzji i upowszechnianie wzorców skutecznego działania,
- funkcja korygująca, która polega na przywracaniu stanu pożądanego,
- funkcja kreatywna, której celem jest motywowanie menadżerów i pracowników danego podmiotu do podnoszenia efektywności organizacyjnej i ekonomicznej prowadzonej działalności oraz generowania lepszych wyników.

5. Kontrola wewnętrzna jako narzędzie zarządzania organizacją

Kontrola wewnętrzna bada stan faktyczny w porównaniu z założeniami, planami i wzorcami. Kontrola wewnętrzna bada i ocenia przebieg i efekty procesów, adekwatność nakładów rzeczowych, finansowych oraz wszelkiego rodzaju dokumenty, uzgodnienia i sprawozdania powstające w trakcie i w wyniku tych procesów.

Kontrola wewnętrzna może mieć charakter:

a) inspekcji,

21 A. Kostur (red.), *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Katowice 2012, s. 143.

b) wizytacji,
c) rewizji.

Kontrola wewnętrzna powinna dostarczyć informacji dotyczących oceny:

– efektywności i wydajności operacyjnej,
– wiarygodności sprawozdań finansowych,
– zgodności z przepisami prawa i regulacjami.

Etapy procesu kontroli wewnętrznej:

a) ustalenie stanu faktycznego objętego kontrolą,
b) określenie wzorca przyjętego za podstawę porównań,
c) porównanie stanu rzeczywistego z wzorcem w celu ustalenia ich zgodności bądź niezgodności,
d) ustalenie przyczyn stwierdzonego stanu rzeczy i określenie ujemnych skutków odstępstwa od normy,
e) podejmowanie decyzji pokontrolnych i działań profilaktycznych w celu uniknięcia w przyszłości podobnych nieprawidłowości.

Elementy kontroli wewnętrznej[22]:

1. Środowisko kontroli – stanowi podstawę dla pozostałych elementów kontroli, zapewniając jej odpowiednią strukturę, przesądza też o charakterze organizacji. Obejmuje takie czynniki jak wartości etyczne i kompetencje pracowników, styl kierowania przedsiębiorstwem, sposób delegowania uprawnień i odpowiedzialności oraz sposób organizacji i dbałości o rozwój pracowników. Środowisko kontroli to pracownicy wraz z ich indywidualnymi cechami i otoczenie, w jakim działają.
2. Kultura kontroli – promowanie wysokich norm etycznych i uczciwości oraz ustalenie kultury wewnątrz instytucji, która uwydatnia i demonstruje wszystkim poziomom pracowników znaczenie wewnętrznych czynników kontrolnych. Wszyscy pracownicy w instytucji powinni rozumieć swoją rolę w procesie kontroli wewnętrznej oraz w pełni angażować się w ten proces.
3. Oszacowanie ryzyka – oszacowanie powinno polegać na identyfikacji i analizie odpowiednich rodzajów ryzyka, wiążących się z wyznaczonymi celami przedsiębiorstwa. Identyfikacja ryzyk powinna ułatwiać zarządzanie nimi i dążenie do ich minimalizowania. Szacowanie ryzyka ma być procesem ciągłym, z uwagi na

22 A. Kamela-Sowińska, *Audyt śledczy – pojęcie i zakres*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, red. W. Gabrusewicz, VI Ogólnopolska Konferencja Zawodowa, Materiały konferencyjne, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.

stale zmieniające się warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa, które niosą ze sobą nowe potencjalne ryzyka[23].

4. Czynności kontrolne – wszelkie oparte na procedurach czynności, które pozwalają zapewnić przestrzeganie wytycznych zarządu przedsiębiorstwa. Umożliwiają one podjęcie koniecznych działań identyfikujących i minimalizujących ryzyka zagrażające osiąganiu celów przedsiębiorstwa. Czynności kontrolne podejmowane są na wszystkich szczeblach przedsiębiorstwa, we wszystkich jego komórkach. Przykładami tych czynności są m.in. zezwolenia, autoryzacje, weryfikacje, uzgadnianie, przeglądy działalności operacyjnej.
5. Informacja i komunikacja – skuteczna komunikacja obejmuje przepływ informacji wewnątrz przedsiębiorstwa, a także wychwytywanie i odbieranie sygnałów płynących z zewnątrz i efektywne komunikowanie się z otoczeniem przedsiębiorstwa. W ramach przepływu informacji wewnątrz przedsiębiorstwa istotne jest przypominanie pracownikom przez kierownictwo o konieczności poważnego traktowania systemu kontroli wewnętrznej i uświadamianie im ich roli w tym systemie[24].

Tabela 2. Różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a zewnętrznym

Kryteria	Audyt zewnętrzny	Audyt wewnętrzny
Cel A	Służy podmiotom zewnętrznym, które są zainteresowane sytuacją danej firmy	Wniesienie wartości dodanej do jednostki
Zakres A	Badanie skupia się na finansowych aspektach działalności jednostki	Wszystkie obszary działalności jednostki – finansowe i niefinansowe
Okres objęty badaniem	Zdarzenia zaistniałe: w szczególności ocena inflacji zawartych w sprawozdaniach finansowych	Stan obecny: w mniejszym stopniu zdarzenia *ex post*
Częstotli-wość badań	Najczęściej raz do roku	Według planu, przez cały rok
Znajomość jednostki	Audytor zewnętrzny musi poznać jednostkę bezpośrednio przed badaniem lub w trakcie realizacji zadania audytowego	Audytor wewnętrzny zna swoją jednostkę

Źródło: Opracowanie własne.

23 A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Kraków 2009, s. 72.

24 E.I. Szczepankiewicz, *Rewizja finansowa, audyt wewnętrzny a audyt śledczy w wykrywaniu oszustw gospodarczych*, Poznań 2015, s. 84.

6. Monitorowanie – ma na celu ocenę jakości działania systemu kontroli. Monitorowanie jest w zasadzie procesem ciągłym, wykonywanym w toku bieżących czynności zarządczych. Uzasadnione jest jednak dokonywanie doraźnych, dodatkowych ocen systemu, których częstotliwość i zakres zależy od oszacowania ryzyka i efektywności bieżących procedur monitorowania. Wykryte w systemie niedociągnięcia powinny być każdorazowo zgłaszane kierownictwu, co powinno skutkować odpowiednimi modyfikacjami systemu kontroli wewnętrznej.

6. Metody przeprowadzania kontroli i audytu w jednostkach sektora finansów publicznych

Zgodnie z art. 70 ust. 3 ustawy o finansach publicznych minister kierujący działem do końca kwietnia każdego roku składa oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych działów administracji rządowej, według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Nakazując składanie oświadczeń o stanie kontroli zarządczej, ustawodawca nałożył na kierownika jednostki sektora finansów publicznych nowe obowiązki dotyczące oceny jakości stopnia realizacji wszelkich norm, które współtworzą system kontroli zarządczej w jednostce.

Wszystkie skontrolowane ministerstwa wywiązały się z obowiązku sporządzenia oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w terminie i szczegółowości wskazanej w wymienionym rozporządzeniu[25]. W wielu przypadkach ministrowie stwierdzili, że adekwatna, skuteczna i efektywna kontrola zarządcza funkcjonowała w stopniu ograniczonym, zaś w pozostałych trzech przypadkach w stopniu wystarczającym. Raportowanie o stanie kontroli zarządczej opierało się głównie na wynikach kontroli zewnętrznych i wewnętrznych oraz wynikach audytu wewnętrznego. Sporządzając oświadczenia, ministrowie wskazywali na informacje pochodzące z monitoringu realizacji celów i zadań, samooceny kontroli zarządczej, procesu zarządzania ryzykiem, wyników

25 Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. 2010, Nr 187, poz. 1254), rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. 2010, Nr 238, poz. 1581).

audytu wewnętrznego. Wyniki kontroli wskazują na niską wiarygodność i ograniczoną wartość informacyjną oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w trzech ministerstwach. Najwyższa Izba Kontroli zgłosiła zastrzeżenia do sposobu sporządzania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej i do oceny jakości zawartych w nich informacji.[26]

7. Aspekt etyczny zadań kontrolnych i audytorskich w jednostkach sektora finansów publicznych

Problematyka związana z postępowaniem i zachowaniami osób świadczących usługi mogące mieć charakter zaufania publicznego jest szczególnie istotna. Ważne są zarówno same normy, do których stosowania zobowiązuje się dana jednostka (w naszym przypadku audytor), jak i ocena lub oceny stosowania danych norm. Obecnie jest niewiele danych dotyczących wyników badań w zakresie problematyki etyki w audycie. W sytuacji gdy tego typu badania są prowadzone, to wyniki prowadzonych analiz zwykle nie są publikowane i upowszechnione. Utrudnia to przedstawienie praktycznej strony etyki obowiązującej obecnie w środowisku audytu. Fakt stosowania i postępowania zgodnie z przyjętymi zasadami etycznymi w znacznym stopniu wspiera zaufanie do komórki audytu[27]. Zdecydowana większość podmiotów prowadzących lub oferujących usługi z zakresu audytu wewnętrznego przejęła w całości wytyczne dotyczące etyki opracowane przez IIA lub na ich podstawie zbudowała własną dokumentacją regulującą te zagadnienia. W związku z tym obecnie przyjmuje się, że uregulowania IIA są normą stosowaną w organizacjach posiadających komórkę audytu wewnętrznego lub z audytem związanych.

W praktyce Kodeks Etyki IIA jest jedynym tak rozpowszechnionym i przez to najczęściej stosowanym opracowaniem funkcjonującym w organizacjach zajmujących się audytem. Potwierdza to fakt, że autorom artykułu nie udało się dotrzeć do innych dokumentów poświęconych problematyce etyki w audycie poza oświadczeniami, że organizacje przyjmują do stosowania Kodeks Etyki IIA. Z faktu tego płyną dwa wnioski: albo Kodeks Etyki IIA całkowicie i wyczerpująco wyraża

26 Biuletyn Informacji Publicznej Ministerstwa Obrony Narodowej, http://bip.mon.gov.pl (dostęp: 8 maja 2018 r.).

27 *Kodeks Etyki*, [w:] witryna internetowa „Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska", www.iia.org.pl (dostęp: 10 maja 2018 r.); Polska jest członkiem The Institute of Internal Auditors.

normy, jakimi powinien kierować się audytor, albo temat jest na tyle delikatny, że nikt nie waży się go podjąć.

W kontekście omawianej problematyki istotne jest scharakteryzowanie kluczowych zasad opisanych w Kodeksie Etyki IIA w kontekście praktyki zawodu audytora. Pierwsza zasada postępowania dotyczy prawości. Zgodnie z nią audytorzy wewnętrzni[28]:

- będą prowadzić swoje prace z prawością, rzetelnością i odpowiedzialnością,
- będą przestrzegać prawa i ujawniać fakty zgodnie z oczekiwaniami prawa i ich profesji,
- nie będą świadomie uczestniczyć w jakiejkolwiek działalności sprzecznej z prawem lub angażować się w działania, które mogłyby zdyskredytować profesję audytu wewnętrznego lub daną instytucję,
- będą odnosić się z szacunkiem i wnosić wkład do realizacji prawomocnych i etycznych celów organizacji.

Zasada postępowania przedstawiona powyżej ma charakter uniwersalny i odnosi się do całokształtu działalności ludzkiej. Stąd też jej stosowanie nie powinno budzić żadnych zastrzeżeń czy obiekcji. Audytor nie jest osobą anonimową dla jednostki, w której pracuje. W swojej pracy porównuje on otrzymywane wyniki z przyjętymi standardami lub procedurami postępowania, sam się do nich stosuje i tym samym jego sposób postępowania czy zachowanie powinny być wyznacznikiem dla innych osób w organizacji. Audytor to profesja, która wymaga przyjęcia odpowiedniej postawy również, a być może w szczególności, poza miejscem pracy, tak by cały obraz jednostki audytowej harmonizował z przyjętymi zasadami postępowania. Nierzadko wymaga to pewnych wyrzeczeń.

Druga zasada postępowania audytora dotyczy obiektywizmu. Zgodnie z tą zasadą audytorzy[29]:

- nie będą uczestniczyć w jakiejkolwiek działalności, która może utrudniać lub wzbudzić obawy utrudnienia (wypracowanego przez nich) nieuprzedzonego osądu; takie uczestnictwo obejmuje te działania lub relacje, które mogą pozostawać w sprzeczności z interesami instytucji,

28 *Kodeks Etyki*, [w:] witryna internetowa „Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska", www.iia.org.pl (dostęp: 10 maja 2018 r.).

29 A. Piaszczyk, *Audyt i kontrola – porównanie*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach" 2017, nr 333.

– nie będą akceptować czegokolwiek, co może utrudnić lub budzić obawy utrudnienia (wypracowania przez nich) profesjonalnego osądu,
– będą ujawniać wszystkie znane im istotne fakty, które, o ile nie zostaną ujawnione, mogą zaburzyć sprawozdanie działań podlegających przeglądowi.

Zasada ta porusza jeden z bardzo istotnych aspektów pracy audytora – obiektywizm. Zapewnienia dostarczane przez audytora nie mogą budzić zastrzeżeń. Ich odbiorca musi być zatem pewien, iż oceny wydane przez audytora wewnętrznego odpowiadają rzeczywistości, a jego osąd jest prawdziwy. Nie będzie to możliwe, jeśli audytor nie postąpi obiektywnie lub, co gorsza, gdy zatai pewne fakty[30]. Szczególnie istotne jest w momencie definiowania zakresu kontroli, by otwarcie powiedzieć, co zostało sprawdzone, a jaki obszar w ogóle nie był kontrolowany. Poza tym istotny jest także inny aspekt pracy audytora: świadczenie usług w zakresie doradztwa. Zdarza się, że następstwem usługi oceniającej jest usługa doradcza. Kierujący audytem powinien w takiej sytuacji zwrócić uwagę, czy zlecenie doradcze nie będzie wpływało na osąd wydany w ramach przeprowadzonego badania.

Poufność to trzecia z zasad, jakimi kierować powinien się audytor. Mówi ona, że audytorzy wewnętrzni[31]:
– będą ostrożni w korzystaniu z informacji pozyskanych w toku pełnienia przez nich obowiązków,
– nie będą wykorzystywać informacji dla jakiejkolwiek korzyści lub w jakikolwiek inny sposób, który byłby sprzeczny z prawem lub zgubny dla prawomocnych i etycznych celów organizacji.

Zasada poufności dotyczy problemu postępowania z informacjami. Ma ona szczególne znaczenie w przypadku, kiedy audytor w toku prowadzonych prac poznaje przyszłe plany lub zamiary organizacji. Wydostanie się takich informacji poza krąg osób uprawnionych może doprowadzić np. do wahań kursów akcji. W tym miejscu pojawia się pytanie, czy dokumentacja, jaką gromadzi audytor, jest w należyty sposób przechowywana (zabezpieczenia przed kradzieżą itp.). Należy również pamiętać, że niewystarczająco dobrze zabezpieczone informacje (np. projekty raportów) mogą zostać umyślnie zmienione i bez wiedzy autora

30 E.I. Szczepankiewicz, M. Dudek, P. Szczepankiewicz, *Opis procedur audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej" 2008, nr 7.

31 A. Piaszczyk, *Audyt i kontrola – porównanie*, dz. cyt.

(audytora) wykorzystane. Warto tutaj kierować się zasadą ograniczonego zaufania.

Czwarta zasada postępowania audytora wewnętrznego porusza problem kompetencji do wykonywania zawodu. Mówi ona, że audytorzy wewnętrzni będą:

- angażować się jedynie w świadczenie takich usług, do których dysponują konieczną wiedzą, umiejętnościami i doświadczeniem,
- realizować usługi z zakresu audytu wewnętrznego zgodnie ze Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego,
- ciągle podwyższać swoją sprawność zawodową i skuteczność oraz jakość usług.

Zasada ta ma ogromne znaczenie dla praktyki pracy audytora. Wymaga angażowania się w świadczenie usług jedynie w sytuacji posiadania stosownej wiedzy i umiejętności w badanej dziedzinie. Czy w praktyce rzeczywiście tak jest? Otóż obecnie audytorzy to niejednokrotnie osoby pracujące w grupach międzynarodowych, mogący skorzystać z doświadczenia innych i dzięki temu wypełnić zasadę opisaną powyżej. Z drugiej strony, uważamy, że zasada ta odwołuje się także do gotowości audytora do odwagi powiedzenia „nie" i w uzasadnionych przypadkach zrezygnowania ze zlecenia.

Zasada mówiąca o ciągłym podnoszeniu swoich kwalifikacji zawodowych wychodzi naprzeciw oczekiwaniu współczesnej gospodarki. Postęp technologiczny i nieustanne zmiany w otaczającym nas świecie sprawiają, że nierzadko wiedza, którą dysponujemy, dzisiaj może okazać się niewystarczająca, aby sprostać wymogom za kilka lat. Kodeks Etyki IIA jest podstawą przy opracowywaniu wewnętrznych kodeksów etyki pracy audytora w organizacjach, w których działa komórka audytu wewnętrznego.[32]

Zgodnie z Kodeksem Etyki uczciwość audytora wewnętrznego buduje zaufanie do jego pracy, a przez to stanowi podstawę do polegania na jego ocenie. Audytor wewnętrzny zachowuje najwyższy stopień obiektywizmu podczas prowadzenia audytu wewnętrznego, w szczególności przy zbieraniu, ocenianiu i przekazywaniu informacji na temat badanej działalności lub procesu; dokonuje wyważonej oceny, biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności związane z przeprowadzanym zadaniem audytowym. Audytor wewnętrzny szanuje wartość i własność informacji, które otrzymuje, i nie ujawnia ich bez odpowiedniego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia.

32 *Kodeks Etyki*, [w:] witryna internetowa „Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska", www.iia.org.pl (dostęp: 18 maja 2018 r.).

Zgodnie z zasadą profesjonalizmu audytor wewnętrzny powinien wykorzystywać posiadaną wiedzę, umiejętności i doświadczenie do prowadzenia audytu, postępować w sposób sprzyjający umacnianiu zawodowej współpracy i dobrych stosunków z innymi audytorami. Audytor wewnętrzny nie bierze udziału w zadaniach audytowych, których przeprowadzenie może prowadzić do powstania konfliktu interesów.

8. Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych

Określenie relacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą wymaga zdefiniowania obu pojęć zgodnie z obowiązującymi normatywami prawa i standardami przeprowadzania procesów kontrolnych i działalności audytorskiej. Źródła współczesnej definicji audytu zawarte są w treści Międzynarodowych Standardów Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego określonych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych. Definicję tego pojęcia przedstawiono w punkcie 5 tego artykułu. Dużo większych problemów nastręcza nam próba określenia kontroli, którą niektórzy określają jako kontrola wewnętrzna. Przyczyną tych kłopotów jest z jednej strony dogłębne utożsamienie w polskiej doktrynie administracji kontroli z procesem porównywania stanu zastanego ze stanem oczekiwanym, a z drugiej strony, ze zrozumieniem prezentowanym przez powszechnie uznane standardy[33].

W praktyce często kontrola jest interpretowana od strony technicznej, a więc sposobu jej przeprowadzenia, podczas gdy w powszechnie uznanych standardach uwzględnia się funkcję, jaką ma do spełnienia. W takim podejściu kontrola oznacza systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowanie informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównanie rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami, ustalanie odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowanie działań niezbędnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągania celów. Celem końcowym kontroli jest podniesienie sprawności działania

33 E.I. Szczepankiewicz, *Rewizja finansowa, audyt wewnętrzny a audyt śledczy w wykrywaniu oszustw gospodarczych*, Poznań 2015, s. 53.

jednostki organizacyjnej przez usuwanie wszelkich nieprawidłowości, ich przyczyn i źródeł oraz pobudzanie działań konstruktywnych[34].

W klasycznym podejściu kontrolę przedstawia się jako porównanie stanu rzeczywistego ze stanem wymaganym. Stan wymagany wynika z określonych przepisów prawa, regulacji wewnętrznych w danej jednostce, takich jak instrukcje w prawie sporządzania, obiegu, kontroli i przechowywania dokumentów, normy zużycia materiałów, stawki wynagradzania, normy ubytków naturalnych określonych towarów i wyrobów. Na potrzeby określenia relacji pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą niezbędne jest sprecyzowanie interpretacji pojęcia kontroli.

Zgodnie z powyższą realizowaną w tradycyjnym podejściu interpretacją kontroli, a szczególnie jej części instytucjonalnej, przyjmuje się, że możliwe jest równoległe prowadzenie kontroli razem z audytem wewnętrznym. Kontrola instytucjonalna realizowana jest przez wyspecjalizowaną jednostkę organizacyjną, tj. zorganizowany w tym celu zespół pracowników. Inną formą kontroli jest samokontrola oraz kontrola funkcjonalna, która realizowana jest przez wszystkich pracowników jednostki organizacyjnej w ramach powierzonych zadań i obowiązków. Główną funkcją audytu wewnętrznego jest ocena prowadzonego procesu i systemu kontroli. Z przeprowadzonych badań wynika, że obecnie najbardziej akceptowany model procesów kontrolnych zakłada, że systemy kontroli realizują trzy główne cele[35]:

a) skuteczność i wydajność operacji,
b) wiarygodność sprawozdawczości,
c) zgodność z odpowiednimi przepisami.

9. Cele i składowe procesu zarządzania ryzykiem w kontekście prowadzonej kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych

Zarządzanie ryzykiem w jednostkach jest nowym kluczowym działaniem wymaganym w ramach systemu kontroli zarządczej. Proces zarządzania ryzykiem powinien się rozpoczynać od wyznaczenia

34 A. Kamela-Sowińska, *Audyt śledczy w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.

35 D. Ampuła, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej*, „Problemy Techniki Uzbrojenia" 2014, nr 4, z. 132.

misji sprzyjającej ustaleniu hierarchii celów i zadań, w których realizacji uczestniczy jednostka lub minister właściwy do spraw określonego działu administracji rządowej[36].

Wdrożony i odpowiednio utrzymywany system zarządzania ryzykiem[37]:

- może zwiększyć prawdopodobieństwo osiągnięcia celów,
- zachęca do aktywnego zarządzania,
- zwiększa świadomość o potrzebie identyfikacji i postępowania z ryzykiem w organizacji,
- wspiera i doskonali identyfikację zagrożeń i szans,
- ustanawia solidne podstawy dla podejmowania decyzji i planowania,
- wspiera zapewnienie zgodności z prawem oraz z innymi wymogami,
- doskonali sprawozdawczość finansową,
- doskonali ład organizacyjny,
- wzmacnia zaufanie interesariuszy do organizacji,
- doskonali mechanizmy kontroli,
- pozwala na skuteczne alokowanie i wykorzystywanie zasobów do postępowania z ryzykiem,
- poprawia operacyjną skuteczność i efektywność,
- doskonali przeciwdziałanie stratom,
- minimalizuje straty,
- doskonali uczenie się organizacji.

Z przeprowadzonych badań wynika, że w wielu podmiotach gospodarczych i instytucjach sektora publicznego nie zostały jeszcze wdrożone zintegrowane systemy zarządzania ryzykiem, czyli takie, w których kontrola zarządcza stanowi integralny segment całego procesu. Pojawiające się w niektórych organizacjach istotne słabości systemu kontroli zarządczej w jednostkach administracji rządowej odnoszą się do dwóch elementów tego systemu, określonych w standardach, tj. celu i zarządzania ryzykiem oraz informacji szczegółowych mechanizmów kontroli[38]. W sześciu jednostkach (40 % objętych kontrolą) system kontroli

36 E.I. Szczepankiewicz, *Rewizja finansowa, audyt wewnętrzny a audyt śledczy w wykrywaniu oszustw gospodarczych*, Poznań 2015, s. 93.

37 S. Matusik, *Zarządzanie ryzykiem w procesie audytu finansowego przedsiębiorstwa*, „Nauki o Finansach" 2016, nr 3(28).

38 *Zarządzanie ryzykiem. Informacje ogólne*, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, dział „Kontrola zarządcza w sektorze publicznym", Metodyka i dobre praktyki, wrzesień 2011, www.mf.gov.pl.

zarządczej nie został w pełni dostosowany do wymogu określonego w art. 68 ust. 2 pkt 7 ustawy o finansach publicznych.

Dyrektorzy jednostek organizacyjnych Ministerstwa Finansów do czasu zakończenia kontroli dokonali jedynie identyfikacji ryzyk, które są istotne dla osiągnięcia celów operacyjnych związanych z realizacją zadań, nie dokonali natomiast oceny istotności ryzyka w odniesieniu do realizowanych celów, sporządzenia odrębnych map ryzyk do zadań oraz monitoringu ryzyka operacyjnego, w tym funkcjonowania mechanizmów kontrolnych w zakresie ich adekwatności i skuteczności.[39]

10. Zakończenie

Już w starożytności, dwa i pół tysiąca lat temu, Platon pisał, że „nikt nie jest z dobrej woli uczciwy, tylko albo odwagi nie ma, albo jest za stary, albo pod wpływem jakiejś innej niemocy gani nieuczciwe postępowanie, bo go na nieuczciwość nie stać". Nie były to słowa wynikające z sarkazmu, ale spostrzeżenie dojrzałego myśliciela, prawie starca, który przeszedł przecież do historii jako idealista i filozof. Z tymi słowami skorelowane są współczesne interpretacje istoty procesów kontrolnych sugerujące, że „kontrola zawsze jest lepsza niż zaufanie"[40]. To sformułowanie w licznych analizach odnoszących się do badania istoty współczesnych procesów kontrolnych pojawia się także w zmodyfikowanej formie tezy, zgodnie z którą kontrola powinna wspomagać najwyższą formę zaufania.

W niniejszym opracowaniu przeprowadzono omówienia procesu kontroli oraz audytu wewnętrznego, które to formy sprawdzenia mogą być stosowane w jednostkach organizacyjnych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Opisane zostały najważniejsze dokumenty normatywne, z którymi powinna zapoznać się każda osoba wykonująca pracę kontrolera czy też audytora wewnętrznego w jednostce organizacyjnej.

Kontrola wewnętrzna przeprowadzana w danej jednostce organizacyjnej zwykle nie jest procesem zupełnie niezależnym, niewpływającym na funkcjonowanie kontrolowanego podmiotu. Kontrola wewnętrzna jest zwykle prowadzona jako wielokierunkowy, permanentnie powtarzany

39 S. Matusik, *Zarządzanie ryzykiem w procesie audytu finansowego przedsiębiorstwa*, dz. cyt.

40 D. Ampuła, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej*, „Problemy Techniki Uzbrojenia" 2014, nr 4, z. 132, s.17–27.

proces, w którym procesy kontrolne wpływają na określone aspekty działalności kontrolowanej instytucji.

Z przeprowadzonych badań wynika, że kontrolę uznaje się również za istotne narzędzie wspomagające proces efektywnego zarządzania ryzykiem. W związku z tym kontrola wewnętrzna jest ważnym czynnikiem procesu zarządzania jednostką organizacyjną. Kontrola pozwala stwierdzić różnice występujące między wielkościami planowanymi a osiąganymi. W trakcie kontroli identyfikowane są czynniki generujące potencjalne ryzyka, które mogą mieć znaczący wpływ na sytuację w danej jednostce organizacyjnej.

Z badań dotyczących teorii kontroli wynika, że kontrola jako czynność jest jednym z kluczowych aspektów efektywnego ekonomicznie gospodarowania. Wysoką rangę procesów kontrolnych podkreśla także umiejscowienie kontroli jako odrębnej dyscypliny naukowej w naukach społeczno-ekonomicznych. Podobnie jak kontrola, audyt wewnętrzny jest zwykle definiowany jako działalność wspierająca jednostkę organizacyjną w osiąganiu przez nią wyznaczonych celów. Audyt funkcjonuje w organizacji po to, aby jednostka organizacyjna w sposób możliwie najefektywniejszy realizowała swoje cele zarówno bieżące, jak i strategiczne. W praktyce oznacza to nie tylko wykonywanie audytów finansowych w tej jednostce, ale również szczególnie istotnych audytów operacyjnych, obejmujących różne aspekty działalności danej organizacji[41].

Na podstawie powyższych rozważań wykazano, że kluczową zasadą określającą funkcjonowanie audytu wewnętrznego jest jego niezależność. Jednak nie zawsze tak jest, że audytor jest w pełni niezależny wobec kierownika jednostki organizacyjnej, w której jest zatrudniony. Z drugiej strony, powinna występować niezależność wobec działalności podlegającej ocenie audytu, która ma zapewnić obiektywną i pozbawioną jakichkolwiek wpływów ocenę funkcjonowania danego procesu w jednostce dla kierownika tej jednostki.

W związku z powyższym celem zadania audytowego jest niezależna i obiektywna ocena procesów, systemów oraz procedur istniejących w danej jednostce organizacyjnej, a w konsekwencji wniesienie wartości dodanej dla organizacji na badanym poziomie. Wielu analityków tej problematyki twierdzi, że tym właśnie różni się audyt od kontroli, że wnosi pewną wartość dodaną po przeprowadzonym badaniu

41 E. Dudek, *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna wg koncepcji zachodnich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2003, nr 17(73).

w określonym obszarze działalności danej jednostki organizacyjnej[42]. Nie można funkcjonować bez sprawnie zarządzanej komórki audytu wewnętrznego, który koncentruje się na analizie ryzyk powstających w firmie, ponieważ to rozwój praktyk zarządzania wykreował ideę audytu. W polskiej rzeczywistości to zjawisko jeszcze nowe, wzbudza więc uzasadnione zainteresowanie, szczególnie w środowisku audytorów sektora publicznego, wywołując wiele dyskusji na temat jego funkcji.

Szczególnie istotne jest więc prawidłowe ukształtowanie zasad wykonywania tego zawodu. Polski ustawodawca skłania się w stronę wykorzystania audytu w administracji publicznej jako narzędzia służącego ulepszaniu organizacji, a przede wszystkim wspomaganiu w osiąganiu celu, do jakiego została powołana. Ramy prawne stwarzają w tym zakresie znaczną swobodę wyboru właściwego sposobu podejścia. Otwiera to z jednej strony wiele możliwości, ale jednocześnie stwarza również zagrożenia, generuje określone ryzyka.

W związku z tym, że audyt wewnętrzny nie ogranicza się wyłącznie do obszaru finansowego, daje to możliwość spojrzenia na całość jednostki w celu poszukiwania i eliminowania słabych jej stron. Działanie to służy wspomaganiu kierownictwa całego sektora publicznego w realizowaniu jego misji, a zwłaszcza w uzyskiwaniu satysfakcji obywateli poprzez dostarczanie dóbr i usług najwyższej jakości.

W Polsce w niektórych instytucjach sektora publicznego nadal występuje powściągliwość w tempie wprowadzania wystandaryzowanych procedur audytu, co ma również źródło w niepełnym zrozumieniu jego istoty. Jedynie nieliczne jednostki sektora publicznego w kontekście działalności audytorskiej mają precyzyjnie określony plan wdrożenia nowego stanowiska czy komórki organizacyjnej. Instytucje sektora publicznego, w których nie wdrożono jeszcze wystandaryzowanych i dostosowanych do standardów UE procedur audytu powinny w możliwie krótkim czasie te kwestie uzupełnić. Główną ideą doskonalenia procedur przeprowadzania audytu wewnętrznego jest powszechnie akceptowana teza, zgodnie z którą instytucje sektora publicznego, podmioty administracji państwowej powołane są do służby społeczeństwu i realizacji określonych funkcji państwa. W związku z tym doskonalenie procedur przeprowadzania procesów audytu wewnętrznego jest niezbędne, ponieważ w ten sposób podnoszona będzie jakość tej służby i efektywność realizacji funkcji państwa.[43]

---

42 *Kontrola wewnętrzna. Zintegrowana struktura ramowa*, praca zbiorowa, Warszawa 2008.

43 J. Filipiuk, G. Gołębiowski, *Audytor to nie wróg*, „Gazeta Prawna", 20 listopada 2002 r.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2005, Nr 249, poz. 2104).

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badań sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009, Nr 77, poz. 649, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009, Nr 157, poz. 1240).

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. 2011, nr 185, poz. 1092).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz.U. 2010, Nr 187, poz. 1254).

Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz.U. 2010, Nr 238, poz. 1581).

Zarządzenie nr 47/MON Ministra Obrony Narodowej z 31 grudnia 2013 r., [w:] witryna internetowa BIP, http://bip.mon.gov.pl.

Literatura

Ampuła D., *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostce organizacyjnej*, „Problemy Techniki Uzbrojenia" 2014, nr 4, z. 132.

Bereza J., Bober J., Ćwiklicki M., *Kontrola zarządcza. Podstawowe zagadnienia kontroli zarządczej*, Kraków 2015.

Czerwiński K., *Audyt wewnętrzny*, wyd. 2, Warszawa 2005.

Dudek E., *Audyt wewnętrzny i kontrola wewnętrzna wg koncepcji zachodnich*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2003, nr 17(73).

Filipiuk J., Gołębiowski G., *Audytor to nie wróg*, „Gazeta Prawna", 20 listopada 2002 r.

Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Warszawa 2015.

Herdan A., Stuss M., Krasodomska J., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Kraków 2009.

Jagielski J., *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacja*, „Kontrola Państwowa" 2003, nr 3.

Kamela-Sowińska A., *Audyt śledczy – pojęcie i zakres*, [w:] *Audyt w systemie kontroli*, red. W. Gabrusewicz, VI Ogólnopolska Konferencja Zawodowa, Materiały konferencyjne, Katedra Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.

Kamela-Sowińska A., *Audyt śledczy w jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba,

K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma, *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.

Kontrola wewnętrzna. Zintegrowana struktura ramowa, praca zbiorowa, Warszawa 2008.

Kostur A. (red.), *Metody i procedury audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Katowice 2012.

Kubik A., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny – efekt procesu integracji z Unią Europejską oraz zintegrowany system gwarancji właściwego funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych. Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, Warszawa 2004.

Luck W., *Die Zukunft der Interne Revision, Entwicklungstendenzen der unternehmensintern Uberwachung*, Berlin 2000.

Matusik S., *Zarządzanie ryzykiem w procesie audytu finansowego przedsiębiorstwa*, „Nauki o Finansach" 2016, nr 3(28).

Piaszczyk A., *Audyt i kontrola – porównanie*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach" 2017, nr 333.

Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing*, wyd. 4, Altamonte Springs 1996.

Szczepankiewicz E.I., *Rewizja finansowa, audyt wewnętrzny a audyt śledczy w wykrywaniu oszustw gospodarczych*, Poznań 2015.

Szczepankiewicz E.I., Dudek M., Szczepankiewicz P., *Opis procedur audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej" 2008, nr 7.

Sołtyk P., *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych*, Warszawa 2013.

Szostak R., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych – charakterystyka ogólna*, „Kontrola Państwowa" 2010, nr 5.

Winiarska K., *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe*, Warszawa 2007.

Winiarska K., *Audyt wewnętrzny 2008*, Warszawa 2008.

Źródła internetowe

Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania kontroli wewnętrznej w ministerstwach i innych jednostkach administracji centralnej, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji, 2004 r., nr P03003 NIK KAP, [w:] witryna internetowa Najwyższej Izby Kontroli, www.nik.pl.

Kodeks Etyki, [w:] witryna internetowa „Instytut Audytorów Wewnętrznych IIA Polska", www.iia.org.pl.

Zarządzanie ryzykiem. Informacje ogólne, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, dział „Kontrola zarządcza w sektorze publicznym", Metodyka i dobre praktyki, wrzesień 2011, www.mf.gov.pl.

Streszczenie

Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych

Proces zarządzania instytucjami sektora finansów publicznych powinien podlegać doskonaleniu i w związku z tym powinien także podlegać bieżącej kontroli i przeprowadzanym okresowo kompleksowym audytom. W jednostkach sektora finansów publicznych istotną rolę, z uwagi na potrzebę poprawy efektywności realizacji zadań publicznych, odgrywa kontrola zarządcza, rozumiana jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Szczególnie istotnym elementem systemu kontroli zarządczej jest audyt wewnętrzny, tj. niezależna działalność doradcza i weryfikująca, której celem jest usprawnienie operacyjne organizacji i wniesienie do niej wartości dodanej. Postęp techniczny, zmieniające się regulacje prawne i formy organizacyjne podmiotów gospodarczych i instytucji sektora administracji rządowej wymuszają ciągłe dostosowywanie procedur procesów kontroli i działalności audytorskiej. Procedury przeprowadzania procesów audytu wewnętrznego powinny podlegać permanentnemu doskonaleniu, ponieważ w ten sposób podnoszona jest jakość służby instytucji sektora publicznego względem społeczeństwa i efektywność realizacji funkcji państwa.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola zarządcza, administracja publiczna, sektor publiczny, instytucje administracji państwowej, instytucje finansów publicznych, organy administracji rządowej, *e-government*, zarządzanie ryzykiem, doskonalenie procedur.

Summary

The essence and functions of internal audit and management control in units of the public finance sector

The process of managing institutions of the public finance sector should be subject to improvement and therefore should also be subject to ongoing control and periodic comprehensive audits. In the units of

the public finance sector, a significant role, due to the need to improve the efficiency of public tasks implementation, is played by management control, understood as the overall measures taken to ensure the implementation of objectives and tasks in a lawful, effective, economical and timely manner. A particularly important element of the management control system is an internal audit, i.e. an independent advisory and verification activity, whose objective is to improve the operational efficiency of the organization and bring added value to it. Technical progress, changing legal regulations and organizational forms of business entities and institutions of the government administration sector enforce constant adjustment of procedures for control processes and auditing activities. Procedures for conducting internal audit processes should be subject to permanent improvement, because in this way the quality of service of public sector institutions towards the society and the effectiveness of the state functions are improved.

Key words: internal audit, management control, public administration, public sector, state administration institutions, public finance institutions, government administration bodies, e-government, risk management, improvement of procedures.

Głosy w dyskusji

Dr hab. Lech Królikowski

Kontrola i audyt w administracji publicznej

Wielokrotne pełnienie funkcji radnego jednej z dzielnic Warszawy upoważnia mnie do postawienia tezy, iż w funkcjonowaniu przepisów dotyczących kontroli w strukturach samorządu terytorialnego stolicy występują systemowe nieprawidłowości. W mojej ocenie przepisy dotyczące nadzoru i kontroli – w zakresie stwierdzania zgodności z prawem – zawarte w statucie m.st. Warszawy oraz w statutach dzielnic nie mają mocowania w Konstytucji RP i ustawach.

Art. 18a ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591, z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą samorządową stanowi: „Rada gminy kontroluje działalność wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy; w tym celu powołuje komisję rewizyjną". Rozwinięcie koncepcji nadzoru i kontroli jednostek pomocniczych gminy m.st. Warszawy (dzielnic stolicy) znajdujemy w statucie m.st. Warszawy, stanowiącego załącznik do uchwały nr XXXVII/1107/2008 Rady m.st. Warszawy z 10 lipca 2008 r. w sprawie uchwalenia zmian w statucie m.st. Warszawy (tekst jednolity) – zwanego dalej Statutem Miasta. W § 47 tego dokumentu napisano: „Działalność organów dzielnicy podlega nadzorowi organów Miasta na zasadach określonych w statutach dzielnic". Jednakowy tekst statutu, dla wszystkich dzielnic Warszawy, przyjęty został uchwałą nr LXX/2182/2010 Rady m.st. Warszawy z 14 stycznia 2010 r. w sprawie nadania statutów dzielnicom miasta stołecznego Warszawy – zwanego dalej Statutem Dzielnic. W § 62 ust. 1 napisano: „Działalność organów dzielnicy podlega nadzorowi na podstawie kryteriów: zgodności z prawem, celowości, rzetelności i gospodarności". W ustępie 2 tego samego paragrafu dodano: „Nadzór sprawuje Prezydent oraz Rada Miasta". W § 64 Statutu Dzielnic napisano m.in. (ust. 1): „Naruszenie przez uchwałę Rady Dzielnicy któregokolwiek z kryteriów wymienionych w § 62 ust. 1 stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności takiej uchwały". W ust. 3 dodano: „Nieważność uchwały w całości lub

w części stwierdza: w przypadku uchwał Zarządu Dzielnicy – Prezydent, a w przypadku uchwał Rady Dzielnicy – Rada Miasta, na wniosek Prezydenta, który wstrzymuje wykonanie uchwały Rady Dzielnicy do czasu rozpatrzenia wniosku przez Radę Miasta".

Analiza przytoczonych wyżej przepisów prowokuje do postawienia kilku pytań o zasadniczym znaczeniu:

1. Art. 18a ustawy samorządowej stanowi, iż rada gminy celem kontroli jednostek pomocniczych powołuje w tym celu komisję rewizyjną. Na jakiej więc podstawie prawnej w Statucie Dzielnic znalazł się przepis, iż nadzór sprawuje Prezydent oraz Rada Miasta?
2. W § 62 ust. 1 Statutu Dzielnic napisano: „Działalność organów dzielnicy podlega nadzorowi na podstawie kryteriów: zgodności z prawem, celowości, rzetelności i gospodarności". Z racji że dzielnice są jednostkami pomocniczymi gminy m.st. Warszawy nie można mieć zastrzeżeń do kryteriów: celowości, rzetelności i gospodarności. Zasadniczy problem powstaje przy kryterium zgodności z prawem. Stwierdzanie zgodności z prawem jest wykonywaniem władzy sądowniczej, a tę na podstawie art. 10 ust. 2 Konstytucji RP sprawują sądy i trybunały. Nieliczne odstępstwa od tej zasady opisane są w Konstytucji oraz w ustawach. Przykładem jest art. 203 ust. 2 Konstytucji RP, na podstawie którego legalność, czyli zgodność z prawem, może stwierdzać Najwyższa Izba Kontroli. Nigdzie jednak w polskim systemie prawnym nie ma przepisu dającego upoważnienie stwierdzania zgodności z prawem organom samorządu terytorialnego. W praktyce oznacza to bowiem, że o zgodności z prawem decyduje polityczna większość w danej radzie lub polityczne preferencje wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Fakt ten dostrzegli twórcy projektu tzw. ustawy Sasina, którzy w art. 93 projektu napisali: „Spory kompetencyjne pomiędzy organami dzielnicy a organami miasta stołecznego Warszawy rozstrzyga sąd administracyjny".
3. W przywołanym wcześniej art. 18a ustawy samorządowej opisane są m.in. uprawnienia gminnej komisji rewizyjnej. W ustawie nie wymieniono jednak uprawnienia komisji rewizyjnej do rozstrzygania o zgodności z prawem, czyli stwierdzania legalności. Jeżeli więc przyjąć dosłownie przepis art. 7 Konstytucji („Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa", to można postawić tezę, że przepis § 16 ust. 3 Statutu Miasta w brzmieniu: „Do zadań Komisji Rewizyjnej należy w szczególności: 1) kontrola legalności, rzetelności, celowości i gospodarności działalności Prezydenta, jednostek organizacyjnych Miasta oraz dzielnic…", nie ma podstaw prawnych w zakresie kontroli legalności.

*

Uchwała nr XLVI/1422/2008 Rady m.st. Warszawy z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie przekazania dzielnicom m.st. Warszawy do wykonania niektórych zadań i kompetencji m.st. Warszawy, zwana dalej uchwałą kompetencyjną.

Analizując przepisy uchwały kompetencyjnej oraz uchwał ją nowelizujących (np. nr XCIII/2729/2010 z 21 października 2010 r.), można zauważyć wiele rozwiązań niemających mocowania prawnego (teza badawcza). Nie ma tu miejsca na analizę całego dokumentu, ale warto zwrócić uwagę na następujące problemy:

A. Zgodnie ze Statutem Miasta, w uchwale kompetencyjnej miano określić jedynie zakres kompetencji organów wykonawczych dzielnicy (zarządu) do wydawania decyzji administracyjnych związanych z przekazanymi statutem zadaniami.

   Tak się jednak nie stało, bo uchwałą kompetencyjną przekazano też zadania własne Prezydenta (nieprzekazywalne) oraz kompetencje inne niż wydawanie decyzji administracyjnych (zarządzenia organu).

B. Uchwałę kompetencyjną podjęto na podstawie art. 36 ust. 4 ustawy samorządowej, ale przepis ten dotyczy odebrania Prezydentowi i przekazania zarządom dzielnic tylko kompetencji do wydawania decyzji administracyjnych, dotyczących zadań własnych gminy wykonywanych przez Prezydenta, a nie innych zadań Prezydenta oraz zadań powiatu – starosty (zleconych czy powierzonych), a tak się stało.

C. Najpoważniejszą nieprawidłowością uchwały kompetencyjnej są uregulowania związane z przekazaniem zarządom uprawnień Prezydenta w zakresie dyspozycji mieniem, określone w § 6 i 7 uchwały.

   Oświadczenie woli w imieniu gminy w zakresie zarządu mieniem zgodnie z art. 46 ustawy samorządowej składa jednoosobowo Prezydent lub działający na podstawie jego upoważnienia zastępca Prezydenta, samodzielnie lub z inną upoważnioną osobą. Upoważnienia do dyspozycji mieniem to upoważnienia notarialne i zawsze indywidualne do każdej sprawy. Potrzebna też jest kontrasygnata skarbnika – art. 46 ust. 4.

   Nie ma możliwości prawnych, aby Prezydent wydawał do tych czynności upoważnienia generalne (blankietowe) pracownikom gminy, a w szczególności nie można tej kompetencji odebrać Prezydentowi i przekazać zarządom dzielnic w trybie uchwały kompetencyjnej.

Mimo to uchwała kompetencyjna przenosi te kompetencje/zadania/upoważnienia na zarządy dzielnic – patrz § 6 ust. 1, 2, 9, 11 uchwały dotyczące m.in. nabywania, zbywania, wynajmowania, najmu dzierżawy, użyczenia lokali lub nieruchomości.

D. Istnieje niezgodność z prawem co do zakresu przekazanych zadań określonych w § 25 uchwały, w którym sugeruje się wydawanie przez Zarząd Dzielnicy zarządzeń w imieniu Prezydenta, związanych z organizacją wyborów.

Z przepisów wynika, że jest to kompetencja nieprzenaszalna z Prezydenta na Zarząd Dzielnicy w trybie uchwały Rady Miasta ani w żadnym innym trybie.

Ustawa o ustroju miasta stołecznego Warszawy zezwala na przekazanie dzielnicom zadań i kompetencji Prezydenta, ale z wyłączeniem przekazania uprawnień do wydawania „decyzji" w formie zarządzeń, o których mowa np. w ustawach dotyczących ordynacji wyborczej do Sejmu i Senatu oraz gmin czy Parlamentu Europejskiego oraz wyborze Prezydenta RP, a także wójtów, burmistrzów i prezydentów miast lub o referendum gminnym i ogólnokrajowym.

E. Art. 11 ust. 1 ustawy warszawskiej pozwala powierzyć dzielnicom zadania i kompetencje co do zadań własnych gminy i powiatu oraz zadania zlecone gminie z zakresu administracji rządowej (zadań powierzonych tu nie ma), ale przepis nie dotyczy przekazania wydawania decyzji przez Zarząd Dzielnicy będących w kompetencji starosty ani zadań zleconych i powierzonych powiatowi (staroście). Należy też podkreślić, że uchwała kompetencyjna przekazuje do dzielnic również zadania i kompetencje starosty, tj. odbiera kompetencje Prezydenta jako starosty i odbiera kontrolę i nadzór nad tymi zadaniami Prezydentowi.

F. W § 27c uchwały kompetencyjnej w punkcie 10 uchwała przekazuje uprawnienia Prezydenta do dzielnic z zakresu egzekucji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji dotyczący obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego lub obowiązku nauki.

Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z dnia 17 czerwca 1966 r. z późniejszymi zmianami określa jako właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę lub marszałka województwa), a nie dzielnicę m.st. Warszawy.

Uchwała nie może zabrać obowiązku nałożonego na właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty lub marszałka województwa).

*

Przedstawiając powyższe uwagi i spostrzeżenia, pragnę zwrócić uwagę na przepis art. 171 ust. 2 Konstytucji RP: „Organami nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego są Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych regionalne izby obrachunkowe". W mojej ocenie wiele z przedstawionych nieprawidłowości wynika z faktu niedostatecznego nadzoru wojewody nad uchwałami Rady m.st. Warszawy.

Wydaje się, że byłoby zasadne, aby statuty m.st. Warszawy i jego dzielnic, ale także dokumenty, na mocy których uprawnienia Prezydenta przekazywane są innym podmiotom (np. uchwała kompetencyjna), były okresowo analizowane przez Najwyższą Izbę Kontroli, która ma ustawowe prawo stwierdzania legalności.

Witold Pahl*

Panie Przewodniczący! Szanowne Prezydium! Szanowni Państwo!

Jeśli dobrze pamiętam, to już siódme, a więc cykliczne seminarium poświęcone tak ważnej tematyce. Tematyce, która również w kontekście konstytucyjnym nabiera przyspieszenia, jeśli chodzi o postulaty *de lege ferenda*. Te postulaty wynikają z odwiecznego ścierania się dwóch sił, które otrzymały odpowiedzialność od społeczeństwa, jeśli chodzi o gwarancje prawidłowego zarządzania strukturą państwa. Mam tutaj na myśli władzę wykonawczą *sensu stricto*, to jest władzę rządową, i władzę samorządową, która jak wiemy, w części Konstytucji znalazła swoje potwierdzenie, jeśli mowa o kwestiach autonomii zarządzania. Tutaj często stykają się te dwie władze. Władze, które ustawodawca, a wcześniej suweren poprzez uchwalenie Konstytucji uznał, że powinna tam następować formuła kontroli, która będzie przedmiotem ostatecznego rozstrzygnięcia przez władzę sądową. Mam tutaj na myśli przede wszystkim skutki prawne rozstrzygnięć nadzorczych wojewody. Te kwestie są w ostatnim okresie przedmiotem rozstrzygnięć Naczelnego Sądu Administracyjnego. Mówimy o ostateczności rozstrzygnięć. Pozostaje kwestia ich prawomocności. To kwestia tego, czy rozstrzygnięcia wojewody mogą być traktowane z mocą *ex tunc* czy *ex nunc* do momentu, kiedy to władza sądowa, a więc wojewódzki bądź Naczelny Sąd Administracyjny wypowie się co do słuszności rozstrzygnięcia nadzorczego wojewody.

Oczywiście punkt widzenia zależy od punktu siedzenia. Z tej perspektywy, jako przewodniczący komisji kodyfikacyjnej, czy konstytucyjnej, występując przed Trybunałem Konstytucyjnym, uważałem, że ta wzajemna kontrola z uwzględnieniem prymarności władzy sądowniczej jest niezwykle potrzebna. Potrzebna po to, aby w sytuacji braku określonego poziomu merytorycznego urzędników samorządowych (niestety

* Witold Pahl – prawnik, wiceprezydent Warszawy w latach 2016–2018.

mamy z tym do czynienia), przy wydawaniu określonych rozstrzygnięć, mówimy tu najczęściej o uchwałach organów stanowiących, miała obowiązek interweniować. W swoim przekonaniu wojewoda interweniuje. Dochodzimy do takiej sytuacji, kiedy może dojść do podejmowania decyzji i do podejmowania czynności, ale po postępowaniu przed sądami administracyjnymi okazuje się, że wojewoda musi oddać pole, bo nie ma podstaw, by uznać, że w sposób prawidłowy, kiedy obowiązywało rozstrzygnięcie nadzorcze, od strony legalistycznej był uprawniony do wydawania tych decyzji. Mam na myśli chociażby uchwały dotyczące unieważnienia uchwał o odwołaniu starosty. Tych problemów mamy wiele, dlatego wydaje się, że w kontekście konstytucyjnym art. 2 ważna jest zasada demokratycznego państwa prawnego. Mamy 10 reguł. Jedna z nich to zasada zaufania obywatela do państwa. Co zrobić w sytuacji, kiedy mamy do czynienia z dualizmem, jeśli chodzi o organy wykonawcze? To znaczy, z jednej strony mamy organ wykonawczy, który zdaniem organu stanowiącego nie powinien pełnić już swojej funkcji, nie może wykonywać swoich obowiązków, a z drugiej strony rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody, który swoimi działaniami powoduje powrót do statusu *ante*, do momentu, który powoduje, że odwołany starosta zostaje jakby przywrócony do pełnienia funkcji. W końcu z chwilą wydania rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny nagle okazuje się, że osoba, która zdaniem władzy wykonawczej, czyli wojewody, powinna być starostą, zdaniem sądu nie miała podstaw do pełnienia tej funkcji, a więc wraca do pełnienia funkcji osoba, która została powołana przez radę powiatu, radę gminy, radę miasta. Tymczasem następuje często podejmowanie określonych zobowiązań w imieniu lub na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. To pociąga za sobą szereg skutków cywilnoprawnych, nie tylko poprzez zaciąganie zobowiązań przez organ samorządu terytorialnego, ale np. zawieranie umów o pracę. Konglomerat tych sytuacji powoduje, że pewność prawa w kontekście zasad demokratycznego państwa prawnego jest naruszona, bo nie wiadomo, które decyzje są prawidłowe, czy te wydane przez starostę, który został uznany przez Naczelny Sąd Administracyjny za osobę, która nie powinna pełnić tej funkcji. Te funkcje są dotknięte sankcją nieważności. My, pracując w Komisji Sprawiedliwości i Praw Człowieka w poprzedniej kadencji, wprowadziliśmy nowy przepis do ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, to jest art. 145 tejże ustawy, dając po raz pierwszy sądom administracyjnym możliwość wydawania orzeczeń kształtujących, a więc decyzji o charakterze merytorycznym, a nie tylko formalnym, po to, aby sąd mógł w tego rodzaju kwestiach rozstrzygać.

Kończąc ten wątek, z ubolewaniem stwierdzam, że linia orzecznicza Naczelnego Sądu Administracyjnego jeszcze się nie wykształciła, sądownictwo jest trochę konserwatywne w tej sprawie. Wydaje mi się, że debata na temat kontroli w administracji powinna, o co będę prosił, dać sygnał, żeby pochylić się nad tym tematem, aby te kwestie poprzez uchwałę pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego w sposób jednoznaczny ustalić, bo orzecznictwo może określać, czy te działania, zaciąganie długów, zatrudnianie ludzi, były prawidłowe. To są często dramaty, bo ludzie zostali zatrudnieni przez osobę, która nie była do tego uprawniona. Wtedy także rodzi się brak zaufania nie tylko obywateli do państwa, ale też zostaje naruszona sfera bezpieczeństwa obywateli, a do jej zapewnienia organy państwa są zobligowane przez Konstytucję. Tak więc wydaje się, że zakończenie w sposób definitywny skutków takiej sytuacji poprzez wprowadzenie określonych rozwiązań to jest postulat *de lege ferenda* pod adresem Komisji, aby uznać moc wsteczną lub fakt, że dopiero z momentem rozstrzygnięcia skutki działań podejmowanych przez nieuprawnioną osobę tracą ważność. Kontrola obywateli nad władzą ustawodawczą jest niezwykle potrzebna po to, aby był racjonalnym ustawodawcą.

Nie przygotowałem się do dzisiejszego wystąpienia przed państwem, ale niespodziewanie zostałem poproszony o zabranie głosu. Myślę, że w każdej dziedzinie jest wiele spraw, które wymagają dogłębnej analizy. Jeden mój mały postulat w tej dyskusji ośmieliłem się dzisiaj państwu krótko przedłożyć. Dziękuję bardzo.

Paweł Szefernaker*

Panie i Panowie Senatorowie! Drodzy Goście!

Serdecznie dziękuję za zaproszenie na konferencję *Kontrola i audyt w administracji publicznej*. Bardzo się cieszę, że dzisiejsze spotkanie zgromadziło przedstawicieli Parlamentu, nauki oraz wszystkich tych, którym bliski jest temat tej konferencji. Dziękuję organizatorom tego wydarzenia – Senatowi, a także przedstawicielom uczelni wyższych za podjęcie tego ważnego tematu.

Od prawie 30 lat samorząd terytorialny jest trwałym filarem państwa i polskiej administracji publicznej. Ma swoje miejsce nie tylko w porządku prawnym, ale również w sferze związanej z zaspokajaniem potrzeb obywateli. Sektor samorządowy wydaje co trzecią publiczną złotówkę i jest w Polsce najważniejszym publicznym usługodawcą i inwestorem.

Punktem wyjścia do formułowania ocen i propozycji zmian dotyczących samorządu terytorialnego oraz nadzoru i kontroli nad nim są normy Konstytucji. Ustawa zasadnicza poprzez swoją pozycję w hierarchii źródeł prawa przesądza o najważniejszych cechach i rozwiązaniach ustrojowych samorządu terytorialnego w Polsce.

Konstytucja RP ustanawia wprost zasadę samorządności terytorialnej, w myśl której: „Samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność" (art. 16 ust. 2). Gwarantuje tym samym obywatelom udział w sprawowaniu władzy poprzez konstrukcję władzy lokalnej, dzięki której mogą oni faktycznie decydować w sprawach lokalnych lub mieć na nie wpływ. Zasada ta wyznacza również zakres zadań publicznych, jakie winny przynależeć do samorządu terytorialnego, jak

* Paweł Szefernaker – sekretarz stanu w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji.

i wskazuje na samodzielność w ich wykonywaniu. Samodzielność samorządu ogranicza wyłącznie zasada legalizmu, na straży której stoją organy nadzoru z Prezesem Rady Ministrów na czele (art. 171). Nadzór pod kątem zgodności z prawem znajduje również oparcie w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego, która dodatkowo akcentuje konieczność zachowania proporcji pomiędzy zakresem interwencji ze strony organu kontroli a znaczeniem interesów, które ma on chronić (art. 8 ust. 3). Znaczenie spraw przekazanych lokalnemu samorządowi, ich społeczna doniosłość, determinuje zakres sprawowanego nadzoru. Natomiast istota samego nadzoru wiązać się powinna z obopólnym porozumieniem i zintegrowaniem działań administracji państwowej i administracji lokalnej w kontekście istnienia wspólnego celu wyznaczonego ustawą zasadniczą.

W systemie nadzoru i kontroli państwowej jedną z kluczowych ról odgrywają organy nadzoru nad samorządem terytorialnym. To między innymi od ich skuteczności zależy w znacznej mierze stopień zaufania, którym obywatele darzyć będą instytucje władzy publicznej. Istotnym gwarantem prawidłowego funkcjonowania samorządu terytorialnego w obszarze gospodarki finansowej jest zaangażowanie regionalnych izb obrachunkowych. Zaangażowanie poprzez ich działalność kontrolną i nadzorczą, a także szkoleniową i informacyjną. W określonych okolicznościach zaangażowanie to przejawiać się może nawet poprzez współkierowanie sprawami finansowymi samorządów. Na przykład dla zapewnienia nieprzerwalności podstaw planistycznych prowadzenia gospodarki finansowej wspólnot samorządowych stosowana bywa instytucja ustalenia budżetu zastępczego. Ale i ta kompetencja powinna być przede wszystkim postrzegana jako funkcja pomocnicza i partnerska wobec samorządów.

Obowiązujące na poziomie ustawowym regulacje wydają się jednak nieadekwatne w niektórych drastycznych przypadkach. MSWiA dostrzega problem bardzo wysokiego poziomu zadłużenia występujący w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego. Uwidocznił się on szczególnie w gminie Ostrowice, w której w związku z katastrofalną sytuacją finansową Prezes Rady Ministrów rozstrzygnięciem nadzorczym z dnia 20 stycznia 2016 r. ustanowił zarząd komisaryczny. Rozstrzygnięcie nadzorcze uprawomocniło się jednak dopiero po przejściu drogi sądowej w dniu 26 października 2016 r. Według danych za pierwsze półrocze 2017 r. kwota zobowiązań zaliczanych do długu publicznego w gminie Ostrowice wyniosła ponad 43 mln zł, co stanowi ponad 400% planowanych dochodów. Zgodnie z opinią Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie gmina Ostrowice nie ma żadnych perspektyw

finansowych, aby przez wiele lat realizować inwestycje, co świadczy o braku możliwości rozwoju gospodarczego i społecznego. Wynika to m.in. z faktu, że gmina Ostrowice nie ma żadnych możliwości finansowych spłaty zadłużenia.

Pojawia się więc potrzeba wprowadzenia instrumentów prawnych zabezpieczających przed występowaniem tego rodzaju przypadków. W tym też zakresie bieżącym przedmiotem zainteresowania MSWiA jest między innymi działalność regionalnych izb obrachunkowych. Zarówno analiza rozwiązań prawnych, jak też kierowanych do MSWiA wystąpień, w tym rekomendacji Najwyższej Izby Kontroli, pozwoliła na sformułowanie wniosków o potrzebie wzmocnienia pomocniczej i kontrolnej roli izb obrachunkowych. Kompleksowe rozwiązania w tym zakresie zawarte zostały w projekcie rządowym, który po kierunkowym uzgodnieniu z partnerami samorządowymi był przedmiotem dalszych prac legislacyjnych w Parlamencie. Wobec przekazania przez Prezydenta RP Sejmowi do ponownego rozpatrzenia ustawy z dnia 8 czerwca 2017 r. o zmianie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oraz niektórych innych ustaw kwestia uporządkowania nadzoru i kontroli pozostaje nadal otwarta.

Oprócz umożliwienia realnego i skutecznego reagowania organom nadzoru w sytuacji pogarszającego się stanu finansowego jednostek samorządu terytorialnego, niezbędne pozostaje również rozstrzygnięcie kwestii długu jednostki. Regulacja normująca to zagadnienie w sposób kompleksowy obejmowałaby więc z jednej strony skuteczne środki nadzoru umożliwiające reakcję w kryzysowych sytuacjach (dużego zadłużenia, braku płynności finansowej), a z drugiej uszczelniające finanse samorządowe. MSWiA podjęło w tym zakresie współpracę z Ministerstwem Finansów oraz organami nadzoru, aby stworzyć stosowne propozycje legislacyjne.

Dziękując za zaproszenie do udziału w konferencji, chcę życzyć owocnych obrad, a w tym być może podjęcia niełatwego wyzwania: zdefiniowania, chociaż w zarysie, propozycji mechanizmów i narzędzi pozwalających na zabezpieczenie efektywnego funkcjonowania samorządu terytorialnego.

Krzysztof Kwiatkowski*

Kontrola państwa – teraźniejszość i przyszłość

Szanowni Państwo!

Bardzo serdecznie dziękuję za zaproszenie na konferencję *Kontrola i audyt w administracji publicznej*. Chciałbym, aby moje wystąpienie było dla Państwa inspiracją do wymiany poglądów na temat funkcjonowania kontroli w państwie, w tym kontroli zarządczej, oraz na temat przyszłości kontroli i audytu w administracji publicznej. W demokratycznym państwie prawa oczywiste jest, że działalność władzy publicznej, w tym instytucji rządowych i samorządowych, powinna podlegać kontroli. Organy kontroli, poprzez wykonywanie swych zadań, mają zobrazować działalność poszczególnych podmiotów i diagnozować nieprawidłowości w funkcjonowaniu władzy, przyczyniając się do pogłębiania zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa. W szczególności kontrola ma na celu dbałość o prawidłowe realizowanie zadań publicznych i gospodarowanie środkami publicznymi. System kontroli jest zatem niezbędny do prawidłowego działania całego aparatu państwowego. Obejmuje on wszystkie ważne ogniwa, wpływając na legalność, rzetelność i sprawność jego funkcjonowania oraz właściwe zarządzanie finansami publicznymi, tym samym służąc dobru państwa i obywateli. O znaczeniu kontroli dla sprawnego funkcjonowania państwa świadczy fakt, że NIK jako naczelny organ kontroli państwowej umocowany został w Konstytucji, z zadaniem realizacji szeroko pojętego interesu publicznego przez kontrolę całej sfery publicznej. NIK przeprowadza trzy rodzaje kontroli: kontrole finansowe dotyczące wykonania budżetu państwa, kontrole zgodności realizacji zadań z obowiązującymi wymogami oraz kontrole wykonania zadań, w ramach których badana jest skuteczność i efektywność ich wykonywania. W 2016 r. NIK skontrolowała 2263 jednostek, w tym 109 w ramach kontroli wykonania budżetu

* Krzysztof Kwiatkowski – prezes Najwyższej Izby Kontroli.

państwa. Kontrole NIK dotyczą m.in. także funkcjonowania organów kontroli oraz kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego.

Dla skuteczności i efektywności kontroli ważna jest współpraca pomiędzy organami kontroli. NIK, zgodnie z art. 12 ustawy o NIK, współpracuje z organami kontroli, rewizji, inspekcji, działającymi w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym, korzystając czasem z możliwości zlecenia przeprowadzenia kontroli na potrzeby NIK, co pozwala na szybsze i wszechstronne przeprowadzenie kontroli. W 2016 r. na zlecenie NIK inne organy kontroli przeprowadziły 293 postępowania kontrolne. Dotyczyło to m.in. Państwowej Inspekcji Sanitarnej, Państwowej Straży Pożarnej, Inspekcji Handlowej, Wojewódzkich Inspektoratów Transportu Drogowego, Narodowego Instytutu Leków. Taka forma współpracy odbyła się np. w kontroli P/16/078 „Dopuszczenie do obrotu suplementów diety", zrealizowanej przy udziale Narodowego Instytutu Leków. Włączanie innych organów kontroli do kontroli NIK i korzystanie z wyników innych kontroli pozwala na racjonalne gospodarowanie zasobami i ogranicza ryzyko powielania badań. NIK zawarła porozumienia o współpracy m.in. z Krajową Radą Regionalnych Izb Obrachunkowych, Prezesem Urzędu Zamówień Publicznych, Generalnym Inspektorem Ochrony Danych Osobowych, Głównym Inspektorem Pracy, Głównym Inspektorem Transportu Drogowego, Prezesem Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Ich celem była wymiana doświadczeń i informacji, podejmowanie wspólnych kontroli, współudział w badaniach oraz szkoleniach pracowników. Ponadto, NIK w swoich kontrolach korzysta z wyników audytów wewnętrznych i zewnętrznych, m.in. sprawdza, czy zostały zrealizowane rekomendacje audytora. Podczas przygotowania i realizacji kontroli NIK współpracuje również ze środowiskami naukowymi i praktykami w danej dziedzinie, m.in. organizuje panele ekspertów i korzysta z opinii specjalistów.

W systemie kontroli w państwie podstawowe znaczenie dla zapewnienia osiągania zamierzonych celów i dla prawidłowej realizacji zadań ma kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej, wprowadzona ustawą o finansach publicznych z 2009 r. Kontrola zarządcza obejmuje w szczególności prowadzenie analizy ryzyka w odniesieniu do celów i zadań jednostki oraz procedury i mechanizmy kontroli wewnętrznej ustanowionej dla zapewnienia prawidłowej i efektywnej realizacji celów i zadań.

W związku z tym celem kontroli i audytu powinno być nie tylko wykrycie nieprawidłowości, ale ustalenie przyczyn ich powstania i niewykrycia w ramach kontroli zarządczej. Zapewnienie sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej w administracji publicznej jest od

lat przedmiotem zainteresowania NIK. W grudniu 2012 r. odbyło się seminaryjne posiedzenie Kolegium NIK na temat „System kontroli zarządczej w Polsce – sukcesy i porażki", z udziałem m.in. przedstawicieli świata nauki oraz przedstawicieli Ministerstwa Finansów i Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych. Kontrolerzy NIK w każdej kontroli sprawdzają wybrane elementy kontroli zarządczej, w szczególności jeśli doszło do stwierdzenia nieprawidłowości lub istotnych ryzyk i problemów w realizacji celów i zadań. Najczęściej zawodzi tzw. czynnik ludzki (błąd, zaniechanie), a rzadziej procedury wewnętrzne.

Po przeprowadzeniu specjalistycznej kontroli P/14/011 „Adekwatność i efektywność kontroli zarządczej w wybranych jednostkach administracji rządowej" NIK oceniła, że kierownicy kontrolowanych jednostek wprowadzili do zarządzania poszczególne elementy budujące system kontroli zarządczej. Jednak mimo ustanowienia i wdrożenia takich elementów systemu kontroli zarządczej, jak ogólne zasady, procedury, instrukcje i określone mechanizmy kontroli, system w wielu przypadkach był nieskuteczny, nie zapewniał bowiem realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Podstawowym problemem w działaniu systemu kontroli zarządczej był brak właściwej i spójnej definicji celów i zadań oraz mierników monitorujących stopień ich osiągania, jak również nieprawidłowa metoda przeprowadzania analizy ryzyk i określania ich akceptowanego poziomu. Badania kontrolne wykazały brak informacji niezbędnych do oceny efektywności funkcjonowania zastosowanych mechanizmów kontroli zarządczej.

Dla właściwego funkcjonowania kontroli zarządczej bardzo ważne jest wspieranie kierownika jednostki przez audytora wewnętrznego poprzez systematyczną ocenę kontroli oraz czynności doradcze na rzecz kierownika jednostki. Ustalenia ww. kontroli P/14/011 „Adekwatność i efektywność kontroli zarządczej (...)" wykazały, że kierownicy skontrolowanych jednostek byli odpowiednio wspierani przez audyt wewnętrzny i instytucjonalną kontrolę wewnętrzną, a wyniki audytów i kontroli miały wpływ na usprawnianie funkcjonowania tych jednostek.

NIK w swoich kontrolach diagnozuje występujące nieprawidłowości i formułuje wnioski pokontrolne, w tym wnioski o charakterze systemowym, których celem jest zwrócenie uwagi na istotne problemy funkcjonowania państwa, a także wnioski *de lege ferenda*. W 2016 r. NIK sformułowała 3871 wniosków pokontrolnych oraz 125 wniosków *de lege ferenda*. Wnioski pokontrolne NIK mają na celu usprawnienie kontrolowanej działalności, ich celem nie jest udział NIK w zarządzaniu jednostką. Warto dodać, że NIK przywiązuje dużą wagę do realizacji wniosków

pokontrolnych poprzez nacisk na egzekwowanie i analizę odpowiedzi na wystąpienia pokontrolne oraz weryfikację realizacji wniosków w ramach kolejnych kontroli w danym obszarze. Wyniki kontroli przeprowadzonych przez NIK niejednokrotnie stanowią podstawę do postulowania zmian w prawie bądź doprecyzowania niepełnych lub niespójnych przepisów. Np. w informacji o wynikach kontroli P/14/066 „Wykonywanie zadań regionalnych izb obrachunkowych w zakresie przeciwdziałania zagrożeniom wynikającym z nadmiernego zadłużenia się jednostek samorządu terytorialnego" NIK stwierdza m.in., że regionalne izby obrachunkowe zgodnie z prawem i adekwatnie do posiadanych narzędzi wykonywały zadania ustawowe w zakresie przeciwdziałania nadmiernemu narastaniu długu w jednostkach samorządu terytorialnego, jednakże nie dysponowały one odpowiednimi instrumentami do skutecznego przeciwdziałania nadmiernemu zadłużaniu się samorządów. Niektóre organy samorządu, mimo narastania zadłużenia, nie stosowały się do wniosków wynikających z raportów o stanie gospodarki finansowej i wystąpień pokontrolnych, a rzeczywiste zadłużenie „ukrywały" w postaci innych zobowiązań niezaliczanych do poziomu długu. Skuteczne wykonywanie zadań regionalnych izb obrachunkowych utrudniała też podatność na manipulacje wskaźników zadłużenia, ustalonych w ustawie o finansach publicznych. W związku z tym NIK sformułowała wnioski dotyczące wprowadzenia zmian w art. 242 i 243 ustawy o finansach publicznych.

Ważnym zadaniem kontroli i audytu, zwłaszcza na przyszłość, jest nie tylko identyfikowanie nieprawidłowości i formułowanie zaleceń, ale także upowszechnianie dobrych praktyk. NIK przywiązuje do tego dużą wagę, np. w kontroli „dotacji jednostek samorządu terytorialnego na zadania zlecone podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych" jako dobrą praktykę zidentyfikowano określanie w programach współpracy z organizacjami pozarządowymi mierników oceny ich realizacji, co sprzyja rzetelności ocen ich realizacji. W kontroli „finansowania straży miejskich" jako dobrą praktykę zidentyfikowano zatrudnienie przez straż miejską w Bydgoszczy wielu osób niepełnosprawnych przy obsłudze monitoringu.

Odnosząc się do przyszłości kontroli i audytu, przed kontrolerami i audytorami stoi wiele wyzwań:

1) zapewnienie wysokiego poziomu profesjonalizmu przy coraz szybciej zmieniającym się otoczeniu,
2) coraz większy nacisk na przyspieszenie dostarczenia wyników kontroli,
3) dostosowanie się do prowadzenia kontroli w zinformatyzowanym otoczeniu,

4) skuteczne dotarcie z wynikami kontroli do interesariuszy i do społeczeństwa, biorąc pod uwagę zalew informacji i nowe sposoby komunikowania się, szczególnie w przypadku młodego, cyfrowego pokolenia.

Wyzwania związane ze skutecznym dotarciem z informacją o wynikach kontroli dotyczą wszystkich kontrolujących. Coraz większego znaczenia dla skuteczności kontroli i audytu nabiera sposób komunikowania wyników kontroli. Obecnie nikt poza profesjonalistami nie ma czasu na czytanie całych raportów napisanych specjalistycznym językiem. Najważniejsze wyniki kontroli powinny być zatem przekazywane prosto, syntetycznie i przystępnie, z wykorzystaniem prezentacji i infografik. Jest to szczególnie istotne nie tylko przy komunikowaniu się z odbiorcami z młodszego pokolenia, ale także z odbiorcami starszymi, którzy będą stanowić coraz większą część społeczeństwa. NIK stale pracuje nad sposobami przedstawiania wyników kontroli. Stawia sobie cel: aby te wyniki były cennym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa. Dziękuję za uwagę.

Spis treści

Przedmowa 3

ROZDZIAŁ I

Anna Gołębiowska – *Akty nadzoru i kontroli w działaniach władzy publicznej* 9

Bibliografia 21

Streszczenie 22

ROZDZIAŁ II

Katarzyna Szczepańska – *Perspektywy audytu w administracji publicznej* . . 25

Bibliografia 53

Streszczenie 55

ROZDZIAŁ III

Helena Pietrzak – *Kontrola i audyt zewnętrzny*. 59

Bibliografia 76

Streszczenie 78

ROZDZIAŁ IV

Anna Gołębiowska, Robert Krzepkowski – *Inspekcja wewnętrzna w jednostkach krajowej administracji skarbowej na przykładzie działania Biura Inspekcji Wewnętrznej Ministerstwa Finansów* 81

Bibliografia 98

Streszczenie 100

ROZDZIAŁ V

Jerzy Nikołajew – *Kontrola i audyt w Służbie Więziennej*. 105

Bibliografia 117

Streszczenie 119

ROZDZIAŁ VI

Marek Woch – *System orzekania w ramach ubezpieczenia społecznego rolników w Polsce* 123

Bibliografia 142

Streszczenie 144

ROZDZIAŁ VII

Anna Makuch – *Geneza mechanizmów kontroli w nowoczesnym państwie prawa – filozofia liberalna* 149

Bibliografia 160

Streszczenie 162

ROZDZIAŁ VIII

Joanna Łukaszyk – *Anonimizacja danych osobowych zawartych w informacji publicznej* 167

Bibliografia 179

Streszczenie 181

ROZDZIAŁ IX

Dariusz Prokopowicz, Agnieszka Wolańczyk – *Istota i funkcje audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych* 185

Bibliografia 212

Streszczenie 214

GŁOSY W DYSKUSJI

Lech Królikowski – *Kontrola i audyt w administracji publicznej* 219

Witold Pahl 224

Paweł Szefernaker 227

Krzysztof Kwiatkowski – *Kontrola państwa – teraźniejszość i przyszłość* . . 230

ISBN 978-83-65711-56-4