

wrzesień
październik

2023

5

KONTROLA PAŃSTWOWA

VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE

Ramy w kontroli wykonania zadań
– The Frames of Performance Auditors

CEZARY OGÓREK

Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego
– potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych

DANIEL MICHALECKI

Przestępstwa internetowe – zapobieganie i zwalczanie

PAWEŁ ROŻYŃSKI

Zamówienia wyłączone ze stosowania ustawy
– transgraniczny charakter towarów i usług

CZASOPISMO PUNKTOWANE

ISSN 0452-5027

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

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

WARSZAWA

DWUMIESIĘCZNIK – ROCZNIK 68: 2023 r. – NUMER 5 (412) – WRZESIEŃ – PAŹDZIERNIK

KOMITET REDAKCYJNY

Włodzimierz Broński, dr hab.; prof. Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, kierownik Katedry Negocjacji i Mediacji w Instytucie Prawa Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji

Stanisław Dziwisz, dr; radca prezesa NIK, zastępca kierownika ds. aplikacji kontrolerskiej

Jacek Jagielski, prof. dr hab.; kierownik Katedry Prawa i Postępowania Administracyjnego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Michał Jędrzejczyk, dr; Katedra Finansów i Prawa Finansowego Wydziału Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; radca prezesa NIK; radca prawny

Adam Lipowski, prof. dr hab.; em. profesor Instytutu Nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk

Teresa Liszcz, dr hab.; sędzia Trybunału Konstytucyjnego w stanie spoczynku

Jarosław Maćkowiak, dr; Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; radca prezesa NIK

Jacek Mazur, dr; delegat Polski do Europejskiego Instytutu Uniwersyteckiego we Florencji

Małgorzata Niezgodka-Medek, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna „Kontroli Państwowej”

Czesława Rudzka-Lorentz, dr; em. radca prezesa NIK

Janusz Witkowski, prof. dr hab.; przedstawiciel Rządowej Rady Ludnościowej

Zbigniew Wrona, dr; radca prezesa NIK

CZŁONKOWIE ZAGRANICZNI

Jean-Bernard Auby, prof., em., Instytut Nauk Politycznych w Paryżu (Francja)

Josef Koubek, prof., em., Uniwersytet Ekonomiczny w Pradze (Czechy)

Cristiana Lauri, dr, Europejski Instytut Uniwersytecki (Włochy)

Elisa Scotti, prof., Uniwersytet w Maceracie (Włochy)

Fumio Shimpo, dr, prof. Uniwersytetu Keio w Tokio (Japonia)

Maciej M. Sokołowski, dr hab., Uniwersytet Warszawski, Sustainability College Bruges (Polska, Belgia), sekretarz rady zagranicznej

Ulrich Stelkens, dr, prof., Niemieckiego Uniwersytetu Nauk Administracyjnych w Spirze (Niemcy)

Roberto Galán Vioque, dr, prof. Uniwersytetu w Sewilli (Hiszpania)

REDAKCJA

Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna, tel. 22 444 53 11

Jacek Matwiejczyk, starszy redaktor, tel. 22 444 54 01

Agnieszka Kołodziejczyk, główny specjalista, tel. 22 444 58 15

dr inż. **Wiesław Karliński**, redaktor statystyczny

„Kontrola Państwowa” znajduje się w wykazie czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych z liczbą **70 punktów** za publikowane na jej łamach artykuły. Wykaz stanowi załącznik do komunikatu Ministra Edukacji i Nauki z 17 lipca 2023 r., wydanego na podstawie art. 267 ust. 3 ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742, 1088 i 1234). Wskaźnik Index Copernicus Value wyniósł dla „KP” w 2022 r.: 77,18. Więcej informacji o czasopiśmie na s. 124.

Spis treści

Kontrola i audyt 8

VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE: Ramy w kontroli wykonania zadań – teoria, praktyka NOK Belgii i autorskie podejście – część I 8

Ramy to inaczej modele myślenia, które determinują nasze postrzeganie rzeczywistości. Te istotne dla kontrolerów dotyczą np. problemów społecznych i sposobów ich rozwiązywania, powiązań między rządem, rynkiem, społeczeństwem obywatelskim i jednostką, zarządzania i tworzenia polityki, odpowiedzialności ministerstw, metod kontroli. Ponieważ ustalenia kontroli, oceny czy zalecenia wynikają nie tylko z faktów, ale także z ram, za pomocą których kontroler postrzega rzeczywistość, wybiera informacje i je interpretuje, ważna jest świadomość ich istnienia, podobnie jak krytyczne podejście do nich. Artykuł jest rezultatem badań literatury oraz analizy wybranych raportów z kontroli wykonania zadań przeprowadzonych przez Trybunał Obrachunkowy Belgii, zawiera też rozważania własne autorów. W pierwszej części pracy skupiają się oni na wyjaśnieniu koncepcji ram, czerpiąc z tradycji filozoficznej. Następnie pod tym kątem dokonują przeglądu literatury z obszaru nauk społecznych, nauki o organizacji oraz kontroli wykonania zadań.

VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE: The Frames of Performance Auditors – Theory and Original Research Method of the Belgium SAI 28

CEZARY OGÓREK: Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego – potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych 37

Audyt wewnętrzny należy do nowoczesnych narzędzi zarządzania, którego początków należy poszukiwać w sektorze komercyjnym w Stanach Zjednoczonych. Stanowiło ono odpowiedź na zmieniające się potrzeby i rosnącą złożoność organizacyjną dużych korporacji. W Polsce audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych funkcjonuje

od ponad 20 lat, a jego wdrożenie jest jednym ze skutków wstąpienia Polski do Unii Europejskiej. Wraz z pojawieniem się profesji audytora wewnętrznego zauważono potrzebę zdefiniowania wymagań co do sposobu określania przedmiotu badań audytowych, realizacji zadań, a także tych, które powinny spełniać osoby wykonujące ten zawód. Określają je standardy audytu, ustanowione przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA Global), jednolite dla całej profesji, niezależnie od organizacji, w której działalność jest prowadzona. W artykule omówiono projekt nowych Globalnych standardów audytu wewnętrznego przygotowany przez IIA Global, który w 2023 r. został poddany konsultacjom na całym świecie. Wprowadza on zasadnicze zmiany w międzynarodowych standardach audytu, dotyczące m.in. obowiązków audytorów oraz kierowników jednostek. Autor rozważa jego potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych w Polsce.

TOMASZ SOBECKI, MICHAŁ TREMPAŁA: Odpowiedzialność za zaciągnięcie zobowiązania – przekroczenie upoważnienia _____ 60

Zobowiązania angażujące środki publiczne można zaciągnąć wyłącznie na podstawie upoważnienia wynikającego z przepisów prawa lub zdarzeń prawnych. Niezachowanie limitów określonych w planie finansowym stanowi przekroczenie zakresu upoważnienia, jest działaniem bezprawnym i skutkuje naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Jego stwierdzenie wymaga jednak każdorazowego odniesienia się do przepisów, w ramach których powinna być prowadzona gospodarka finansowa danej jednostki. Regulacje prawne w tym obszarze są jednak niejednoznaczne, a w doktrynie pojawiają się spory dotyczące wykładni przepisów. Autorzy scharakteryzowali przesłanki odpowiedzialności i odpowiedzieli na pytanie o jej granice, przytaczając stanowiska komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

USTALENIA KONTROLI NIK _____ 73

DANIEL MICHAŁECKI: Przepięstwa internetowe: zapobieganie i zwalczanie – obywateli bez ochrony _____ 73

Korzystanie z Internetu stało się nieodłączną częścią życia prywatnego i zawodowego wielu Polaków – regularną obecność online deklaruje ponad trzy czwarte dorosłych. W ciągu dwóch lat, na które przypadła epidemia koronawirusa odsetek internautów wzrósł o dziewięć punktów procentowych. Ten obszar jest też od dawna aktywnym polem działalności przestępców, nękających nie tylko instytucje, ale też obywateli. Lawinowo rosnąca liczba ataków hakerskich, kradzieży tożsamości, *phishingu* czy szantażu opartego na oprogramowaniu *ransomware* sprawia, że cyberzagrożenia i cyberbezpieczeństwo stały się problemem społecznym. Przyjrzała się mu Najwyższa Izba Kontroli, koncentrując na przestępstwach wymierzonych w indywidualnych użytkowników Internetu, związanych z ryzykiem utraty przez nich środków finansowych oraz działaniach państwa, które powinny

im zapobiegać. Sprawdzono cztery podmioty: Ministra Cyfryzacji, Pełnomocnika Rządu ds. Cyberbezpieczeństwa, Komendę Główną Policji oraz Naukową i Akademicką Sieć Komputerową – Państwowy Instytut Badawczy. Artykuł przedstawia szczegółowe wyniki kontroli.

SYLWIA KRAWCZYK, BOGUMIŁA MĘDRZAK: Funkcjonowanie i rozwój małych portów morskich – najistotniejsze problemy _____ **85**

W Polsce funkcjonuje 29 mniejszych portów, z których aż 25 znajduje się w województwach pomorskim i zachodniopomorskim. Różnią się od siebie, m.in. pod względem infrastruktury, powierzchni, a także pełnionych funkcji i formy zarządzania. Ich tereny lądowe należą do różnych podmiotów: gmin (JST), Skarbu Państwa (SP) i osób prywatnych. Najczęściej występuje kombinacja własności państwowej i gminnej. O formie zarządzania małymi portami morskimi decyduje gmina, jeżeli większa część nieruchomości gruntowych stanowi jej mienie. Małymi portami najczęściej zarządzają JST w ramach swoich struktur organizacyjnych lub podmioty przez nie powołane. Jeśli większa część nieruchomości gruntowych portu jest własnością Skarbu Państwa i nie została oddana w użytkowanie wieczyste lub stanowi przedmiot użytkowania wieczystego SP, zadania i uprawnienia podmiotu zarządzającego wykonuje właściwy dyrektor urzędu morskiego. Zasady tworzenia podmiotów zarządzających portami i przystaniami morskimi, ich organizację i funkcjonowanie określa ustawa. Sposób wykonywania zadań wynikających z przepisów ustawowych i uregulowań wewnętrznych przez podmioty zarządzające małymi portami morskimi oraz sprawowanie nad nimi nadzoru nie były w ostatnich latach przedmiotem zainteresowania Najwyższej Izby Kontroli. Skłoniło to Izbę do podjęcia kontroli w tym obszarze. Chciano również zidentyfikować ewentualne bariery utrudniające funkcjonowanie portów, w tym wynikające ze sposobu zarządzania.

POZOSTAŁE KONTROLE NIK _____ **94**

Wyniki przekazane do publikacji w sierpniu i wrześniu 2023 r. _____ **94**

Rubryka sygnalizuje zakończenie przez Najwyższą Izbę Kontroli badań w wybranych obszarach i opublikowanie ich w formie „Informacji o wynikach kontroli”. W tym numerze piszemy o kontroli: dodatkowych świadczeń na walkę z pandemią; funduszu przeciwdziałania COVID-19; przygotowania organów i służb państwa do działania w razie wystąpienia chorób wysoce zakaźnych i szczególnie niebezpiecznych; funduszy sołeckich; muzeum II wojny światowej; nieruchomości lasów państwowych; zarządzania ruchem kolejowym; szkoleń kandydatów na kierowców; zakupów sprzętu przez Siły Zbrojne RP; budowy sieci Internetu szerokopasmowego w województwie podlaskim.

Państwo i społeczeństwo 96

PAWEŁ ROŻYŃSKI: Zamówienia wyłączone ze stosowania ustawy – transgraniczny charakter towarów i usług 96

Wartość polskiego rynku zamówień publicznych w 2021 roku wyniosła ok. 297,8 mld złotych i obejmowała także te wyłączone ze stosowania ustawy – Prawo zamówień publicznych (Pzp), szacowane na ok. 113,2 mld złotych. Segment zamówień udzielanych w takim trybie stanowił więc ponad 38% całego rynku. Na te wielkości miała niewątpliwie wpływ znacząca liczba wyłączeń zawarta w ustawie Pzp, przekraczająca 60 samodzielnych podstaw. Ich źródła należy upatrywać w unijnym i krajowym prawie zamówień publicznych. Artykuł przybliży te regulacje, akcentując obowiązki zamawiających.

Współpraca międzynarodowa 110

JACEK MAZUR: Kontrola systemów stosujących sztuczną inteligencję – wymiana doświadczeń 110

Organy administracji publicznej coraz częściej stosują systemy i aplikacje informatyczne w procesach zarządzania lub do obsługi interesantów. Wykorzystują sztuczną inteligencję i systemy samouczące się. Zmiany te zaczynają mieć wpływ na działalność najwyższych organów kontroli. Uważa się, że w miarę, jak stosowanie sztucznej inteligencji stanie się coraz bardziej powszechne, kontrole tych zagadnień będą częściej podejmowane.

Z życia NIK 114

W NIK o finansach europejskich samorządów 114

Dystrybucja subwencji i dotacji była głównym tematem siódmego seminarium Grupy zadaniowej EUROSAI ds. kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego (EUROSAI TFMA), które odbyło się 19-20 października 2023 r. w siedzibie Najwyższej Izby Kontroli.

Spotkanie Grupy EUROSAI ds. IT w siedzibie NIK 115

Blisko 50 osób z 20 najwyższych organów kontroli (NOK) Europy oraz USA, Indii, Kataru i Pakistanu wzięło udział w dwudniowym (10-11 października 2023 r.) spotkaniu Grupy roboczej EUROSAI ds. IT (EUROSAI ITWG), zorganizowanym w siedzibie Najwyższej Izby Kontroli w formule hybrydowej. Spotkanie otworzyli prezes NIK Marian Banaś i audytor generalny Estonii Janar Holm – obecny przewodniczący Grupy.

30-lecie czeskiego NOK i spotkanie Grupy EUROSAI WGEA 116

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Marian Banaś wzięło udział w uroczystościach związanych z obchodami 30. rocznicy utworzenia Najwyższego Urzędu Kontroli Republiki Czeskiej

oraz w inauguracyjnym spotkaniu Grupy roboczej EUROSAI ds. kontroli środowiska (EUROSAI WGEA). Wydarzenia miały miejsce w Pradze 25-27 września 2023 r.

Prezes NIK alarmuje ONZ i INTOSAI _____ 118

Marian Banaś, prezes Najwyższej Izby Kontroli wystosował 11 września 2023 r. listy do Organizacji Narodów Zjednoczonych i Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli, w których przedstawił obawy związane z zagrożeniami dla niezależności Izby.

Raport z kontroli międzynarodowej _____ 118

W stolicy Macedonii Północnej – Skopje, 26 września 2023 r., odbyło się spotkanie przedstawicieli siedmiu państw należących do Grupy zadaniowej EUROSAI ds. kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego (EUROSAI TFMA). Omówiono wyniki kontroli międzynarodowej.

Wizyta audytora generalnego Macedonii Północnej _____ 119

Podpisanie porozumienia o współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli oraz ustalenie jej formy było celem wizyty wynik delegacji Państwowego Urzędu Kontroli Macedonii Północnej 25 października 2023 r. Przewodniczył jej audytor generalny Maksim Acevski, który poprosił także Izbę o przeprowadzenie przeglądu partnerskiego.

W Paryżu o zapewnieniu niezależności NOK _____ 120

Prezes NIK oraz prezesi najwyższych organów kontroli (NOK) z kilkunastu państw zgromadzili się w Paryżu w połowie października 2023 r. na spotkaniu poświęconym roli szefów NOK w zapewnianiu ich niezależności.

Współpraca audytorów w sektorze publicznym _____ 120

Ponad 80 członków Europejskiej Konfederacji Instytutów Audytorów Wewnętrznych oraz Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli spotkało się w Brukseli 6 października 2023 r., aby omówić kwestie dotyczące współpracy audytorów zewnętrznych i wewnętrznych w sektorze publicznym.

Contents _____ 121

Informacje dla Prenumeratorów _____ 123

Informacje dla Czytelników i Autorów _____ 124

Kontrola i audyt

Teoria, praktyka NOK Belgii i autorskie podejście

Ramy w kontroli wykonania zadań – część I

Ramy to modele myślenia, często podświadome, które determinują postrzeganie rzeczywistości. Na temat tych, które kształtują spojrzenie na kontrolę wykonania zadań istnieje niewiele badań. Przedstawione w artykule studia przypadków pochodzące z raportów z kontroli Trybunału Obrachunkowego Belgii służą głębszemu spojrzeniu na ramy, którymi kierują się kontrolerzy, gdy analizują problemy społeczne i sposoby ich rozwiązywania, zarządzanie i tworzenie programów publicznych, gromadzą dowody kontroli etc. Tę autorską analizę poprzedza przegląd literatury dotyczącej ram myślenia w filozofii, naukach społecznych, nauce o organizacji oraz kontroli wykonania zadań, któremu poświęcono pierwszą część artykułu prezentowanego w tym wydaniu „KP”. Autorzy dzielą się również własnymi przemyśleniami i doświadczeniami wynikającymi z wieloletniej praktyki.

VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE**Wstęp¹**

Zespół kontrolerów przeprowadza kontrolę wykonania zadań w departamencie IT, w którym nie udało się wdrożyć kilku projektów. Przyczyny niepowodzenia to: brak (odpowiedniej) funkcjonalności, koszty wyższe niż szacowane oraz znaczne przekroczenie terminów realizacji. Zespół poszukuje przyczyn niepowodzenia.

Jedna z członkiń zespołu zauważyła, że zabrakło jasnego powiązania pomiędzy projektami IT i strategią organizacyjną, a planowanie projektów było niewłaściwe (nierealistyczne założenia, brak jasno określonych celów, projekty nie były podzielone na etapy, niewystarczająco monitorowane, zespół IT nie posiadał odpowiednich kompetencji itp.). Zauważyła także, że cyfryzacji procesów dokonywano bez ich uprzedniej optymalizacji. Po takiej diagnozie rekomendacje wydawały się oczywiste: traktować projekty IT jak projekty organizacyjne (nie jak projekty *stricte* elektroniczne) oraz wypracować jasne powiązanie ze strategią organizacji, korzystać z metodyki zarządzania projektami (formułować jasne cele, wypracować strukturę projektu, monitorować postęp, dokonywać ewaluacji i wyciągać wnioski z ewaluacji wcześniejszych projektów etc.) oraz optymalizować procesy przed ich cyfryzacją.

Drugi kontroler widział całkiem inne przyczyny tej sytuacji: brak zaangażowania użytkowników na etapie planowania, brak kultury uczenia się w jednostce

odpowiedzialnej za IT (dominująca kultura jednostki uniemożliwiała omawianie błędów i wyciąganie wniosków) lub nieczytelna komunikacja z dostawcami, która skutkowałą niespełnionymi oczekiwaniami. Z tej perspektywy zalecił zaangażowanie użytkowników na etapie planowania projektów, budowanie kultury uczenia się oraz poprawę kontaktów z dostawcami.

Trzecia osoba z zespołu zwróciła uwagę na relacje. Zauważyła sprzeczne podejścia do niektórych projektów w ramach organizacji (np. konflikty pomiędzy jednostką IT a jednostkami merytorycznymi), opór wobec niektórych projektów czy też wygórowane ambicje, aby wdrażać projekty postrzegane jako prestiżowe. Zaobserwowała także, że niektórzy nie uważali, iż pewne projekty się nie powiodły, lecz oczekiwania były bardzo wysokie i technologie nie potrafiły ich spełnić. Inni sądzili, że pewien odsetek nieudanych projektów jest nieunikniony i to nieodłączna część tych wysokiego ryzyka. Sama definicja nieudanego projektu była zatem kwestionowana przez niektórych członków organizacji. Kontrolerka zaleciła wykonanie analizy wśród interesariuszy, aby zapewnić wsparcie projektom dzięki informowaniu i konsultacjom, odpowiedniemu zarządzaniu konfliktem, obniżeniu oczekiwań w wypadku projektów wysokiego ryzyka oraz akceptacji dla pewnej liczby projektów nieudanych.

Według czwartego kontrolera niepowodzenia były związane z niewłaściwą motywacją: kierowników projektów nie

¹ *Prawdziwa podróż nie polega na poszukiwaniu nowych lądów, lecz na nowym spojrzeniu* – Marcel Proust.

wynagradzono adekwatnie do produktywności, a kontrolowany wydział miał pozycję monopolisty, więc nie uznawał za zasadne wsłuchiwać się w potrzeby swoich klientów. Według kontrolera to właśnie było główną przyczyną niepowodzenia, więc rekomendacje dotyczyły odpowiedniego wynagradzania kierowników projektów oraz zwiększenia outsourcingu, aby wykorzystać przewagę konkurencyjną sektora prywatnego.

Ostatnia członkini zespołu kontrolnego uważała, że wydział IT za bardzo trzyma się tradycyjnych (ale przestarzałych) praktyk i procedur. Zauważyła, że wcześniejsze wybory technologii uniemożliwiały wdrażanie nowych, lepszych rozwiązań (zależność ścieżkowa) oraz ustaliła, że automatyzowane procedury były zbyt skomplikowane, aby przedsięwzięcie mogło się powieść. Nic więc dziwnego, że jej rekomendacje dotyczyły uproszczenia regulacji przed automatyzacją oraz porzucenia tradycji na rzecz nowoczesnych praktyk.

Powyższy fikcyjny przykład – zainspirowany przypowieścią o słońiu i ślepcach – pokazuje, że ramy myślenia kontrolerów determinują to co oni widzą i to czego nie widzą. Różny sposób postrzegania sprawia, że każdy widzi inne przyczyny problemów i rekomenduje inne ich rozwiązania². Ramy te dotyczą procesów, które mają wpływ

na wykonanie zadań, ale niektóre także samej definicji wykonania zadań, a zatem i definicji niepowodzenia. Ramy determinują sposób, w jaki przetwarzamy informacje: wybieramy fakty (czemu się przyglądamy), jak je interpretujemy oraz jaką przywiązujemy do nich wagę. To sprawia, że niektóre są dla nas widoczne, ale jednocześnie zamyka nam oczy na inne, a nawet może sprawić, że widzimy rzeczy, których nie ma. Każda z tych perspektyw rzuca pewne światło na rzeczywistość, ale żadna z nich nie jest kompletna. Uzyskanie pełniejszego obrazu wymaga więcej niż jednej perspektywy. I to jest tematem artykułu: z jakich ram korzystają kontrolerzy prowadzący kontrole wykonania zadań – jak postrzegają sprawy, myślą i w jaki sposób wpływa to na ich osąd, wyjaśnienia, zalecenia. Pragniemy podkreślić, że rzeczywistość jest złożona i potrzebujemy różnorodnych perspektyw, aby dostrzec jak najwięcej aspektów rzeczywistości. Które z (elementów) ram mogą być stosowane w konkretnym przypadku, to ostatecznie kwestia empiryczna.

Czym są ramy myślenia

Pierwsza z teorii dotyczących ram w naukach społecznych została stworzona przez E. Goffmana³. Opisuje on ramy jako definicję sytuacji.

² Zastosowane ramy to odpowiednio: racjonalny pogląd na sposób, w jaki funkcjonują organizacje (wówczas koncentrujemy się na systemach, strukturach, narzędziach itp.; perspektywa „czynnika ludzkiego” – spojrzenie na relacje, kulturę, motywację, komunikację; polityczne *podejście* do organizacji, które „mają oko” na różne poglądy, relacje, interesy i konflikty; *podejście* ekonomiczne – szukanie przyczyn porażki w nieodpowiednim lub niewystarczającym wynagradzaniu; instytucjonalny punkt widzenia – zwrócenie uwagi np. na formalne i nieformalne zasady „gry” oraz zależności ścieżkowe.

³ E. Goffman jest ważną postacią w anglosaskiej tradycji filozoficznej, o której mowa w podrozdziale „Filozofia”, s. 14.

L.G. Bolman i T.E. Deal⁴ określają ramy jako „model myślowy – zestaw wyobrażeń i założeń – który ma się w głowie i który pomaga zrozumieć dany obszar i poradzić sobie z nim. Takie modele myślowe są różnie nazywane – mapy, sposoby myślenia, schematy, paradygmaty, postrzeganie heurystyczne i kognitywne itp.”

Istotne w tej definicji jest to, że ramy są określane w sposób neutralny, a nie pejoratywny (np. jako uprzedzenia, tendencyjność, celowa manipulacja). W taki sposób stosujemy termin w artykule. Zgadamy się z definicją ram jako modelu myślenia; jednak to coś więcej – ramy są odzwierciedlone w wizualnym postrzeganiu (diagramy, wykresy, tabele, zdjęcia itp.). Zgadamy się także ze stwierdzeniem, że ramy pomagają zrozumieć rzeczywistość. Uważamy, że są do tego niezbędne. Nie da się postrzegać rzeczywistości z pustym umysłem. Bez ram rzeczywistość byłaby jednym wielkim zalewem informacji, doznań zmysłowych. Zawsze postrzegamy świat przez filtr ram, wszystkie fakty są „ubrane” w ramy i nie da się bez nich zrozumieć faktów. Poza ramami nie ma informacji i komunikacji. D.A. Schön i M. Rein⁵ słusznie ujmują to następująco: „Nie ma sposobu na postrzeganie rzeczywistości społecznej i na nadawanie jej sensu jak tylko przez ramy, dla samego już

nadania sensu złożonym sytuacjom bogatym w informacje konieczne jest dokonanie selekcji i organizacji, czyli to co określamy ‘nadawaniem ram’”. I często jesteście my owych ram nieświadomi. Tak jak rybie, która nie jest świadoma, że pływa w wodzie⁶, kontrolerowi nie jest łatwo uzmysłowić sobie, że stosuje modele myślenia. Ramy są często ukryte przed „nieuzbrojonym” okiem. D.A. Schön i M. Rein⁷ ujmują to następująco: „Choć ramy wywierają istotny wpływ na to co widzimy i jak interpretujemy to co widzimy, są częścią zakładanego z góry świata tworzenia polityki i najczęściej jesteśmy nieświadomi ich udziału w tym, jak sobie organizujemy działania, myśli i postrzeganie”.

G. Morgan⁸ wyróżnia różne poziomy ram: na najwyższym znajdują się paradygmaty – oznaczają jawne lub ukryte postrzeganie świata; paradygmat może obejmować różne szkoły myślenia, które są często różnymi sposobami widzenia świata (poziom metaforyczny); metafory przekształcają się na poziomie rozwiązywania problemów, np. w modele, teorie organizacyjne.

Definicja R.M. Entmana⁹ odnosi się bardziej do aspektu komunikacyjnego i językowego: „Wkładać w ramy to znaczy wybierać pewne aspekty postrzeganej rzeczywistości oraz nadawać im większe znaczenie w komunikowaniu, w sposób

⁴ L.G. Bolman, T.E. Deal: *Reframing Organizations. Artistry, Choice, and Leadership*, Seventh Edition, Jossey-Bass, 2021, 544.

⁵ D.A. Schön, M. Rein: *Frame Reflection*, Basic Books 1994, p. 247.

⁶ Powiedzenie chińskie.

⁷ D.A. Schön, M. Rein: *Frame Reflection*, op.cit.

⁸ G. Morgan: *Paradigms, metaphors and puzzle solving*, “Administrative Science Quarterly” Issue 4/1980.

⁹ R.M. Entman: *Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm*, “Journal of Communication” Issue 4/1993, pp. 51-58.

który promuje konkretną definicję problemu, interpretację przyczynową, ocenę moralną i/lub zalecenie dotyczące podejścia do danej kwestii”. Ramy określają zatem czym są problemy, diagnozują ich przyczyny, pomagają dokonać osądu oraz sugerują remedium.

Koncepcja, którą opracował J.S. Dryzek¹⁰ także odnosi się do komunikatywnego aspektu ram – mówi on „o wspólnym sposobie pojmowania świata”. Wskazuje również na związek pomiędzy dyskursem a władzą, powołując się na prace francuskiego filozofa M. Foucaulta: dyskurs jest podporządkowany praktykom politycznym i władzy.

Myślenie o ramach zajmuje nie tylko naukowców, wkroczyło również do instytucji międzynarodowych i *think tanków*, np.:

- W raporcie Banku Światowego z 2014 r.¹¹ ramy są opisane następująco: „Modele mentalne obejmują kategorie, koncepcje, prototypy, stereotypy, narracje przyczynowe i światopoglądy. Bez modeli myślowych nie byłoby możliwe podejmowanie codziennych decyzji. Bez wspólnych modeli myślowych w wielu wypadkach niemożliwy byłby rozwój instytucji, rozwiązywanie problemów, poczucie przynależności i solidarności, a nawet wzajemne zrozumienie”. Ciekawą kwestią w definicji Banku Światowego jest to, że uwzględnia ona wagę ram w codziennym życiu oraz ich nieuniknioną (nie da się bez nich postrzegać, interpretować, myśleć, osądzać);

- Amerykański instytut *FrameWorks* stosuje definicję, która obejmuje głównie

aspekt komunikacji: „Nadawanie ram to wybory, których dokonujemy odnośnie do tego co i jak mówimy: co chcemy podkreślić. Jak i co wyjaśniamy i co pozostawiamy niewypowiedziane”.

W tym artykule ramy traktujemy jak ogólny, luźny koncept, jak sposób myślenia. Ramy istotne dla kontrolerów to np. te dotyczące problemów społecznych i ich rozwiązywania (jak kontrolerzy definiują charakter, zakres, przyczyny czy rozwiązania problemów, które badają); ramy odnoszące się do powiązań pomiędzy rządem/rynkiem/społeczeństwem obywatelskim/jednostką (jaką rolę kontrolerzy przewidują dla poszczególnych interesariuszy w tworzeniu programów publicznych, czy uznają rynek za mechanizm nadrzędny itp.); ramy dotyczące zarządzania i tworzenia polityk (co uznają za dobre zarządzanie i za dobrą politykę); ramy odnoszące się do odpowiedzialności ministerstw (czy ministrowie są odpowiedzialni tylko za systemy, czy również za każdą decyzję administracyjną); ramy metod kontroli (co jest właściwym dowodem kontrolnym); ramy związków przyczynowych (jedno- czy wieloprzyczynowość).

Ponieważ ustalenia kontroli, osądy czy zalecenia wynikają nie tylko z faktów jako takich, ale także z ram, za pomocą których kontroler je postrzega, wybiera i interpretuje, świadomość ich istnienia jest istotna, podobnie jak krytyczne do nich podejście. Jest to zatem ich odpowiedzialność intelektualna.

¹⁰ J.S. Dryzek: *The Politics of The Earth. Environmental Discourses*, Oxford University Press 2021, p.328.

¹¹ Bank Światowy, *Umysł, społeczeństwo i zachowanie*, Waszyngton, *Raport na temat rozwoju na świecie* 2015.

W międzynarodowych standardach kontroli, w tym w ISSAI 300 na temat kontroli wykonania zadań¹², pojęcie ram nie pojawia się bezpośrednio, jednakże niektóre z nich zalecają otwarcie się na różne perspektywy:

- Punkt 31: „Od kontrolerów oczekuje się racjonalnych ocen i niekierowania się osobistymi preferencjami ani preferencjami innych osób. Jednocześnie powinni oni być otwarci na różne poglądy i argumenty. Jest to niezbędne, aby uniknąć błędów osądu lub stronniczości. (...) Od kontrolerów oczekuje się rozpatrywania zagadnień z różnych perspektyw oraz zachowania otwartego i obiektywnego podejścia do różnych poglądów i argumentów. Brak otwartości może spowodować przeoczenie ważnych argumentów lub kluczowych dowodów”.

- Punkt 38: „Wszystkie ustalenia i wnioski muszą być poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami. Powinny być umieszczone w kontekście, a wszystkie istotne argumenty za i przeciw oraz różne perspektywy powinny być uwzględnione przed wyciągnięciem wniosków”.

G. Morgan¹³ zakłada, że ważne jest, aby nauczyć się patrzeć z różnych perspektyw i myśleć uwzględniając je: „Ludzie, którzy potrafią odczytać daną sytuację z różnych (teoretycznie) punktów widzenia mają przewagę nad tymi, którzy kierują

się stałym podejściem. Ponieważ potrafią lepiej rozpoznać ograniczenia danej perspektywy. Widzą, jak sytuacje i problemy można wkładać w jedne ramy, a potem w inne, w ten sposób pozwalając na pojawienie się nowych rozwiązań”.

Metoda badawcza

Artykuł jest rezultatem badań literatury oraz analizy wybranych raportów z kontroli wykonania zadań przeprowadzonych przez Trybunał Obrachunkowy Belgii, zawiera też rozważania własne autorów. Przegląd literatury ma pomóc w zdefiniowaniu koncepcji ram oraz przeprowadzeniu pod tym kątem analizy publikacji dotyczących kontroli¹⁴. Pozwoliło to na umiejscowienie przypadków belgijskich w tej perspektywie oraz dokonanie uogólnień.

Wybraliśmy trzy przypadki: raporty na temat (flamandzkich) systemów edukacji i więziennictwa oraz raporty z kontroli prezentujące pogłębione wyjaśnienie przyczyn niepowodzeń wybranych programów.

Do tych raportów zastosowaliśmy następnie analizę ram – ustrukturyzowany kwestionariusz (wymieniający ich szerokie kategorie, które mogą potencjalnie wystąpić w raportach z kontroli)¹⁵, wynotowaliśmy też fragmenty odnoszące się bezpośrednio do nich. Skupiliśmy się na tekście, nie zaś na elementach wizualnych (jak ilustracje czy grafiki). Poszukiwaliśmy

¹² ISSAI 300 – Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań, <<https://www.nik.gov.pl/kontrolle/standardy-kontroli-nik/>>, wersja w języku angielskim: <<https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/>>.

¹³ G. Morgan: *Images of organization*, Sage Publications, 2006, p. 520.

¹⁴ Literatura na temat ram w pracy kontrolera jest ograniczona. Artykuł jest jedną z pierwszych pozycji w tej dziedzinie.

¹⁵ Zgodnie z naszym podejściem fenomenologicznym celem kwestionariusza było jedynie otwarcie się na nowe opcje, nie zaś porównanie z określonymi z góry ramami. Nie było to więc sztywne podejście dedukcyjne, nasz kwestionariusz tylko określał szerokie, ogólne kategorie typów takich ram.

powtarzających się wzorów wpływających z analizowanych danych¹⁶. Był to proces wielokrotny.

Takie podejście wiąże się z pewnymi ograniczeniami i ryzykiem. Ograniczeniem jest to, że mogło być ono częściowo zdeterminowane przez najwyższy organ kontroli (NOK) i wybrane przypadki. Ryzyko polega na tym, że badacze analizują dane z własnej perspektywy. Ludzie nie są przecież „przetwarzaczami” informacji – taka jest wymowa tego artykułu – a analiza własna jest także oczywiście zależna od naszych ram, wynikających z wykształcenia, wiedzy, wartości oraz założeń (często nieuświadomionych i zakładanych z góry). Kluczowe pytanie brzmiało wobec tego: jak badacze mogą uniknąć wpływu swoich ram na wynik badania. Dlatego podeszliśmy do naszych materiałów badawczych z fenomenologiczną otwartością, zainspirowani pewnymi kluczowymi koncepcjami tradycji filozoficznej¹⁷. Takie podejście wymaga spojrzenia na ramy jako pewnego rodzaju zjawiska i opisuje je na żywo, w miarę jak się pojawiają. Bierzymy w nawias nasze przeświadczenia i wcześniejszą wiedzę na temat badanych ram¹⁸ (redukcja fenomenologiczna), aby opisać ich sedno (redukcja ejdetyczna).

Literatura na temat ram

W pierwszej części wyjaśnimy koncepcję ram korzystając z tradycji filozoficznej. Następnie dokonamy przeglądu literatury z obszaru nauk społecznych, zwięźle

przejdziemy przez tę dotyczącą ogólnych nauk społecznych, aby na koniec zająć się literaturą na temat samych ram.

Filozofia

Termin „ramy” jest związany z koncepcjami tradycji filozoficznej. Założenie, że rzeczywistość może być postrzegana z różnych perspektyw było obecne w filozofii Zachodu od samego początku. Niektórzy twórcy osobliwych koncepcji próbowali przekonać odbiorców, że nie można wykluczyć innych poglądów niż te stosowane w codziennym życiu, w głównym nurcie polityki czy w mitologicznym opisie świata. Z reguły rozróżniali oni poglądy prawdziwe od nieprawdziwych, ale przynajmniej początkowo ta dychotomia nie zdominowała całej filozofii. Swoją teorią, że „człowiek jest miarą wszechrzeczy” Protagoras, sofista żyjący w V w. p.n.e., ogłosił równość różnych perspektyw. Jednakże to nie sofisci, lecz ich krytyk Platon oraz jego absolutystyczne rozróżnienie pomiędzy prawdą a fałszem ukształtowało myślenie europejskie. Koncepcja, że o rzeczywistości można myśleć i mówić na różne sposoby paradoksalnie wypadła z głównego nurtu myśli zachodniej. Jednakże absolutne rozróżnienie prawdy od fałszu nie zapobiegło fundamentalnym zmianom w historii filozofii.

W filozofii Platona rzeczywistość jest przede wszystkim niematerialna i rozumiana nie jako całkowicie namacalne, widzialne i konkretne przedmioty, lecz jako świat idei istniejących na własnych zasadach,

¹⁶ Podejście takie nazywane jest także teorią ugruntowaną.

¹⁷ Twórcą fenomenologii jest Edmund Husserl (1859–1938). Jednakże w ramach tej szkoły myślenia znajdziemy różne warianty.

¹⁸ E. Husserl stosuje (niemiecki) termin *Einklammern*.

oddzielonych od konkretów, które były w pewnym sensie tylko pozorne. Prawdziwa wiedza na temat rzeczywistości nie może być pozyskana dzięki percepcji i zmysłom, lecz kontemplacji idei, które są uniwersalne i niezmiennie. Rzeczy namacalne są dostępne tylko w takim stopniu, w jakim przywołują odwieczne idee.

Po średniowieczu perspektywa zmieniła się zasadniczo i za realne i prawdziwe zaczęto postrzegać to, co jest doświadczane zmysłami. Perspektywa ta jest szczególnie widoczna w filozofii siedemnastowiecznych empirystów. Według nich idee nie są niezależnymi bytami, ale pochodzą z doświadczeń zmysłowych. Jedyńm źródłem wiedzy na temat rzeczywistości jest właśnie doświadczenie.

Główna linia naszego myślenia współczesnego jest zgodna z empiryzmem, choć nieco zmieniona przez pozytywizm: wiedza opiera się na faktach i metodach naukowych. Taki sposób myślenia obowiązuje także w życiu codziennym, w różnych kontekstach, takich jak polityka czy życie zawodowe: wiarygodne informacje można uzyskać tylko na podstawie faktów i nauki. Tylko takie informacje powinny kierować działaniami człowieka. Choć nie zawsze to widać w praktyce, w ten sposób postrzega się normę czy ideał. I zasadę tę stosują także kontrolerzy. Wykorzystują metody naukowe i choć mają świadomość, że kontrola to nie jest badanie naukowe, podchodzą do niej w ten sposób – traktując fakty i metodykę kontroli jako elementy kluczowe. Ponadto oczekują od kontrolowanych, że realizując swoją politykę i zarządzając

będą działać w sposób uzasadniony i opierać się na dowodach. Taki sposób myślenia naturalnie prowadzi do założenia, że tylko jedna perspektywa jest możliwa i że istnieje tylko jedna prawda.

Oprócz podejścia idealistycznego i racjonalistycznego (które zakładają, że rzeczywistość ma racjonalną strukturę i ludzki umysł może ją pojąć) oraz oprócz empiryzmu (uznającego, że wiedza może być zdobyta tylko dzięki doświadczeniom zmysłowym) pojawiła się trzecia postawa, którą zapoczątkował I. Kant (koniec XVIII wieku)¹⁹. I to z nią łączy się koncepcja ram. Empiryzm wiązał się z licznymi problemami. Na przykład w kwestii związków przyczynowo-skutkowych, ponieważ przyczynowości nie można zaobserwować zmysłami. Istnieje tylko pewność co do chronologii, tego co było przed a co po, ale nie odnośnie do tego, jak „przed” decyduje o tym co jest „po”. Kant chciał rozwiązać kwestie podnoszone przez empiryzm, godząc podejście empiryczne i racjonalistyczne. Jego zdaniem, podobnie jak w opinii empiryków, zdobywanie wiedzy zaczyna się od doświadczeń zmysłowych, ale jest kształtowane przez pojęcia wrodzone. Koncepcja przyczynowości, np., umożliwia zrozumienie zjawisk zmysłowych w kontekście przyczynowym. Podobnie pojęcia przestrzenności i czasowości mogą być postrzegane tylko dlatego, że czas i przestrzeń to wrodzone koncepty, które są nakładane na wrażenia zmysłowe jak forma. Z taką teorią wiedzy I. Kant uznaje, że rzeczywistość jako taka – oprócz wrodzonych form i pojęć – nie jest

¹⁹ I. Kant, *Krytyka czystego rozumu*, 1781/1787.

dostępna poznaniu. Zatem w jego myśleniu odnajdujemy element platoński: rzeczywistość realna pojawia się tylko dzięki ideom. Zaproponowane przez filozofa rozwiązanie problemu to znaczące ograniczenie możliwości umysłu ludzkiego. Zawiera ono dwa elementy. Z jednej strony wiedza musi opierać się na empiryzmie; z drugiej strony koncepcję rozumu należy stosować w odpowiedni sposób. Jeśli żaden z tych warunków nie został spełniony, można co najwyżej posłużyć się spekulacją, którą Kant – w przeciwieństwie do Platona – odrzuca jako zawodną. Zagłądanie pod płaszczyk koncepcji rozumu, aby upewnić się czym naprawdę jest rzeczywistość wydaje się niemożliwe.

W filozofii współczesnej te trzy postawy są nadal obecne. Filozofia kontynentalna jest często opisywana jako racjonalistyczna lub idealistyczna, podczas gdy anglosaską uważa się za pragmatyczną i empiryczną. Trzecia krytyczna postawa jest obecna w takiej lub innej formie w obu tych filozofiach. Model kantowski np. miał bardzo duży wpływ na fenomenologię hermeneutyczną (egzystencjonalną), która zrodziła się w drugiej połowie XIX i w pierwszej połowie XX wieku²⁰. Te szkoły myślenia również szukają możliwych warunków rozwoju dla wiedzy, ale, w przeciwieństwie do I. Kanta, według nich te warunki nie są uniwersalne ani niezmiennie, lecz zależą od kontekstu i czasu. Pozbawione formy wrażenia zmysłowe są przekładane na wiedzę przez złożone zestawy „ram”, jednakże zdaniem tych filozofów jest to proces dużo bardziej dynamiczny niż według I. Kanta.

Te warunki *a priori* lub ramy „karmią się” nowo zdobytym doświadczeniem i wiedzą. Nowa wiedza pojawia się zgodnie z wzorcami uformowanymi przez przeszłe doświadczenia i wiedzę już posiadaną, a te są zakorzenione jako nawyki w pamięci świadomej lub nieświadomej. Ponadto te szkoły myślowe zakładają, że ramy nie pojawiają się niezależnie, ale są powiązane z elementami materialnymi i niematerialnymi (wartościami), z lękami i pragnieniami, ze zwyczajami, narracjami zbiorowymi, kulturą i historią. Możliwe zatem są wielorakie ramy i perspektywy, jednak często bywają one represyjne, nieświadome lub wszechogarniające.

Ślady postawy krytycznej można odnaleźć w różnych współczesnych koncepcjach filozoficznych: paradygmat, dyskurs, gry słowne, konstruktywizm. Nawet podejście strukturalistyczne czy postmodernistyczne, z ich dekonstruktywizmem, często wywodzą się z kantowskiego modelu krytycznego. Oczywiście rozumienie ram wynika lub jest związane z tym modelem. Zatem pytanie, czy koncepcja ta pochodzi z tradycji anglosaskiej, czy raczej z kontynentalnej jest bezzasadne. Istotne, że wszystkie te podejścia podkreślają aktywną rolę podmiotu postrzegającego. Zdobywanie wiedzy nie jest pasywnym procesem. Fenomenologia określa to jako intencjonalność świadomości wiedzy. Ramy nie tylko wprowadzają porządek do chaosu wrażeń i doświadczeń, ale także pełnią konstruktywną rolę w zdobywaniu wiedzy. Bez intencjonalności świadomości nie byłoby ram, a bez ram nie byłoby wiedzy. Niemniej do rozpoznania ram myślenia

²⁰ Na przykład E. Husserl, *Idee czystej fenomenologii i filozofii fenomenologicznej*, 1913.

i do ich modyfikowania lub zmiany konieczny jest spory wysiłek, głównie ze względu na okoliczności zewnętrzne i kontekst, gdyż one są czynnikami decydującymi.

Nauki społeczne

Literatura na temat ram odnoszących się do problemów społecznych jest bardzo bogata. Oto przykłady:

- J.S. Dryzek opisuje ramy²¹, które zdominowały politykę środowiskową, takie jak rozwiązywanie problemów środowiskowych (przyjmuje system gospodarczy jako dany, ale dostosowuje go odpowiednio do problemów środowiskowych, np. przez regulacje lub zachęty dla rynku), granice i przetrwanie (kwestionowanie stałego wzrostu gospodarczego i wzrostu populacji oraz przeorientowanie systemu gospodarczego). W każdym ramach spotykamy różne poglądy na związek pomiędzy wartościami ekonomicznymi i ekologicznymi, na relację pomiędzy człowiekiem a naturą (np. natura jako źródło kontra człowiek jako część natury); na definiowanie problemu i potencjalnych rozwiązań; na jednostki, od których oczekuje się rozwiązania danego problemu (np. elity polityczne i gospodarze, naukowcy, obywatele).
- C.L. Barry i in.²² twierdzą, że problemotykość można postrzegać albo jako

odpowiedzialność jednostkową, albo jako ryzyko systemowe, co ma konsekwencje dla publicznego wsparcia jego zapobieganiu.

- L. d’Haenes i M. de Lange²³ określają pięć typów ram, za pomocą których prasa opisuje osoby szukające azylu (konflikt, interes ludzki, konsekwencje gospodarcze, moralność, odpowiedzialność).
- W. Joris i in.²⁴ wyróżniają pięć ram myślowych, którymi opisywano w prasie kryzys strefy euro (wojna, katastrofa, katastrofa naturalna, struktura, gra).

Think tanki i organizacje pozarządowe również opracowały wiele publikacji na temat modeli myślenia, m.in.:

- Fundacja Nowa Ekonomia (*New Economics Foundation*)²⁵ uznaje „narrację oszczędnościową” za dominującą ramę myślową, które ukształtowały sposób, w jaki ludzie myślą i mówią o gospodarce Wielkiej Brytanii. Następnie nazywa siedem tworzących ją ram, np. „rozrośnięte, niewydajne i kontrolujące struktury rządowe przeszkodą dla postępu”.
- Instytut *FrameWorks*²⁶ identyfikuje sześć ram stosowanych do opisu starzenia zarówno w mediach, jak i w materiałach promocyjnych. Jest to np. narracja „energicznego seniora”, która reprezentuje wyidealizowaną wizję procesu starzenia czy też narracja „kryzysu demograficznego”,

²¹ J.S. Dryzek: *The Politics...*, op.cit. Dryzek speaks of discourses. Dryzek mówi o dyskursach.

²² C.L. Barry, V.L. Brescoll, S.E. Gollust: *Framing Childhood Obesity: How Individualizing the Problem Affects Public Support for Prevention*, „Political Psychology” No. 3/2013, pp. 327-349.

²³ L. d’Haenens, M. de Lange: *Framing of asylum seekers in Dutch regional newspapers*, „Media Culture Society” vol. 23/2001, pp. 847-860.

²⁴ W. Joris, L. d’Haenens, B. van Gorp: *The euro crisis in metaphors and frames: Focus on the press in the Low Countries*, „European Journal of Communication” Vol. 5/2014, 608-617.

²⁵ New Economics Foundation: *Ramy gospodarki: Historia oszczędzania*, 2013, p. 38.

²⁶ Frameworks Institute: *Aging, Agency, and Attribution of Responsibility: Shifting Public Discourse about Older Adults*, 2015, p. 31.

która straszy nieuchronnym kryzysem starzejącego się społeczeństwa. Według Instytutu największym problemem jest głębokie przekonanie, że to konkretna osoba ponosi wyłączną odpowiedzialność za to, jak się starzeje.

- Fundacja Króla Baudouina, belgijska organizacja non-profit, dysponuje kilkoma publikacjami²⁷, w których nazywa ramy myślowe powtarzające się w debatach publicznych na temat poszczególnych kwestii społecznych, np. demencji, ubóstwa dzieci, zdrowia psychicznego, zrównoważonego rozwoju.

Modele myślowe dotyczące problemów społecznych są oczywiście bardzo specyficzne, w zależności od tematu, jednak pewne głębsze osie często powracają, np. koncepcja odpowiedzialności (jednostka kontra społeczeństwo); koncepcja włączania lub wykluczania (wszyscy na pokład kontra wrogi stosunek do outsiderów); koncepcja rozwiązywalności problemów (optymizm kontra pesymizm) czy koncepcja konieczności głębokich zmian (podejście reformistyczne kontra radykalne). Podczas gdy niektóre z modeli myślenia wychodzą od wąskiego podejścia, inne uwzględniają szerszą perspektywę i łączą się z innymi dziedzinami. Niniejsze badanie skupia się na tym, w jaki sposób kontrolerzy wykonania zadań ujmują „w ramy” problemy społeczne.

Organizacja

Literatura na temat ram opisujących, jak funkcjonują (powinny funkcjonować) organizacje jest dość bogata²⁸. Autorzy artykułu przybliżają ramy, które opisują L.G. Bolman i T.E. Deal oraz J. Le Grand, gdyż te zastosowali w swoich studiach przypadku.

L.G. Bolman i T.E. Deal²⁹ wyróżniają cztery modele patrzenia na organizacje:

- Model strukturalny (metaforą jest fabryka lub maszyna) opisuje racjonalny świat i wyróżnia takie aspekty, jak planowanie i kontrola, strategia, cele, struktura (specjalizacja i koordynacja), technologia, programy, procedury. Z tej perspektywy najważniejszym wyzwaniem dla kierownictwa jest wzajemne powiązanie celów organizacyjnych, struktur, technologii, kontekstu (w dalszej części tego artykułu będziemy stosować określenie „racjonalny” dla tego modelu, ponieważ jest to bardziej czytelne).

- Model zasobów ludzkich (metaforą jest rodzina) koncentruje się na człowieku: potrzebach, motywacji, umiejętnościach, relacjach. Z tej perspektywy podstawowym wyzwaniem dla kierownictwa jest powiązanie celów organizacyjnych i ludzkich potrzeb.

- Model polityczny (metaforą jest dżungla) postrzega organizacje jako areny, gdzie o skromne zasoby rywalizują osoby i grupy, które kierują się różnymi wartościami,

²⁷ Koning Boudewijnstichting: *Framing en reframing: anders communiceren over dementie*, 2011, p. 79; Koning Boudewijnstichting: *Weg met het stigma. Hoe kunnen we anders communiceren over kindarmoede?*, 2015, p. 97; Koning Boudewijnstichting: *Goed gek! Anders spreken over geestelijke gezondheid*, 2017, p. 52; Koning Boudewijnstichting: *Duurzaamheidscontroverses in België: een discoursanalyse*, 2021, p. 98.

²⁸ Patrz np. G.T. Allison (1971), R.F. Elmore (1978), W.G. Astley and A.H. Van de Ven (1983), D.J. Farmer (2010), F. Laloux (2014), G. Morgan (2006), J. Rohrbaugh (1983), W.R. Scott (2003).

²⁹ Bolman L.G., Deal, T.E.: *Reframing Organizations. Artistry, Choice, and Leadership*, Seventh Edition, Jossey-Bass, 2021, p. 544.

wierzeniami, interesami. Główne elementy tego modelu to wybieranie tematów do dyskusji, budowanie koalicji, zarządzanie konfliktami, negocjacje. Podstawowym wyzwaniem dla kierownictwa jest wypracowanie agendy i zaplecza.

- Model symboliczny (metaforą jest teatr) zakłada, że najważniejsze nie jest to co się dzieje, lecz jakie to ma znaczenie dla ludzi. Główne elementy to kultura, mit, znaczenie, metafora, rytuały, historie, bohaterowie. Wyzwaniem jest wypracowanie wspólnej wizji, kultury, znaczeń, które będą jednocześnie organizacją (alternatywna nazwa tego modelu to „instytucjonalny”).

Ten sam proces może mieć różne znaczenie w zależności od modelu myślenia, np.:

- Planowanie strategiczne może być postrzegane jako proces wyznaczania i utrzymywania kierunku (model racjonalny), sposób na stymulowanie zaangażowania (model zasobów ludzkich) lub jako rytuał pokazujący, że organizacja działa w nowoczesny, racjonalny sposób (model symboliczny);
- Ewaluacja programu może być postrzegana jako mechanizm informacji zwrotnej i uczenia się (model racjonalny), narzędzie kształcenia i wyposażania człowieka (model zasobów ludzkich), jako instrument legitymizacji dokonanych już wyborów politycznych lub broń do zwalczania wyborów dokonanych przez innych (model polityczny) bądź jako rytualne okazywanie zgodności z oczekiwaniami zawodowymi lub prawnymi (model symboliczny).

Cztery modele L.G. Bolmana i T.E. Deala pozwalają ująć wiele aspektów organizacji i polityki, jednak chcielibyśmy uzupełnić je o dwa kolejne, obejmujące różne elementy poprzednich: model ekonomiczny i model myślenia systemowego.

W modelu ekonomicznym (metaforą jest np. kij i marchewka) zakłada się, że zachowanie jest uzależnione od motywacji, czyli nagród lub kar, które zachęcają/zniechęcają do pewnych postaw. Mogą być finansowe (np. koszty, kary, dotacje), ale także pozafinansowe (np. prestiż). Krótko mówiąc, jeśli coś idzie źle (np. program jest nieudany), to dlatego, że „jaka płaca, taka praca” (niewłaściwa motywacja). Jeśli np. mamy stale korki na ulicach, to dlatego, że istnieją ulgi podatkowe na samochody służbowe, a podróż autem nie jest dużo droższa w porównaniu z transportem publicznym.

Według doktryny nowego zarządzania publicznego (silnie zainspirowanego teoriami ekonomicznymi), motywacja w organizacjach publicznych jest strukturalnie nieodpowiednia, np.:

- Pracownicy nie są wynagradzani odpowiednio do osiągnięć (mają stałe pensje bez względu na jakość pracy);
- Konkurencja jako motywacja do dobrej pracy właściwie nie istnieje (organizacje publiczne są często monopolistami, funkcjonują nawet jeśli nie robią tego dobrze, a niska wydajność nie eliminuje ich z rynku, jak ma to miejsce w sektorze prywatnym);
- Przychody (podatki) i wydatki (budżet) nie są wzajemnie powiązane, jak w firmach prywatnych (gdzie przychody zależą od sprzedaży towarów lub usług). Zatem osoby decydujące o wydatkach nie muszą zapewnić odpowiedniego poziomu przychodów, co nie zachęca do redukcji kosztów ani podnoszenia jakości działania.

W podejściu systemowym (metaforą może być np. opowieść o słońiu i ślepcach) patrzymy na szerszy obraz i z różnych perspektyw. J. Chapman uważa, że „kluczowe aspekty myślenia systemami to szerszy obraz

i uznanie perspektywy innych osób dla danej sprawy lub sytuacji”³⁰. P. Senge podnosi zaś, że: „Myślenie systemami to dyscyplina widzenia całości. To ramy umożliwiają widzenie wzajemnych relacji, nie rzeczy, (...) prowadzi do dyscypliny widzenia 'struktur', na których opierają się złożone sytuacje”³¹.

W podejściu systemowym będziemy szukać przyczyn braku skuteczności np. w stosowaniu krótkoterminowych (objawowych) rozwiązań, wobec nieposiadania długoterminowej perspektywy i identyfikacji rzeczywistych przyczyn problemu („dzisiejsze problemy rodzą się z wczorajszych rozwiązań”); lekceważenia szerszego obrazu (brak skoordynowanego podejścia do problemów społecznych, które wykraczają poza struktury organizacyjne, np. w wypadku walki z przestępczością – programy wypracowywane dla konkretnych struktur policji bez podejścia całościowego); niewyciągania wniosków po stronie rządowej (np. brak ewaluacji wcześniejszych programów, brak czasu na zajmowanie się przypadkami innymi niż te najpilniejsze).

J. Le Grand³², nauczyciel akademicki i były doradca premiera Wielkiej Brytanii, wyróżnił cztery ramy świadczenia usług publicznych:

- „Zaufanie” (model profesjonalny): usługi publiczne cieszą się zaufaniem i uważane są za naturalnie „wewnętrznie” zmotywowane do osiągnięcia celów. Nie podlegają celom scentralizowanym ani presji rynku.

Według tego podejścia większy profesjonalizm i autonomia są sposobem na lepsze funkcjonowanie. Duży zakres autonomii może doprowadzić do wysokiej motywacji do pracy i wysokiej produktywności, ale jest to możliwe tylko wtedy, gdy profesjonalści dbają o interesy pacjenta, studenta, a nie o swoje własne lub o interes systemu.

- „Cele” lub „Rozkazuj i kontroluj” (zarządzanie hierarchiczne): zakłada się, że z własnej woli ludzie nie będą właściwie wykonywać pracy. Zatem, przynajmniej zgodnie z tą teorią, do motywowania konieczne są cele, wytyczne, nagrody i kary (podwyżki, awanse, prestiż). Zaleca się wyznaczanie celów i mierników ich realizacji dla obszarów problematycznych. Takie ramy są właściwe, jeśli dysponujemy mierzalnymi i jednoznacznymi celami. Jednak mogą być trudne przy sprzecznych i niemierzalnych celach. Umożliwiają zwykle osiągnięcie dobrych wyników krótkoterminowych, ale w dłuższej perspektywie mają skutki uboczne (spadek motywacji wewnętrznej, przenoszenie problemów: robimy tylko to, co się da zmierzyć).

- „Głos” (uczestnictwo publiczne): obywatele mogą wyrażać opinię korzystając z procedur skargowych, struktur partycypacyjnych, badań zadowolenia itp. W tym modelu motywacja jest wobec tego narzucana centralnie, ale wbudowana w dostarczenie usługi. Umożliwienie klientowi wyrażenia opinii staje się sposobem na podniesienie jakości usług publicznych. Zalecenie

³⁰ J. Chapman: *System failure: Why governments must learn to think differently*, DEMOS 2004, p. 103.

³¹ P. Senge: *The Fifth Discipline* (second edition), Decker Edge 2006, p. 464.

³² J. Le Grand, J.: *The Other Invisible Hand: Delivering Public Services through Choice and Competition*, Princeton University Press 2007, p. 208.

brzmiałoby: „Więcej władzy dla klienta” (obowiązkowe konsultacje lub przedstawicielstwo, pomiary zadowolenia). Model ten ma jednak również wady: opinię klienta można łatwo zignorować jeśli podmiot świadczący usługi jest w tym obszarze monopolistą („wybór umożliwia wyrażanie opinii” to znane powiedzenie pojawiające się w tym kontekście), opinię wyraża przede wszystkim klasa średnia, klienci nie zawsze mają wiedzę na temat jakości oraz kosztów usług (np. jakość służby zdrowia).

- „Wybór i konkurencja” (model rynkowy): wolność wyboru oraz konkurencja pomiędzy dostawcami to główne elementy budujące lepszy poziom usług. Według niego – co jest zgodne z nowym zarządzaniem publicznym – wolny rynek odgrywa nadrzędną rolę w podnoszeniu jakości usług, więc funkcjonowanie rządu będzie się poprawiać dzięki prywatyzacji, zwiększonemu stosowaniu mechanizmów rynkowych, outsourcingowi do sektora prywatnego itp. Rekomendacja brzmiałaby: trzeba stworzyć konkurencję (outsourcing, prywatyzacja, partnerstwo publiczno-prywatne). Konieczne jest jednak spełnienie pewnych warunków, np. aby klienci mogli zmieniać dostawców usług, musi istnieć prawdziwa konkurencja (różni dostawcy); trzeba zminimalizować ryzyko podejścia wybiórczego (wybieranie „najlepszego klienta”); klienci muszą mieć wiedzę na temat kosztów i jakości oferowanych usług (np. edukacja).

Typologia, którą zaproponował J. Le Grand różni się nieco od innej typologii spotykanej w literaturze poświęconej administracji publicznej, czyli rozróżnieniu pomiędzy trzema modelami rządzenia: hierarchia (biurokracja), rynek i zarządzanie, sieci (patrz np. G. Bouckaert i in.³³).

Kontrola wykonania zadań

Publikacje zgłębiające i omawiające ramy czy modele myślenia w kontroli wykonania zadań są nieliczne. Pokazują, że kontrolerzy często przyjmują racjonalne, zarządcze podejście do programów publicznych i organizacji, uznają też oficjalne cele tych programów za dane z góry i niepodlegające dyskusji.

M. Siemiatycki³⁴ porównał różnicę pomiędzy tym, jak przyczyny przekroczenia kosztów realizacji projektów infrastruktury transportowej tłumaczą badacze akademicy, a jak kontrolerzy sektora publicznego. Zauważył, że pomiędzy wyjaśnieniami dostarczonymi przez te dwie grupy istniały zasadnicze różnice: kontrolerzy wskazywali przede wszystkim na aspekty techniczne i zarządcze (np. niewłaściwe techniki prognozowania kosztów, zmiany w projektach, niewłaściwą sprawozdawczość), zaś literatura akademicka kładła nacisk na wyjaśnienia polityczne, ekonomiczne i psychologiczne (np. celowe niedoszacowanie kosztów na etapie planowania po to, aby pozyskać wsparcie, presja organizacyjna, że duże projekty infrastrukturalne

³³ G. Bouckaert, B.G. Peters, K. Verhoest: *Resources, Mechanisms and Instruments for Coordination*, [w:] *The Coordination of Public Sector Organizations – Shifting Patterns of Public Management*, Palgrave Macmillan 2010.

³⁴ M. Siemiatycki: *Academics and Auditors: Comparing Perspectives on Transportation Project Cost Overruns*, „Journal of Planning Education and Research” 2009, pp. 142-156.

mają wpisać się w nadmiernie optymistyczne szacowanie kosztów). Siemiatycki upatruje różnic pomiędzy przyczynami zakładanymi przez te dwie grupy w rozumieniu przekroczenia kosztów, uprawnieniach, dostępie do danych oraz perspektywach analitycznych (ramach/modelach myślenia). Według niego kontrolerzy z reguły stosują podejście księgowo do badania kosztów, a przyświeca im cel podnoszenie racjonalności wydatkowania pieniędzy podatnika. Akademyki badają te zagadnienia z wielu różnych perspektyw, w tym urbanizacji, nauk politycznych, zarządzania, ekonomii, inżynierii, socjologii i psychologii, co zapewnia różnorodność spojrzeń i wyjście poza aspekty techniczne.

V. Put³⁵ zbadał, jak najwyższe organy kontroli (NOK) rozumieją „dobrze wykonane zadanie” na podstawie analizy raportów Holenderskiej Izby Obrachunkowej (Algemene Rekenkamer, ARK) i Narodowego Urzędu Kontroli Wielkiej Brytanii (UK National Audit Office, NAO). Zauważył, że ARK koncentrowała się na poziomie programów³⁶. Te leżą w gestii ministerstw, zatem ARK bada przede wszystkim działalność ministrów, a mniejszą

wagę przywiązuje do oceny zarządzania³⁷. Można więc powiedzieć, że dla Izby główne ramy kontroli wykonania zadań to demokratyczna odpowiedzialność ministrów. NAO wprost przeciwnie – bada wyłącznie poziom zarządcy³⁸ oraz stosunki pomiędzy rządem a klientami³⁹. Dla NAO głównymi ramami odniesienia są zorientowanie na klienta oraz wydajne i skuteczne zarządzanie. V. Put zauważył również, że oba NOK często odwołują się do oficjalnych źródeł dotyczących kryteriów kontroli (np. cele w dokumentach programowych, regulacje lub plany strategiczne, dobre praktyki w wytycznych wewnętrznych), a ponadto korzystają z innych: literatury profesjonalnej, porównań (z poprzednimi działaniami, z podobnymi organizacjami). Często kontrola obejmuje ustalenie, czy jednostka kontrolowana działała zgodnie z oficjalnymi celami – co według rządu miało zostać osiągnięte. Z punktu widzenia rozliczalności jest to podejście właściwe: politycy muszą odpowiedzieć za to, do czego się zobowiązali. Jednocześnie ich najłatwiej jest wybronić: ponieważ są częścią podlegającą kontroli (administracja i minister),

³⁵ V. Put: *De bril waarmee auditors naar de werkelijkheid kijken. Over normen die rekenhoven gebruiken bij het beoordelen van de overheid*, die Keure, Brugge 2006, p. 219; V. Put: *Norms in performance audits: some strategic considerations* [in:] Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Edward Elgar, 2011, pp. 75-94, 368.

³⁶ Na przykład przyjmując następujące kryteria kontroli: jasny, oparty na dowodach, spójny program; sektor publiczny powinien być zarządzany jak łańcuch, całościowy system – z jasno przypisaną odpowiedzialnością dla każdej organizacji oraz jasnymi zasadami koordynacji; ustawodawstwo powinno być czytelne, spójne, kompletne i egzekwowalne.

³⁷ Na przykład przyjmując następujące kryteria: organizacja powinna być zarządzana w ramach uzasadnionego i zorientowanego na wyniki planowania i cyklu kontroli, powiązana z polityką ministerstwa; struktura organizacyjna winna być czytelna, z wyraźnym podziałem zadań i niezbędnymi mechanizmami koordynacji.

³⁸ Na przykład planowanie strategiczne, pomiar wykonania zadań, podejście zorientowane na klienta, zarządzanie ryzykiem, zarządzanie zasobami ludzkimi, polityka zakupów, IT, dobrze wypracowane zasady współpracy z innymi organizacjami, procesy operacyjne oparte na dobrych praktykach.

³⁹ Na przykład usługi spełniają standardy i są dostarczane na czas oraz w sposób wydajny.

nie kwestionują przyjętych norm. Są też minusy, np. można zakwestionować porównywanie z oficjalnymi celami programu, jeśli te nie wydają się realistyczne (zbyt łatwe do osiągnięcia lub wprost przeciwnie – zbyt ambitne); ocenianie nie tylko według oficjalnych kryteriów kontroli daje niepełny obraz sytuacji, a przydałaby się też perspektywa innych interesariuszy (np. klientów, organizacji społeczeństwa obywatelskiego) – czym według nich jest dobry program publiczny.

Badanie, które przeprowadził C. Pollitt⁴⁰ dotyczy metod, standardów i raportów pięciu NOK (Finlandii, Francji, Holandii, Szwecji, Wielkiej Brytanii). Według niego wykonanie zadań jest często rozumiane jako dobre zarządzanie, jednak źródła i charakter modeli dobrych praktyk zarządzania są mało czytelne. C. Pollitt opisuje cztery role⁴¹, jakie może pełnić kontrola wykonania zadań w cyklu rozliczalności: mogą koncentrować się na zgodności z prawem (rola „sędziego”), na rozliczalności publicznej i przejrzystości informacji (rola „księgowego”), na dostarczaniu wiedzy (rola „badacza”) lub na usprawnianiu jednostki kontrolowanej (rola „konsultanta”).

F. Svårdsten⁴² potwierdza obserwacje V. Puta jeśli chodzi o źródła kryteriów kontroli. Zauważa, że kontrolerzy NOK Szwecji neutralizują potencjalną krytykę

swoich kontroli wykonania zadań, odwołując się do zewnętrznych autorytetów, których można łatwiej obronić – zarówno podczas dyskusji z kontrolowanymi, jak i w czasie debat publicznych.

M.L. Bemelmans-Videc⁴³ dostrzega model weberowski w raportach z kontroli opracowywanych przez Holenderską Izbę Obrachunkową. Wyróżnia cztery centralne normy w raportach z kontroli wykonania zadań: powinien być wgląd (w skuteczność i wydajność administracji i programu); powinna istnieć jasna, przemyślana i uzasadniona polityka, począwszy od jasnych celów; powinny powstawać pisemne raporty (aby umożliwić kontrolę) oraz być zapewniona rozliczalność ministerstw przed parlamentem.

C.G. Waring i S.L. Morgan⁴⁴ ostrzegają przed zbyt prostymi ramami: „Chociaż kontrolerzy przeprowadzający kontrole wykonania zadań często zakładają, że przyczyną każdego niedociągnięcia jest niewłaściwy system kontroli, należy zbadać kilka innych potencjalnych przyczyn. Ramy teoretyczne mogą być błędne, bezpośredni związek pomiędzy wdrażaniem programu a oczekiwanymi wynikami i rezultatami może nie istnieć, cele programów mogą być nierealistyczne, wkład lub zasoby mogą być nieadekwatne. Mogą pojawić się nieprzewidziane lub zewnętrzne czynniki,

⁴⁰ C. Pollitt, X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa, M. Waerness: *Performance or Compliance. Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press 1999, p. 248.

⁴¹ Przyjmując założenia teorii instytucjonalnej, role te mogą być postrzegane jako różne logiki instytucjonalne.

⁴² F. Svårdsten: *The 'front stage' of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports*, "Financial Accountability & Management" No. 2/2019, pp. 199-211.

⁴³ M.L. Bemelmans-Videc, H.J.M. Fenger: *Harmonizing Competing Rationalities in Evaluating Governance*, "Knowledge, Technology & Policy" Issue 2/1999, p. 38-51.

⁴⁴ C.G. Waring, S.L. Morgan: *Public Sector Performance Auditing in Developing Countries* [in:] *World Bank, Performance Accountability and Combating Corruption 2007*, pp. 323-357.

które niweczą, zmieniają lub ukrywają rezultat programu”.

V.S. Radcliffe⁴⁵ pokazuje, jak wyniki kontroli zostały wykorzystane do przypisania przyczyn problemów w przedsiębiorstwie publicznym, które poniosło duże straty, błędom zarządzania (zamiast błędom politycznym): kontrolerzy woleli omawiać niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, ładu korporacyjnego itp. niż uwarunkowania polityczne, (...) diagnoza kontrolerów, jak wynika z raportu, dotyczyła wyłącznie zarządzania (...) ministrowie jawili się jako niewinni obserwatorzy, zwiedzeni przez nieznanie skorumpowane kierownictwo. Pracownicy służby cywilnej działają w ramach, które są określone kontekstem politycznym: celami politycznymi, strukturami, regulacjami, budżetem. Determinują one skuteczność ich pracy. Jeśli te ramy nie zostaną uwzględnione w kontroli, warunki istotne dla skuteczności są ignorowane i rysuje się niesprawiedliwy obraz odpowiedzialności urzędników (raporty w stylu ‘winni są biurokraci’), co pokazuje przykład, który przytacza V.S. Radcliffe.

Niektórzy autorzy krytykują ramy przyjmowane przez kontrolerów za ich bardzo racjonalistyczny model rządu – L.D. Clark i H. Swain⁴⁶; za szukanie dziury w całym (zbyt dużą koncentrację na drobnych sprawach, zamiast na większych) – S.Kells⁴⁷; za szerzenie informacji, które są istotne tylko dla praktyk z dnia na dzień i do uczenia się jedнопętlowego, ale małoistotne dla fundamentalnych przewartościowań i uczenia dwupętlowego, ponieważ nie kwestionują założeń stojących za podstawowymi politykami – F.L.Leeuw i J.E.Furubo⁴⁸; za koncentrację przede wszystkim na wydajności – B.G. Peters i J. Pierre⁴⁹.

VITAL PUT

członek Kolegium
Trybunału Obrachunkowego Belgii,
ADRI DE BRABANDERE
były dyrektor jednostki zajmującej się
kontrolą wykonania zadań
w Trybunale Obrachunkowym Belgii

Artykuł został przetłumaczony z j. angielskiego. Tekst w j. angielskim publikujemy na s. 28.

⁴⁵ V.S. Radcliffe: *Competing Rationalities in 'Special' Government Audits*, *Critical Perspectives on Accounting*, 1997, pp. 343-366.

⁴⁶ I.D. Clark, H. Swain: *Distinguishing the real from the surreal in management reform: suggestions for beleaguered administrators in the government of Canada*, "Canadian Public Administration" No. 4/2005, pp. 453-476.

⁴⁷ S. Kells: *The Seven Deadly Sins of Performance Auditing, Implications for Monitoring Public Audit Institutions*, "Australian Accounting Review" No. 59/2011, pp. 383-396.

⁴⁸ F.L. Leeuw, J.E. Furubo: *Evaluation Systems: What Are They and Why Study Them?* "Evaluation" No. 2/2008, pp.157-169.

⁴⁹ B.G. Peters, J. Pierre: *From evaluation to auditing and from programs to institutions: Causes and consequences of the decline of the program approach*. *Governance* 2020, pp. 585-597.

Słowa kluczowe: ramy kontroli, ramy myślenia, kontrola wykonania zadań, Trybunał Obrachunkowy Belgii, polityka edukacyjna, polityka w dziedzinie więziennictwa, niepowodzenie programów publicznych

W drugiej części artykułu (zostanie opublikowany w nr. 6/2023 „KP”) Autorzy przedstawiają studia przypadków, które umożliwiły im spojrzenie na ramy myślenia kontrolerów. W tym celu posługują się wybranymi raportami z kontroli dotyczących edukacji w regionie Flandrii, systemu więziennictwa oraz programów zarządzania, przeprowadzonych przez Trybunał Obrachunkowy Belgii.

Bibliografia:

- Allison, G.T.: *The Essence of Decision. Explaining the Cuban Missile Crisis*, Little, Brown and Company, Boston, 1971.
- Astley, W.G., Van de Ven, A.H.: *Central Perspectives and Debates in Organization Theory*, “Administrative Science Quarterly” No 2/1983.
- Barry, C.L., Brescoll, V.L., Gollust, S.E.: *Framing Childhood Obesity: How Individualizing the Problem Affects Public Support for Prevention*, “Political Psychology” No. 3/2013.
- Bemelmans-Videc, M.L., Fenger, H.J.M.: *Harmonizing Competing Rationalities in Evaluating Governance*, “Knowledge, Technology & Policy” Issue 2/1999.
- Bolman L.G., Deal, T.E.: *Reframing Organizations. Artistry, Choice, and Leadership*, Seventh Edition, Jossey-Bass, 2021.
- Bouckaert, G., Peters, B.G., Verhoest, K.: *Resources, Mechanisms and Instruments for Coordination*, [in:] *The Coordination of Public Sector Organizations—Shifting Patters of Public Management*, Palgrave Macmillan 2010.
- CCAF, *Better Integrating Root Cause Analysis into Legislative Performance Auditing: A Discussion Paper*, 2014.
- Chapman, J.: *System failure: Why governments must learn to think differently*, DEMOS 2004.
- Clark, I.D., Swain, H.: *Distinguishing the real from the surreal in management reform: suggestions for beleaguered administrators in the government of Canada*, “Canadian Public Administration” Npo. 4/2005.
- d’Haenens, L., de Lange, M.: *Framing of asylum seekers in Dutch regional newspapers*, “Media Culture Society” vol. 23/2001.
- Dryzek, J.S.: *The Politics of The Earth. Environmental Discourses*, Oxford University Press 2021.
- Dunford, R.W., Palmer, I.C.: *Claims about frames: practitioners' assessment of the utility of reframing*, “Journal of Management Education” No. 1/1995.
- Elmore, R.F.: *Organizational Models of Social Program Implementation*, Public Policy 1978.
- Entman, R.M.: *Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm*, “Journal of Communication” Issue 4/1993.
- Farmer, D.J.: *Public Administration in Perspective: Theory and Practice Through Multiple Lenses*, Armonk, NY: M.E. Sharpe 2010.
- Frameworks Institute: *Aging, Agency, and Attribution of Responsibility: Shifting Public Discourse about Older Adults*, 2015.
- Goffman, E.: *Frame Analysis: An Essay on the Organization of Experience*, Northeastern University Press, Boston 1974.

18. Husserl E.: *Idee czystej fenomenologii i filozofii fenomenologicznej*, 1913.
19. Institute for Public Policy Research, *Warm Words: How are we telling the climate story and can we tell it better?* 2006.
20. Joris, W., d'Haenens, L., Van Gorp, B.: *The euro crisis in metaphors and frames: Focus on the press in the Low Countries*, "European Journal of Communication" Vol. 5/2014.
21. Kant, I.: *Krytyka czystego rozumu*, 1781/1787.
22. Kells, S.: *The Seven Deadly Sins of Performance Auditing, Implications for Monitoring Public Audit Institutions*, "Australian Accounting Review" No. 59/2011.
23. Kuran, T., Sunstein, C.R.: *Availability Cascades and Risk Regulation*, "Stanford Law Review" No. 4/1999.
24. Laloux, F.: *Reinventing Organizations. A Guide to Creating Organizations Inspired by the Next Stage of Human Consciousness*, Nelson Parker 2014.
25. Leeuw, F.L., Furubo, J.E.: *Evaluation Systems: What Are They and Why Study Them?* "Evaluation" No. 2/2008.
26. Le Grand, J.: *The Other Invisible Hand: Delivering Public Services through Choice and Competition*, Princeton University Press 2007.
27. Moeys, H.: *Subsidiary Social Provision Before the Welfare State. Political Theory and Social Policy in Nineteenth-Century Belgium*, Ph Thesis, KU Leuven 2017.
28. Morgan, G.: *Paradigms, metaphors and puzzle solving*, "Administrative Science Quarterly" Issue 4/1980.
29. Morgan, G.: *Images of organization*, Sage Publications, 2006.
30. New Economics Foundation: *Ramy gospodarki: Historia oszczędzania*, 2013, p. 38.
31. Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M.: *Performance or Compliance. Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press 1999.
32. Put, V.: *De bril waarmee auditors naar de werkelijkheid kijken. Over normen die rekenhoven gebruiken bij het beoordelen van de overheid*, die Keure, Brugge 2006.
33. Put, V.: *Norms in performance audits: some strategic considerations* [in:] Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Edward Elgar, 2011.
34. Peters B.G, Pierre J.: *From evaluation to auditing and from programs to institutions: Causes and consequences of the decline of the program approach*. Governance 2020.
35. Radcliffe, V.S.: *Competing Rationalities in 'Special' Government Audits*, Critical Perspectives on Accounting, 1997.
36. Rohrbaugh, J.: *The Competing Values Approach*, in: Hall, R.H., Quinn, R.E., (eds.), *Organizational Theory and Public Policy* 1983.
37. Scott, W.R.: *Organizations. Rational, Natural and Open Systems*, Prentice Hall 2003.
38. Schön, D.A., Rein, M.: *Frame Reflection*, Basic Books 1994.
39. Schneider, M.R., Eggert, A.: *Embracing Complex Causality with the QCA Method: An Invitation*, "Journal of Business Management" No. 1/2014.
40. Senge, P.: *The Fifth Discipline* (second edition), Deckle Edge 2006.

41. Siemiatycki, M.: *Academics and Auditors: Comparing Perspectives on Transportation Project Cost Overruns*, "Journal of Planning Education and Research" 2009.
42. Svärdsten, F.: *The 'front stage' of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports*, "Financial Accountability & Management: No. 2/2019.
43. Waring, C.G., Morgan, S.L.: *Public Sector Performance Auditing in Developing Countries* [in:] *World Bank, Performance Accountability and Combating Corruption* 2007.
44. Bank Światowy, *Umysł, społeczeństwo i zachowanie, Raport na temat rozwoju na świecie*, Waszyngton 2015.
45. Weiss, C.R.: *Where Politics and Evaluation Research Meet*, "Evaluation Practice" No. 1/1993.

ABSTRACT

The Frames of Performance Auditors – Theory and Original Research Method of the Belgium SAI

Frames are mental models that govern our information processing: they determine how we select facts (what we look at), how we interpret them and how much importance we attach to certain facts. This makes some of them visible, but also blinds us to other facts, it can even make us see things that are not there. Each of these perspectives can shed light on reality, but none is complete. To get a broader picture of what is going on, you need more than one lens. That is the subject of this article: with what frames do performance auditors perceive and think and how does this affect their judgments, explanations, recommendations? The message is not "to each his truth", but reality is complex – different perspectives are needed to make as much of this reality visible as possible. Which (parts of a) frame are or are not applicable in a concrete case is ultimately an empirical question. The article is organized as follows: in the introduction the Authors explain what frames are and present the research method, next they summarize the existing literature on frames and then discuss the findings and analysis, based on three case studies. They conclude with lessons for audit practice.

Vital Put, Member of the College of the Belgian Court of Audit

Adri De Brabandere, retired director of performance audit at the Belgian Court of Audit

Key words: performance audit, frames, Belgian Court of Audit, education policy, penitentiary policy, policy and management failures

Theory and original research method of the Belgium SAI

The Frames of Performance Auditors

Frames are mental models that determine, often subconsciously, how we understand reality. There is little research on the frames in which (performance) audit work is drenched. This article tries, through some case studies, to gain more insight into the frames performance auditors have about social problems and their solutions, about management and policy making, about audit evidence and so on. The research shows that auditors adopt the government's policy frame on social problems and the solutions pursued, and on the role that the involved actors (government, market, etc.) have in it, although sometimes with subtle comments. Auditors start from a strongly rational frame of how government should behave, sometimes enriched with e.g. elements from systems thinking. They believe that societies and government organizations are, to a large extent, engineerable. Auditors have a realist view of knowledge acquirement; they believe that objective knowledge is possible.

VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE

Introduction¹

An audit team is doing a performance audit in an IT department where several IT projects failed. They were unsuccessful because: the projects were not (sufficiently) functional for the users, the cost was much higher than estimated, and the

deadlines were considerably exceeded. The audit team is looking for explanations: why are there so many failed projects in this department?

One of the auditors observes that there was no clear link between the ICT projects and the organizational strategy and that there was a bad project planning (unrealistic assumptions, no clear objectives, project

¹ *The real voyage of discovery consists not in seeking new landscapes, but in having new eyes* – Marcel Proust, French writer.

not broken down into manageable steps, insufficient monitoring, unclear responsibilities, not the right expertise in the IT team). She also noted that processes were sometimes digitized without optimizing them first. With this diagnosis, the recommendations are obvious: view IT projects as organizational ones (instead of merely IT-projects) and make a clear link to the strategy of the organization, make use of project management methodologies (formulate clear objectives, set up a project structure, track progress, evaluate and draw lessons from evaluations of previous projects...) and optimize processes before digitizing them.

The second auditor sees quite different causes: a lack of user commitment in the design phase, no learning culture in the IT development division (a blaming culture that prevents discussing mistakes and learning lessons), unclear communication with suppliers leading to an expectations gap. And from this perspective, he recommends to involve users in the development of projects, to stimulate a learning culture and to improve communication with suppliers.

The third auditor pays more attention to power relations. She sees conflicting views on some projects inside the organization (such as territorial conflicts between the IT department and business departments), resistance towards some projects (no support from the basis or from the top), an excessive ambition to score with some prestigious projects. She also noted that some stakeholders considered that several failed projects had not actually failed: the expectations were just too high and the technology simply could not deliver what was expected. Others were of the

view that a certain failure rate is inevitable and inherent in high-risk projects. So the very definition of failing projects was questioned by some members of the audited organization. Starting from these observations, she recommends to make a stakeholder analysis, to create support for the projects through information and consultation, to manage conflicts, to lower expectations of high-risk projects and to accept some degree of failure for high-risk projects.

According to the fourth auditor, the incentives are all wrong: the project managers are not compensated according to their productivity and the audited department has a monopoly position and no incentive to listen to its customers or to work efficiently. This is the fundamental root cause of underperformance. The accompanying recommendations are: reward project managers to performance and use the competitive advantages of the private sector by outsourcing more.

And the last auditor has yet another view of what happened: she believes the department is sticking too much to traditional (but outdated) practices and procedures about the "way things should be done here", she further notes that past technological choices prevent the adoption of new better solutions (path dependency) and, finally, she found that procedures in legislations that were being automated were too complex to allow automation. Her recommendations are therefore obvious: simplify legislations first before automating them, let go of traditions and move to modern practices.

The above fictional example – inspired by the Indian parable about the Elephant

and the Blind – illustrates that the frames of auditors determine what they see or do not see. Different frames lead them to see different causes and different solutions². These frames concern processes that affect performance, but some also concern the very definition of performance and hence the definition of failure. Frames determine our information processing: they determine how we select facts (what we look at), how we interpret them and how much importance we attach to certain facts. This makes some of them visible, but also blinds us to other facts, it can even make us see things that are not there. Each of these perspectives can shed light on reality, but none is complete. To get a broader picture of what is going on, you need more than one lens. That is the subject of this article: with what frames do performance auditors perceive and think and how does this affect their judgments, explanations, recommendations? The message is not “to each his truth”, but reality is complex – different perspectives are needed to make as much of this reality visible as possible. Which (parts of a) frame are or are not applicable in a concrete case is ultimately an empirical question.

The article is organized as follows: in this introduction we explain what frames are

and we present our research method, next we summarize the existing literature on frames and then we discuss our findings and analysis, based on three case studies. We conclude with lessons for audit practice.

What are frames and why are they important?

The first “frame theory” in the social sciences was developed by E. Goffman³. He describes frames as a definition of the situation.

L.G. Bolman and T.E. Deal define a frame as “a mental model – a set of ideas and assumptions – that you carry in your head to help you understand and negotiate a particular territory (. . .). Such mental models have many labels – maps, mind-sets, schema, paradigms, heuristics and cognitive lenses, to name a few”⁴.

Important in this definition is that frames are defined in a neutral way and not in a pejorative way (e.g. in the sense of prejudice, bias, deliberate manipulation). In this article too, we use the term frames in a neutral way. We agree with the definition of frames as a mental model; but frames are more than the cognitive, frames are also reflected in, e.g., visual representations (diagrams, charts, tables, photo’s). We also agree with the statement

² The applied frames were respectively the rational view on the way organizations (have to) function (this view looks at systems, structures, tools . . .), the *human resources* lens (which looks at e.g. human relations, culture, motivation, communication), the political view of organizations (that has an eye for different views, power relations, interests, conflicts), an economic approach (seeking the causes of failure in wrong or insufficient incentives) and the *institutional point* of view (which looks at e.g. the formal and informal “rules of the game”, path dependency).

³ E. Goffman stands in the Anglo-Saxon philosophical tradition (see paragraph on p. 8).

⁴ L.G. Bolman, T.E. Deal: *Reframing Organizations. Artistry, Choice, and Leadership*, Seventh Edition, Jossey-Bass, 2021, 544.

that frames help you understand reality. But we believe they are even more important: they are not just a help, they are unavoidable to understand reality. We cannot perceive reality with an empty mind. Without frames reality would come to us as one big wave of information, sensory impressions. We always experience the world through the filter of frames, all facts are framed, and facts are not understood without frames. There is no such thing as unframed information and unframed communication. D.A. Schön and M. Rein rightly formulate this as follows: "There is no way of perceiving and making sense of social reality except through a frame, for the very task of making sense of complex, information-rich situations requires an operation of selectivity and organization, which is what 'framing' means"⁵. And often we are unaware of these frames. Just as a fish is unaware of the water it swims in⁶ – because the water is always there – it is also not easy for auditors to be aware of their frames of thinking as they often hide in plain sight. D.A. Schön and M. Rein formulate it as follows: "Although frames exert a powerful influence on what we see and how we interpret what we see, they belong to the taken-for-granted world of policy making, and we are usually unaware of their role in organizing our actions, thoughts, and perceptions"⁷.

G. Morgan distinguishes different levels of frames: at the highest level there are paradigms, they denote an implicit or explicit world view; a paradigm may include different schools of thought, which are often diverse ways of approaching a world view (the metaphor level); metaphors are operationalized at the puzzle-solving level of analysis (e.g. models, organizational theories)⁸.

R.M. Entman's definition relates more to the communicative and linguistic aspect of frames: "To frame is to select some aspects of a perceived reality and make them more salient in a communicating text, in such a way as to promote a particular problem definition, causal interpretation, moral evaluation, and / or treatment recommendation for the item described"⁹. So frames define what problems are, they diagnose causes, they make moral judgments and suggest remedies. This definition also shows that frames can be linked to values and interests.

J.S. Dryzek's definition also deals with the communicative aspect of frames; he speaks of "a shared way of apprehending the world"¹⁰. He also points out the link between discourse and power, referring to the work of French philosopher P.M. Foucault: "Discourses are bound up with political practices and power".

Thinking about frames not only keeps academics busy but has also found its

⁵ D.A. Schön, M. Rein: *Frame Reflection*, Basic Books 1994, p. 247.

⁶ A Chinese saying.

⁷ D.A. Schön, M. Rein: *Frame Reflection*, op.cit.

⁸ G. Morgan: *Paradigms, metaphors and puzzle solving*, "Administrative Science Quarterly" Issue 4/1980.

⁹ R.M. Entman: *Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm*, "Journal of Communication" Issue 4/1993, pp. 51-58.

¹⁰ J.S. Dryzek: *The Politics of The Earth. Environmental Discourses*, Oxford University Press 2021, p.328.

way into international institutions, think tanks, e.g.:

- In a World Bank report, frames are circumscribed as follows: “Mental models include categories, concepts, identities, prototypes, stereotypes, causal narratives, and worldviews. Without mental models of the world, it would be impossible for people to make most decisions in daily life. And without shared mental models, it would be impossible in many cases for people to develop institutions, solve collective action problems, feel a sense of belonging and solidarity, or even understand one another”¹¹. The interesting thing about the World Bank’s definition is that it recognises the importance of frames in everyday life and the unavoidability of frames (we cannot perceive, interpret, think, judge without frames).

- The American Frameworks Institute uses a definition that is mainly about the communicative aspect: “Framing is the choices we make in what we say and how we say it: What we emphasize. How and what we explain. What we leave unsaid”.

In this article we will use frame as a general, loose concept, as a way of thinking. Frames that are of interest to auditors are e.g. frames about social problems and their solutions (how do auditors define the nature, extent, causes, remedies of the social problem they audit), frames about the relationship between government/market/civil society/individual (e.g. what role

do auditors see for stakeholders in policy-making, do they see market forces as a superior mechanism?), frames on management and policy making (what is considered good management and good policy), frames on ministerial responsibility (e.g. are ministers responsible only for systems or also for every decision made by an administration), frames on audit methods (e.g. what is good evidence in an audit), frames on causal relationships (e.g. monocausal versus multicausal thinking).

Since audit findings, judgements, recommendations are determined not only by the facts *per se* but also by the frames through which the auditor perceives, selects, interprets facts, it is important for auditors to be aware of their frames and to think critically about them. Here there is an intellectual responsibility.

In the international audit standards, in this instance ISSAI 300 on performance auditing¹², the term frames does not appear directly, but some provisions recommend being open to different perspectives:

- No. 31: “Auditors are expected to make rational assessments and discount their own personal preferences and those of others. At the same time, they should be receptive to views and arguments. This is necessary in order to avoid errors of judgement or cognitive bias. (...) Auditors are expected to consider issues from different perspectives and maintain an open and objective attitude to various views

¹¹ World Bank, *Mind, Society and Behavior*, Washington DC, World Development Report 2015.

¹² ISSAI 300 – Performance Audit principles, p. 31 <<https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/>>.

and arguments. If they are not receptive, they may miss important arguments or key evidence”.

• No. 38: “All audit findings and conclusions must be supported by sufficient appropriate evidence. This should be placed in context, and all relevant arguments, pros and cons and different perspectives should be considered before conclusions can be drawn”.

Morgan posits that it is important to learn to look and think from different perspectives: “People who learn to read situations from different (theoretical) points of view have an advantage over those committed to a fixed position. For they are better able to recognize the limitations of a given perspective. They can see how situations and problems can be framed and reframed in different ways, allowing new kinds of solutions to emerge”¹³.

Research method

This article is based on literature study, the analysis of a number of performance audit reports of the Belgian Court of Audit (BCA, Court) and on our own critical reflection.

We started this research project with a literature review. One of the aims of the literature review was to clearly define the concept frame and to understand the extent to which audit-related research

already existed on this topic¹⁴. The literature review also allows us to put our findings on the Belgian case into perspective and possibly generalise them to some extent.

We then chose three cases: audit reports on (Flemish) education and on the prison system, and audit reports in which a thorough explanation of policy failures was given. These were, respectively, 11 reports, 4 reports and 9 reports (3 of which also belong to the previous two cases).

Frame analysis was then applied to these reports: using a structured questionnaire (which listed broad categories of frames that could potentially be found in audit reports)¹⁵, they were read and we noted down the fragments related to these frames. We focused on verbal framing devices (text), not visual devices (such as pictures, graphs). We then looked for recurring patterns that emerged from this data¹⁶. This was an iterative process.

Our approach also comes with some limitations and risks. A limitation is that the results of this study may have been partly determined by the SAI and the cases chosen. A risk of this approach is that the researchers make sense of the data from their own perspective. Humans are no “frame-free” information processors – that’s the main message of this article – and our own analysis is inevitably frame

¹³ G. Morgan: *Images of organization*, Sage Publications, 2006, p. 520.

¹⁴ The literature review revealed that very little literature still exists on auditors’ frames; consequently, this article makes an original contribution to this area of research.

¹⁵ In line with our phenomenological approach, the purpose of this questionnaire was only to increase our receptivity, and not to test against a predetermined frame. So this was not a rigid deductive approach, therefore our questionnaire only formulated broad, general categories about types of frames.

¹⁶ This approach is also called grounded theory.

dependent, determined by our personal background, knowledge, values, (often unconscious, taken for granted) assumptions. A key question then was: how can we, as researchers, ensure that our own frames do not seep into our research? To put our own assumptions as much as possible aside, we approached our research material with an open, phenomenological gaze, inspired by some crucial concepts from the philosophical tradition of the same name¹⁷. This approach views frames as phenomena and conceives of them as they appear. Preconceptions

and prior knowledge about the frames under investigation are put in parentheses¹⁸ (phenomenological reduction) with the aim of describing the core or essence of the frames (eidetic reduction).

VITAL PUT

Member of the College
of the Belgian Court of Audit,
ADRI DE BRABANDERE
retired director of performance audit
at the Belgian Court of Audit

¹⁷ E. Husserl (1859–1938) is founder of phenomenology. However, there are many variants within this school of thought.

¹⁸ Husserl uses the (German) term *Einklammern*.

Key words: performance audit, frames, Belgian Court of Audit, education policy, penitentiary policy, policy and management failures

The above fragment is part of the longer article available on our website:
<https://www.nik.gov.pl/kontrola-panstwowa/>.

Literature:

1. Allison, G.T.: *The Essence of Decision. Explaining the Cuban Missile Crisis*, Little, Brown and Company, Boston, 1971.
2. Astley, W.G., Van de Ven, A.H.: *Central Perspectives and Debates in Organization Theory*, "Administrative Science Quarterly" No 2/1983.
3. Barry, C.L., Brescoll, V.L., Gollust, S.E.: *Framing Childhood Obesity: How Individualizing the Problem Affects Public Support for Prevention*, "Political Psychology" No. 3/2013.
4. Bemelmans-Videc, M.L., Fenger, H.J.M.: *Harmonizing Competing Rationalities in Evaluating Governance*, "Knowledge, Technology & Policy" Issue 2/1999.
5. Bolman L.G., Deal, T.E.: *Reframing Organizations. Artistry, Choice, and Leadership*, Seventh Edition, Jossey-Bass, 2021.

6. Bouckaert, G., Peters, B.G., Verhoest, K.: *Resources, Mechanisms and Instruments for Co-ordination*, [in:] *The Coordination of Public Sector Organizations—Shifting Patters of Public Management*, Palgrave Macmillan 2010.
7. CCAF, *Better Integrating Root Cause Analysis into Legislative Performance Auditing: A Discussion Paper*, 2014.
8. Chapman, J.: *System failure: Why governments must learn to think differently*, DEMOS 2004.
9. Clark, I.D., Swain, H.: *Distinguishing the real from the surreal in management reform: suggestions for beleaguered administrators in the government of Canada*, "Canadian Public Administration" Npo. 4/2005.
10. d'Haenens, L., de Lange, M.: *Framing of asylum seekers in Dutch regional newspapers*, "Media Culture Society" vol. 23/2001.
11. Dryzek, J.S.: *The Politics of The Earth. Environmental Discourses*, Oxford University Press 2021.
12. Dunford, R.W., Palmer, I.C.: *Claims about frames: practitioners' assessment of the utility of reframing*, "Journal of Management Education" No. 1/1995.
13. Elmore, R.F.: *Organizational Models of Social Program Implementation*, Public Policy 1978.
14. Entman, R.M.: *Framing: Toward Clarification of a Fractured Paradigm*, "Journal of Communication" Issue 4/1993.
15. Farmer, D.J.: *Public Administration in Perspective: Theory and Practice Through Multiple Lenses*, Armonk, NY: M.E. Sharpe 2010.
16. Frameworks Institute: *Aging, Agency, and Attribution of Responsibility: Shifting Public Discourse about Older Adults*, 2015.
17. Goffman, E.: *Frame Analysis: An Essay on the Organization of Experience*, Northeastern University Press, Boston 1974.
18. Husserl, E.: *Idee czystej fenomenologii i filozofii fenomenologicznej*, 1913.
19. Institute for Public Policy Research, *Warm Words: How are we telling the climate story and can we tell it better?* 2006.
20. Joris, W., d'Haenens, L., Van Gorp, B.: *The euro crisis in metaphors and frames: Focus on the press in the Low Countries*, "European Journal of Communication" Vol. 5/2014.
21. Kant, I.: *Krytyka czystego rozumu*, 1781/1787.
22. Kells S.: *The Seven Deadly Sins of Performance Auditing, Implications for Monitoring Public Audit Institutions*, "Australian Accounting Review" No. 59/2011.
23. Kuran, T., Sunstein, C.R.: *Availability Cascades and Risk Regulation*, "Stanford Law Review" No. 4/1999.
24. Laloux, F.: *Reinventing Organizations. A Guide to Creating Organizations Inspired by the Next Stage of Human Consciousness*, Nelson Parker 2014.
25. Leeuw, F.L., Furubo, J.E.: *Evaluation Systems: What Are They and Why Study Them?* "Evaluation" No. 2/2008.
26. Le Grand, J.: *The Other Invisible Hand: Delivering Public Services through Choice and Competition*, Princeton University Press 2007.
27. Moeys, H.: *Subsidiary Social Provision Before the Welfare State. Political Theory and Social Policy in Nineteenth-Century Belgium*, Ph Thesis, KU Leuven 2017.

28. Morgan, G.: *Paradigms, metaphors and puzzle solving*, "Administrative Science Quarterly" Issue 4/1980.
29. Morgan, G.: *Images of organization*, Sage Publications, 2006.
30. New Economics Foundation: *Framing the economy: The austerity story*, 2013.
31. Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., Waerness, M.: *Performance or Compliance. Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press 1999.
32. Put, V.: *De bril waarmee auditors naar de werkelijkheid kijken. Over normen die rekenhoven gebruiken bij het beoordelen van de overheid*, die Keure, Brugge 2006.
33. Put, V.: *Norms in performance audits: some strategic considerations* [in:] Lonsdale, J., Wilkins, P., Ling, T. (eds.), *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Edward Elgar, 2011.
34. Peters B.G, Pierre J.: *From evaluation to auditing and from programs to institutions: Causes and consequences of the decline of the program approach*. Governance 2020.
35. Radcliffe, V.S.: *Competing Rationalities in 'Special' Government Audits*, Critical Perspectives on Accounting, 1997.
36. Rohrbaugh, J.: *The Competing Values Approach*, in: Hall, R.H., Quinn, R.E., (eds.), *Organizational Theory and Public Policy* 1983.
37. Scott, W.R.: *Organizations. Rational, Natural and Open Systems*, Prentice Hall 2003.
38. Schön, D.A., Rein, M.: *Frame Reflection*, Basic Books 1994.
39. Schneider, M.R., Eggert, A.: *Embracing Complex Causality with the QCA Method: An Invitation*, "Journal of Business Management" No. 1/2014.
40. Senge, P.: *The Fifth Discipline* (second edition), Deckle Edge 2006.
41. Siemiatycki, M.: *Academics and Auditors: Comparing Perspectives on Transportation Project Cost Overruns*, "Journal of Planning Education and Research" 2009.
42. Svärdsten, F.: *The 'front stage' of substance auditing: A study of how substance auditing is presented in performance audit reports*, "Financial Accountability & Management: No. 2/2019.
43. Waring, C.G., Morgan, S.L.: *Public Sector Performance Auditing in Developing Countries* [in:] *World Bank*, Performance Accountability and Combating Corruption 2007.
44. World Bank, *Mind, Society, and Behavior*, Washington DC, World Development Report 2015.
45. Weiss, C.R.: *Where Politics and Evaluation Research Meet*, "Evaluation Practice" No. 1/1993.

Potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych

Projekt nowych standardów audytu wewnętrznego

W artykule omówiono projekt Globalnych standardów audytu wewnętrznego, opracowany przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA Global)¹, który w 2023 r. został poddany konsultacjom międzynarodowym. Wprowadza on zasadnicze zmiany w międzynarodowych standardach audytu, dotyczące m.in. obowiązków audytorów oraz kierowników jednostek. Autor rozważa jego potencjalne skutki dla sektora finansów publicznych w Polsce, wskazując nadzieje i obawy związane z projektem.

CEZARY OGÓREK

Audyt wewnętrzny – początki

Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych w Polsce funkcjonuje od ponad 20 lat. Pojęcie to wprowadzono do porządku prawnego pod koniec 1998 r.² Wdrożenie tego narzędzia zarządzania organizacją jest jednym ze skutków

wstąpienia Polski do Unii Europejskiej³. Wyniki negocjacji akcesyjnych zostały przedstawione przez Radę Ministrów w raporcie na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej. W części poświęconej rozdziałowi nr 28 podniesiono, że: „UE dużą wagę przywiązywała do konieczności prawnego uregulowania kwestii wewnętrznej kontroli finansowej oraz wewnętrznego audytu”.

¹ Jest to najstarsza organizacja zawodowa audytu wewnętrznego, założona w 1941 r. w Stanach Zjednoczonych, która liczy dziś na świecie około 230 tys. członków, w tym około 1500 członków zrzeszonych w polskim oddziale organizacji (IIA Polska). Zob. <www.theiia.org> i <www.iaa.org.pl>.

² W art. 35c ustawy z 26.11.1998 o finansach publicznych (Dz.U. z 1998 r. nr 155 poz. 1014), która weszła w życie 1.1.1999.

³ Rozmowy akcesyjne o przystąpieniu do UE oficjalnie rozpoczęły się w marcu 1998 r. i trwały do grudnia 2002 r. Prowadzone były w ramach tzw. 30 rozdziałów negocjacyjnych, wśród których znalazła się „kontrola finansowa” (rozdział 28). Polska zobowiązała się do przyjęcia całego dorobku prawnego UE w tym obszarze.

W dokumencie znalazły się także inne fragmenty poświęcone tej problematyce: „Przyjęcie przez Polskę prawodawstwa wspólnotowego w zakresie kontroli finansowej wpłynie na poprawę skuteczności oraz przejrzystości funkcjonowania administracji publicznej, zagwarantuje lepsze wykorzystanie publicznych środków finansowych” a „wprowadzenie wspólnotowych standardów i procedur przyczyni się do ugruntowania w społeczeństwie poszanowania grosza publicznego oraz zasad dobrego gospodarowania przyznanymi środkami”⁴. W rezultacie po naszej akcesji do UE ustawa o finansach publicznych wprowadziła audyt wewnętrzny do sektora finansów publicznych. Należy on do najistotniejszych dla całego sektora zagadnień, któremu poświęcono jeden z sześciu działów tematycznych składających się na tekst tej konstytucyjnej dla całego systemu ustawy⁵.

Początków audytu wewnętrznego należy poszukiwać w sektorze komercyjnym w Stanach Zjednoczonych. Stanowił odpowiedź na zmieniające się potrzeby i rosnącą złożoność organizacyjną dużych korporacji. Zmiany te wykreowały u osób zarządzających (członków zarządu oraz rady nadzorczej) zapotrzebowanie na nowe usługi, które świadczone niezależnie od procesów

operacyjnych w organizacji miały służyć uzyskaniu obiektywnej odpowiedzi na pytania istotne z punktu widzenia kierownictwa:

- czy operacyjna działalność organizacji jest zgodna z jej celami;
- czy zasoby organizacji są wykorzystywane efektywnie;
- czy wewnętrzne procedury organizacji ułatwiają osiągnięcie założonych celów;
- czy są one zgodne z obowiązującymi organizację regulacjami;
- czy wewnętrzny system raportowania (operacyjnego oraz finansowego) jest rzetelny i wiarygodny.

Tak postawione pytania badawcze nie dotyczą jednostkowych, konkretnych działań czy operacji. Odpowiedź na nie powinna obejmować analizę (badanie) funkcjonujących systemów zarządzania (systemów kontroli wewnętrznej). Te zaś mają działać w oczekiwany przez kierownictwo organizacji sposób (zdeteminowany jednakże przez cele organizacji i ułatwiający ich osiągnięcie). Jednocześnie sprawujący najwyższe funkcje w organizacji powinni być świadomi, że w interesie pracowników odpowiedzialnych za dany fragment działalności jest raportowanie w taki sposób, aby ewentualne niedoskonałości systemu

⁴ *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa, grudzień 2002, s. 43, <[https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1213/\\$file/1213.pdf](https://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/1213/$file/1213.pdf)> (dostęp 27.9.2023).

⁵ Ustawę o finansach publicznych można określić jako konstytucję systemu finansów publicznych. Reguluje najważniejsze elementy systemu finansów publicznych w Polsce, zarówno dla sektora rządowego, jak i samorządowego. Ustawa podzielona jest na części zwane działami, z których każda poświęcona jest odrębnej istotnej kwestii z zakresu finansów publicznych: Dział I – Zasady finansów publicznych; Dział II – Państwowy dług publiczny; Dział III – Wieloletni Plan Finansowy Państwa i Ustawa budżetowa; Dział IV – Środki europejskie i inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi; Dział V – Budżet, Wieloletnia Prognoza Finansowa i Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego; Dział VI – Audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

kontroli wewnętrznej (dziś w jednostkach sektora finansów publicznych nazywane słabościami kontroli zarządczej⁶) pozostały przez najwyższe kierownictwo trudne do zauważenia⁷. Dla rzetelności wyników badania, ich obiektywizmu niezbędną jest zatem, aby osoby, którym je powierzono nie były w jakikolwiek sposób zaangażowane w działalność operacyjną organizacji. Ponadto nawet pobieżna analiza problematyki, która ma podlegać ocenie wskazuje, że jej przeprowadzenie wymaga gruntownej znajomości samej organizacji, a często także otoczenia (biznesowego, społecznego, formalnoprawnego), w którym prowadzi ona działalność. Zajmują się tym audytorzy wewnętrzni, a przedmiotem ich badań jest najczęściej funkcjonowanie systemów kontroli wewnętrznej. Tak rozumiana funkcja audytu wewnętrznego pojawiła się po raz pierwszy w Stanach Zjednoczonych w latach 40. XX wieku. Od tamtego czasu audyt wewnętrzny nieustannie ewoluuje, dostosowując zakres świadczonych usług i narzędzi do zmieniających się uwarunkowań społeczno-gospodarczych⁸.

Ewolucja audytu

Audit wewnętrzny został zaadaptowany do potrzeb sektora finansów publicznych jako obiektywne narzędzie wspomagające ocenę efektywności dokonywanych wydatków publicznych. W Unii Europejskiej pod koniec lat 90. XX wieku utworzono Służbę Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej (Internal Audit Service, IAS), która: „współpracuje z departamentami i agencjami Komisji, udzielając niezależnych porad i wydając opinie oraz zalecenia dotyczące jakości funkcjonowania systemów kontroli wewnętrznej”⁹. Jak wspomniano wyżej, w konsekwencji integracji z UE audyt wewnętrzny wprowadzono także do Polski i w wyniku kilku zmian definicji ustawowej ukształtowano rozumienie tego pojęcia, które od 2006 r. można przedstawić jako niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli. Takie rozumienie audytu wewnętrznego jest zgodne z podejściem międzynarodowym, chociaż obowiązująca definicja prawna¹⁰ mówi o niezależnym badaniu kontroli zarządczej, czyli odnosi się do pojęcia wprowadzonego w roku 2010¹¹.

⁶ Terminu „słabości kontroli zarządczej” nie należy utożsamiać z terminem „nieprawidłowości”, stosowanym w postępowaniach kontrolnych.

⁷ Chodzi tu o takie słabości, które przedstawione najwyższemu kierownictwu mogłyby zmienić jego postrzeganie funkcjonowania organizacji. Przykładem mógłby być tak skonstruowany system raportowania działalności, w którym realne zagrożenia dla jej kontynuacji nie zostaną zarządowi/radzie nadzorczej przedstawione.

⁸ Więcej na temat ewolucji funkcji audytu wewnętrznego – zob. A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska: *Audit wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009, s. 55-58.

⁹ Zob. Informacja Służby Audytu Wewnętrznego KE, <https://commission.europa.eu/about-european-commission/departments-and-executive-agencies/internal-audit-service/how-we-work-internal-audit-service_pl> (dostęp 28.9.2023).

¹⁰ Por. art. 48 ustawy z 30.6.2005 o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. nr 249 poz. 2104) z art. 272 ustawy z 27.8.2009 o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. nr 157 poz. 1240).

¹¹ Na podstawie art. 1 ustawy z 27.8.2009 – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r. nr 157 poz. 1241).

Audyt wewnętrzny prowadzony jest obowiązkowo w jednostkach wymienionych w artykule 274 ust. 1 ww. ustawy, do których zalicza się: Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, ministerstwa, urzędy wojewódzkie, izby administracji skarbowej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowy Fundusz Zdrowia i Krajowy Zasób Nieruchomości. Ponadto w ust. 2 wskazano, że w jednostkach, które mają status prawny: państwowej jednostki budżetowej, uczelni publicznej, samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, agencji wykonawczej i państwowego funduszu celowego audyt wewnętrzny jest prowadzony obowiązkowo, jeżeli kwota dochodów lub wydatków określona w planie finansowym takiej jednostki przekroczyła 40 mln złotych.

Ten sam próg obowiązuje w wypadku jednostek samorządu terytorialnego. W związku z tym audyt wewnętrzny odbywa się obowiązkowo np. w szpitalach wojewódzkich, Agencji Mienia Wojskowego, Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, Narodowym Centrum Badań i Rozwoju, Komendzie Głównej Policji, Komendzie Głównej Straży Granicznej, Naczelnej Dyrekcji Archiwów Państwowych czy Centrum Projektów Polska Cyfrowa. Lista ta z roku na rok liczy więcej pozycji z uwagi na przekraczanie w poszczególnych jednostkach progu kwotowego określonego ustawą.

Standardy pracy audytora wewnętrznego

Definicję i zakres działalności audytu wewnętrznego określa ustawa, a standardy pracy audytora – komunikat Ministra Finansów¹². Postanowienia ustawy wskazują, że Minister „określi w formie komunikatu i ogłosi w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów standardy audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, zgodnie z powszechnie uznawanymi standardami audytu wewnętrznego”¹³. Chodzi tu o Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego opracowane w Stanach Zjednoczonych. Zostały sformułowane w wyniku prac Instytutu Auditorów Wewnętrznych. Wraz z pojawieniem się profesji audytora wewnętrznego zauważono bowiem potrzebę zdefiniowania oczekiwanych wymagań co do sposobu określenia przedmiotu badań audytowych, realizacji zadań, a także wymagań, które powinny spełniać osoby wykonujące ten zawód.

Dokumentem, który określa te kwestie są standardy audytu, jednolite dla całej profesji, niezależnie od organizacji, w której działalność jest prowadzona. Standardy podlegają też ewolucji, mającej na celu zapewnienie wysokiej jakości usług, które są świadczone na ich podstawie. Dziś opracowane przez IIA Global międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego wyznaczają obowiązkowe dla audytorów wymagania i zalecenia dotyczące ich pracy zarówno w sektorze komercyjnym, jak i w sektorze finansów

¹² Wydawany na podstawie art. 273 ustawy.

¹³ Art. 273 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r., poz. 1270).

publicznych w krajach należących do zachodniego kręgu cywilizacyjnego, a w niektórych przypadkach nawet poza nim¹⁴. Stosowane są – poza sektorem finansów publicznych – w dużych organizacjach tak różnych branż gospodarki, jak np.: bankowa, farmaceutyczna, lotnicza, medialna czy IT. W polskim sektorze finansów publicznych standardy te jako obowiązkowe wytyczne dla audytorów wewnętrznych zostały wprowadzone w roku 2006¹⁵. W komunikacie MF wprost wskazano autora standardów, czyli IIA Global. Zmiany w standardach dokonywane przez tę organizację przynosiły odpowiednią zmianę komunikatu Ministra Finansów¹⁶. Podobnie jest w wypadku innych państw, a także instytucji Unii Europejskiej. Służba Audytu Wewnętrznego Komisji Europejskiej przedstawia wyniki swoich prac audytowych jako przeprowadzone na podstawie i zgodnie z tymi standardami, „aby spełniać najsurowsze wymogi

stosowane w sektorze prywatnym, w innych organizacjach międzynarodowych oraz instytucjach publicznych w państwach członkowskich UE”¹⁷. Agencje Unii Europejskiej, których jest dziś 30¹⁸, posiadają własne komórki audytu wewnętrznego, także zobowiązane do stosowania międzynarodowych standardów audytu opracowanych przez IIA Global¹⁹.

Rola polskiego Ministra Finansów (podobnie jak odpowiednich władz krajowych innych państw czy instytucji i agencji UE), w odniesieniu do treści czy decyzji o stosowaniu standardów audytu, ma charakter formalny i *de facto* sprowadza się do ich ogłoszenia w formie komunikatu. Znaczenie standardów audytu budzi czasem kontrowersje w instytucjach polskiego sektora finansów publicznych, które wynikają z różnic kulturowych (przede wszystkim w obszarze kultury prawnej) pomiędzy Polską a państwami anglosaskimi. Analiza tych różnic nie stanowi treści

¹⁴ Standardy IIA Global obowiązują również w takich krajach, jak np. Maroko, Egipt, Japonia, Malezja czy Indonezja.

¹⁵ W latach 2003–2006 obowiązywały standardy audytu, których autorem był Minister Finansów, zob. Komunikat MF z 30.1.2003 (Dz. Urz. MF z 2003 r. nr 3 poz. 14).

¹⁶ Zobacz kolejne komunikaty MF wprowadzające standardy audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych:

Komunikat MF z 26.6.2006 (Dz. Urz. MF z 2006 r. nr 7 poz. 56),

Komunikat MF z 19.2.2009 (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 2 poz. 12),

Komunikat MF z 20.4.2010 (Dz. Urz. MF z 2010 r. nr 5 poz. 24),

Komunikat MF z 20.5.2011 (Dz. Urz. MF z 2011 r., nr 5 poz. 23),

Komunikat MF z 17.6.2013 (Dz. Urz. MF z 2013 r. poz. 23),

Komunikat MRiF z 12.12.2016 (Dz. Urz. MRiF z 2016 r. poz. 28).

¹⁷ Zob. przyp. 9.

¹⁸ Agencje Unii Europejskiej mają własną osobowość prawną i są jednostkami odrębnymi od instytucji Unii Europejskiej, które powołano na mocy traktatów założycielskich UE i do których zaliczane są: Parlament Europejski, Rada Europejska, Rada UE, Komisja Europejska, Trybunał Sprawiedliwości UE, Europejski Bank Centralny oraz Europejski Trybunał Obrachunkowy. Zob. oficjalną stronę internetową Unii Europejskiej: <https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/institutions-and-bodies/types-institutions-and-bodies_pl> (dostęp 28.9.2023).

¹⁹ L. Milne, D. Crea, I. Cursaru: *The Internal Audit Service – Assurance and advice – A journey through the last 20 years and into the future*, European Commission, Internal Audit Service, Publications Office, 2020, s. 43.

niniejszego artykułu, należy jednak wspomnieć, że w anglosaskiej kulturze prawnej akty przyjmowane w formie standardów zawodowych są traktowane jako obowiązujące. W Polsce natomiast prawem powszechnie obowiązującym są akty prawne wydane przez uprawnione do tego organy władzy publicznej, ogłaszane we właściwych dziennikach promulgacyjnych. Materię standardów (czyli oczekiwanego wzoru postępowania dla jednej grupy zawodowej) trudno jednak zaliczyć do tej kategorii. W ustawie o finansach publicznych wydano upoważnienie właściwemu ministrowi do określenia standardów audytu dla sektora finansów publicznych, wprowadzając jednakże zastrzeżenie tej delegacji do ich zgodności z powszechnie uznawanymi standardami.

Niezależnie jednak od rozważań dotyczących formalnego statusu prawnego komunikatu ministra ogłaszanego w jego dzienniku urzędowym, wprowadzone na jego podstawie Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki zawodowej audytu wewnętrznego są dokumentem obowiązującym w sektorze finansów publicznych²⁰.

Z punktu widzenia problematyki artykułu najważniejsze jest jednak, że zmiany w standardach audytu, które nastąpiły od czasu ich wprowadzenia w Polsce (czyli w latach 2006–2023) nie miały zasadniczego charakteru, były raczej „kosmetycznymi” dostosowaniami do zmieniającej

się rzeczywistości²¹. Ich znaczenie było ograniczone do środowiska zawodowego audytorów wewnętrznych.

Potrzeba zmian

Sytuacja ulegnie zmianie najprawdopodobniej pod koniec roku 2024. W IIA Global opracowano bowiem propozycję gruntownych zmian międzynarodowych standardów audytu wewnętrznego. W 2023 r. poddano ją konsultacjom międzynarodowym (także w Polsce), mającym na celu wypracowanie szerokiego konsensusu dotyczącego ich postanowień. Z projektem nowych standardów (również w języku polskim) można zapoznać się na stronach internetowych amerykańskiej organizacji²².

IIA Global jako jedno ze swoich zadań określa ochronę i rozwój regulacji w możliwie najlepszym interesie publicznym oraz w interesie grupy zawodowej audytorów wewnętrznych. Dotyczą tego m.in. publikacje prezentujące rezultaty badań na temat tych zagadnień. Raporty te przedstawiają często również opinie zgłaszane przez interesariuszy audytu wewnętrznego, czyli przede wszystkim odbiorców wyników jego prac. Zaczęto w nich wskazywać na narastające problemy w postrzeganiu funkcji audytu, takie jak posługiwanie się niezrozumiałym dla odbiorców językiem czy brak elastyczności audytu w stosunku do zmieniającej się rzeczywistości organizacyjnej. Ten ostatni czynnik zaczął

²⁰ Na podstawie art. 273 ust. 2 ww. ustawy.

²¹ Więcej na temat historycznych zmian standardów audytu wewnętrznego z okresu przed 2006 r. – zob. R. Moeller: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 244-262.

²² <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/>> (dostęp 12.10.2023).

przybierać na znaczeniu w trwającym okresie zmian technologicznych, określanych często mianem czwartej rewolucji przemysłowej oraz w warunkach pracy zdalnej, która upowszechniła się w trakcie pandemii COVID-19.

Jeszcze przed wybuchem pandemii zaczęto prezentować wyniki różnych badań dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego. Na potrzeby rozważań w artykule posłużę się dwoma dokumentami. Pierwszym z nich jest raport firmy Deloitte z 2018 r., w którym autorzy skoncentrowali swoją uwagę na prezentacji zmian uwarunkowań, w których funkcjonują organizacje oraz ich audyt wewnętrzny. Znaczenie tych zmian zaprezentowano następująco: „szybkość z jaką pojawiają się ryzyka powiązane z czwartą rewolucją technologiczną, ich złożoność i interzależności między nimi są czymś nowym. Presja na zmianę w celu tworzenia i dostarczania wartości jest czymś nowym. Strategie, procedury i technologie wdrażane przez organizacje także są czymś nowym. Wszystkie te czynniki zmuszają audyt wewnętrzny do przyjęcia nowej wizji własnej roli w organizacji a także ewolucji, w celu utrzymania znaczenia w dostarczaniu istotnego zapewnienia i doradztwa. Jeżeli proces ten zakończy się porażką, to ryzyka przed którymi stają organizacje przerosną możliwości i kompetencje audytu wewnętrznego”²³.

Podkreślono także, że zmiany w audycie są już w opinii jego interesariuszy czymś nieuniknionym.

Drugim dokumentem także wskazyującym na potrzebę zmian funkcjonowania audytu wewnętrznego jest raport z 2020 r. opracowany przez the Internal Audit Foundation (fundacja powiązana z IIA Global), w którym przedstawiono następujący wniosek: „tylko ok. 40% osób zarządzających funkcją audytu wewnętrznego w organizacjach zgadza się ze stwierdzeniem, że pełniona przez nich funkcja ma istotne znaczenie i wpływ na działanie organizacji, tylko 46% myśli, że interesariusze są świadomi tego, jakie usługi dla organizacji świadczy audyt wewnętrzny. Innymi słowy, ponad 50% kluczowych interesariuszy audytu wewnętrznego nie widzi wartości dodanej własnego audytu”²⁴.

Obok analizy sygnałów zewnętrznych IIA Global jako element własnego wewnętrznego ładu korporacyjnego przyjęła przeprowadzanie w trzyletnim cyklu rewizji postanowień standardów, aby zweryfikować, czy spełniają one oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego. Uwzględniając wskazane wyżej raporty zewnętrzne oraz wyniki własnych ewaluacji, w IIA Global wyciągnięto wniosek, że brak zmian w audycie może doprowadzić do pogorszenia

²³ Deloitte: *The Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit in now*, 2018, s. 2-3. <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>> (dostęp 29.9.2023).

²⁴ M. Eulerich, R. Lenz: *Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Audit*, Internal Audit Foundation 2020, USA, <https://www.theiaa.org/globalassets/documents/internal-audit-foundation/iaf-premier-global-research-study/2020-0635-fnd-measuring-value-report_fnl.pdf?webSyncID=c611417ee-47a5-59ed-7da8-8daba6b3a0d2&sessionGUID=12a1a21e-2b2d-9b5e-109c-35b4358d3819> (dostęp 29.9.2023).

jakości świadczonych usług i upadku znaczenia wyników prac audytu dla organizacji. Rozpoczęto prace koncepcyjne zmierzające do dostosowania audytu wewnętrznego do szybko zmieniającej się rzeczywistości i odnowienia standardów zawodowych. Opracowano harmonogram zmian, który upubliczniono²⁵. Zgodnie z nim lata 2021–2022 przeznaczono na zaangażowanie do współpracy szerokiego kręgu interesariuszy audytu, obejmującego organizacje zawodowe i ich stowarzyszenia.

Przebieg procesu zmiany standardów

W procesie zmiany standardów najważniejszą rolę odgrywają dwa gremia – Rada Nadzorcza do spraw Standardów²⁶ oraz Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego²⁷. Pierwsze z nich jest ciałem niezależnym od IIA Global, drugie natomiast – jednym z jego organów.

Rada Nadzorcza do spraw Standardów funkcjonuje od 2011 r. Zasiadają w niej reprezentanci globalnych instytucji zawodowych bezpośrednio i pośrednio związanych z audytem wewnętrznym (przedstawicielem INTOSAI jest pracownik Najwyższej Izby Kontroli²⁸). Rada została powołana w celu promowania wartości, które są ważne dla różnorodnych

interesariuszy audytu wewnętrznego. Jej prace polegają na formułowaniu niezależnych od IIA Global ocen i rekomendacji (jednakże adresowanych do IIA Global), które dotyczą postanowień międzynarodowych standardów audytu oraz wydawanych przez IIA Global poradników jak je stosować. Rada powinna także promować uwzględnienie w standardach audytu jak najlepiej rozumianego interesu publicznego. W marcu 2022 r. przyjęła ona dokument ramowy, w którym przedstawiła rekomendacje zmierzające do zapewnienia, że w procedurze ustanowienia nowych globalnych standardów zostaną uwzględnione potrzeby audytorów i interesariuszy, ale także jak najlepiej rozumiany interes publiczny. Dokument ramowy określił wymagania co do przebiegu procesu, które w opinii Rady muszą zostać spełnione. Za ich przestrzeganie jest odpowiedzialny właściwy organ IIA Global, do którego zadań należy opracowanie i przyjęcie tekstu nowych standardów, a także przeprowadzenie całego procesu. Jest nim ww. Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego (IIASB). Wspomniane wymagania dokument ramowy przedstawił w trzech ogólnych punktach²⁹:

²⁵ <<https://www.theiia.org/en/standards/ippf-evolution/#multiyear>> (dostęp 29.9.2023 r.).

²⁶ IPPF Oversight Council.

²⁷ The International Internal Audit Standards Board, IIASB.

²⁸ Pełna lista organizacji reprezentowanych w radzie obejmuje: International Federation of Accountants, National Association of Corporate Directors, OECD, Bank Światowy, INTOSAI oraz the IIA Global. Pełny osobowy skład rady – zob. <<https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/standard-setting-processes-and-due-diligence/>> (dostęp 29.9.2023).

²⁹ *Framework for Setting Internal Audit Standards in the Public Interest*, IPPF Oversight Council & the Institute of Internal Auditors, Mmarzec 2022, <<https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/standard-setting-processes-and-due-diligence/>> (dostęp 30.8.2023).

1. Zasady wzmacniające zaufanie interesariuszy do standardów audytu:

- uważna identyfikacja różnorodnych potrzeb interesariuszy w stosunku do każdego standardu oraz rozważenie ich uczestnictwa w całym procesie;
- tekst nowych standardów wskazywać powinien na to, że uwzględnione zostały potrzeby interesariuszy;
- zapewnienie spójności praktyki audytorów wewnętrznych sektora prywatnego i publicznego, niezależnie od wielkości funkcji audytu w organizacji;
- ustanowienie dla audytorów wskazówek służących identyfikacji najważniejszych rodzajów ryzyka i możliwości rozwoju organizacji oraz promowaniu skutecznych sposobów reakcji na nie;
- zapewnienie wrażliwości audytu na zmiany społeczne;
- ustanowienie wymagań dotyczących zachowania przez audytorów należytej staranności zawodowej oraz wprowadzenie zabezpieczeń dla niezależności i obiektywizmu, co w konsekwencji powinno ułatwiać właściwe działania podejmowane przez osoby odpowiedzialne za ład organizacyjny;
- zapewnienie poddania funkcji audytu ocenie zewnętrznej, która zapewni kierownictwo organizacji o jakości usług świadczonych przez audyt.

2. Organ akceptujący standardy oraz przebieg procedury ich ustanowienia w interesie publicznym.

Standardy audytu są zatwierdzane i ogłaszane przez stały organ IIA Global, którym jest Międzynarodowa Rada do spraw Standardów Audytu Wewnętrznego. Odpowiada ona za przebieg procesu przyjęcia nowych standardów oraz ich treść. W dokumencie ramowym podkreślono,

że poza kompetencją do podejmowania niezależnych decyzji dotyczących treści standardów IIASB powinna spełniać następujące warunki:

- proces nominowania członków rady powinien przewidywać przeprowadzenie ich ewaluacji pod względem spełnienia określonych kryteriów w celu zapewnienia, że w całej Radzie będą reprezentowane odpowiednia i zróżnicowana wiedza ekspercka, różnorodność perspektyw, właściwe kompetencje oraz obiektywizm i niezależność;
- skład Rady powinien zapewniać globalną reprezentację różnych grup interesariuszy audytu i jednocześnie być wolny od dominacji jakiegokolwiek z tych grup czy instytucji;
- ład organizacyjny Rady powinien zapewniać transparentność przebiegu procesu ustanowienia nowych standardów i możliwą do przypisania odpowiedzialność za poszczególne jego etapy;
- Rada winna dysponować odpowiednimi zasobami koniecznymi do realizacji zadania, w tym wykwalifikowanym personelem pomocniczym.

Ponadto nowe standardy powinny:

- zapewniać aktualne i odpowiednie pod względem jakości uwzględnienie takich elementów, jak: zgłoszone potrzeby interesariuszy, zmiany związane z ryzykiem organizacyjnym, zmiany wynikające z rozwoju nowoczesnych technologii i technik realizacji audytu;
- stanowić, jako wynik szerokich konsultacji, kompletną całość będącą odzwierciedleniem wyważonych różnorodnych priorytetów, a ich poszczególne elementy do siebie pasować; być klarowane i w jasny sposób wskazywać kluczowe elementy

stosowania każdego standardu, służące ich właściwej implementacji.

Proces ustanowienia nowych standardów powinien uwzględniać także etap konsultacji publicznych projektu, a zebrane argumenty i opinie zostać następnie poddane merytorycznej analizie. Cały proces winien być transparentny i zostać udokumentowany.

3. Ocena końcowa, czy w standardach uwzględniono oczekiwania interesariuszy.

W dokumencie ramowym podkreślono, że ostatnim etapem przed zakończeniem procedury (tj. przed publicznym ogłoszeniem nowych standardów) będzie ocena dokonana przez Radę Nadzorczą do spraw Standardów. Ma służyć ustaleniu czy – jako wynik całego procesu – dokument nowych standardów wychodzi naprzeciw oczekiwaniom interesariuszy, identyfikuje i odzwierciedla różnorodność ich perspektyw oraz jest wolny od nieuprawnionych wpływów jakiegokolwiek grupy. Ostatecznej oceny tekstu dokona niezależny od IIA Global organ i będzie to ostatni krok procesu. Rada Nadzorcza do spraw Standardów nie będzie więc redagowała konkretnych treści czy wnioskowała o zmiany. Przeprowadzi niezależną od IIA Global ocenę tekstu i przebiegu procedury jego przyjęcia. Ogłoszony dokument ramowy określił więc wymagania ogólne dla samych standardów oraz procedury, w ramach których zostaną opracowane.

W IIA Global wypracowano generalną koncepcję nowych standardów bazującą na wynikach przeprowadzonych badań, która posłużyła do sporządzenia ich projektu. Ten etap został zrealizowany w 2022 r. Pierwszy kwartał roku 2023 był przeznaczony na tłumaczenie projektu na języki inne niż angielski, w wyniku czego dokument zaprezentowano w 22 wersjach językowych i wyłożono do konsultacji publicznych. Miały one globalny charakter, w Polsce do ostatniego tygodnia czerwca 2023 r. przyjmowano do niego uwagi, zarówno od interesariuszy instytucjonalnych (stowarzyszenia zawodowe, instytucje publiczne, korporacje i in.), jak i od osób indywidualnych. Lato i jesień 2023 r. przeznaczono na ich analizę. W lipcu 2023 r. w Amsterdamie odbyło się spotkanie IASB poświęcone omówieniu zgłoszonych komentarzy³⁰. Utworzono grupy robocze do przeprowadzenia analiz zgłoszonych uwag. Na razie nie jest możliwe zapoznanie się z ich treścią. Organizacja IIA Global poinformowała, że informacja w formie tabeli zawierającej pogrupowane tematycznie uwagi zostanie udostępniona publicznie wraz z ostateczną wersją nowych standardów oraz uzasadnieniem podjętych decyzji, zarówno pozytywnych, jak i negatywnych w odniesieniu do zgłoszonych uwag³¹. Jakikolwiek zmiany w finalnym tekście w stosunku do wyłożonego publicznie projektu mogą zostać dokonane

³⁰ Komentarze do projektu można było zgłaszać przez przygotowane formularze ankietowe. Liczba wypełnionych ankiet wyniosła 1600, liczba zgłoszonych poszczególnych komentarzy w ramach ww. ankiet osiągnęła 19 tys. Jednocześnie łącznie 69% wypełnionych ankiet pochodziło z regionów świata innych niż Ameryka Północna. <<https://www.theiia.org/en/content/communications/2023/july/the-institute-of-internal-auditors-announces-next-steps-on-proposed-new-global-internal-audit-standards/>> (dostęp 12.10.2023).

³¹ <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/>> (dostęp 29.9.2023).

tylko przez IASB. Finalny tekst zostanie przekazany Radzie Nadzorczej do spraw Standardów do oceny. Zgodnie z harmonogramem, ich ostateczna treść powinna zostać opublikowana pod koniec roku 2023.

IIA Global przewidziała dwunastomiesięczny okres *vacatio legis*, po upływie którego ogłoszone standardy wejdą w życie. Realizacja tych zapowiedzi oznacza, że zaczną one obowiązywać pod koniec roku 2024. Dla sektora finansów publicznych oznacza to największą reformę standardów od czasu wprowadzenia audytu wewnętrznego w Polsce. Na czym ma ona polegać?

Projekt globalnych standardów audytu wewnętrznego

Nowa systematyka

Zmianie ulegnie systematyka standardów oraz ich oficjalny tytuł, który sformułowano jako Globalne standardy audytu wewnętrznego. Przedstawiony dokument ma prostszy i bardziej czytelny układ. Dzieli standardy na pięć dziedzin, z których każda – teoretycznie – jest adresowana do innego odbiorcy:

1. Cel audytu wewnętrznego – krótki fragment jest kierowany do interesariuszy zewnętrznych audytu. Syntetycznie wskazuje czym jest audyt wewnętrzny;
2. Etyka i profesjonalizm – część skierowana do ogółu, tj. audytorów, osób nadzorujących funkcję audytu w organizacji,

zarządzających organizacją, odbiorców wyników prac audytu oraz obywateli;

3. Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego – dziedzina adresowana do osób i organów nadzorujących strukturę audytu, czyli głównie rady nadzorczej i komitetu audytu. W realiach polskiego sektora finansów publicznych stosowane w standardach określenie „rada” najczęściej będzie oznaczać kierownika jednostki. Postanowienia tej dziedziny standardów powodować mogą nieporozumienia i kontrowersje, o czym więcej w dalszej części artykułu poświęconej mandatowi audytu wewnętrznego;

4. Zarządzanie funkcją audytu – dziedzina przeznaczona dla osób zarządzających komórką audytu wewnętrznego;

5. Świadczenie usług audytu wewnętrznego – część dla audytorów o charakterze wytycznych do realizacji zadania audytowego.

Dokument przedstawia 15 zasad audytu, którym podporządkowano 53 standardy. Zasady to opis podstawowych założeń lub norm, rozwinięcie których jest przedstawione w wymaganiach i zaleceniach przygotowanych odrębnie dla każdego standardu³². Liczba standardów podporządkowana poszczególnym zasadom wynosi od dwóch do sześciu. Ponadto pod każdym standardem zamieszczono wskazówki dotyczące wdrożenia oraz potwierdzania

³² Zasady te są następujące: Zasada 1 – Demonstrowanie prawości; Zasada 2 – Zachowanie obiektywizmu; Zasada 3 – Demonstrowanie kompetencji; Zasada 4 – Stosowanie należytej staranności zawodowej; Zasada 5 – Zachowanie poufności; Zasada 6 – Nadanie uprawnień przez radę; Zasada 7 – Niezależne usytuowanie; Zasada 8 – Nadzór rady; Zasada 9 – Planowanie strategiczne; Zasada 10 – Zarządzanie zasobami; Zasada 11 – Skuteczna komunikacja; Zasada 12 – Podnoszenie jakości; Zasada 13 – Skuteczne planowanie zadania; Zasada 14 – Przeprowadzanie zadania audytowego; Zasada 15 – Informowanie o wnioskach z zadania i monitorowanie planów naprawczych.

zgodności. Na przykład zasada nr 1 – Demonstrowanie prawości została opisana w sposób wyjaśniający znaczenie tego terminu w rozumieniu standardów audytu. Podporządkowano jej trzy standardy: nr 1.1. Uczciwość i odwaga, nr 1.2. Oczekiwania organizacji w zakresie etyki i nr 1.3. Zgodne z prawem i profesjonalne zachowania. Każdy nich został rozwinięty o kwestie związane z wymaganiami oraz wskazówkami dotyczącymi wdrożenia i potwierdzania zgodności. W przypadku standardu nr 1.1. dodatkowo przedstawiono wskazówki dla sektora publicznego. Opracowana wyżej kompozycja jest charakterystyczna dla całego dokumentu.

Nie przewidziano oddzielnych standardów dla zadań zapewniających i doradczych, tak jak to jest obecnie. Poszczególne standardy uzyskały też nową numerację dostosowaną do nowego układu dokumentu. Jest on z pewnością czytelny i nietrudny do zrozumienia dla ogółu (nie tylko specjalistów w dziedzinie audytu), czego nie można powiedzieć o obowiązującym dokumencie³³ i tę zmianę należy ocenić pozytywnie.

Nowa treść i jej znaczenie Nieznane wcześniej pojęcia

Analiza treści projektu standardów prowadzi do ogólnego wniosku, że jest to dokument

dłuższy i bardziej szczegółowy od obecnego, w którym większe znaczenie przypisano kwestiom komunikacji pomiędzy audytem a jego interesariuszami. Skuteczna komunikacja została wyodrębniona jako jedna z 15 zasad (nr 11), której podporządkowano 5 standardów. Ponadto poświęcone jej standardy komunikacji umieszczono także w zasadzie nr 13 dotyczącej skutecznego planowania zadań audytowych. Przedstawienie wszystkich proponowanych zmian w standardach audytu wykracza jednak poza ramy tego artykułu. Poniżej zaprezentowano te najważniejsze dla polskiego sektora finansów publicznych ujęte w projekcie, który poddany został globalnym konsultacjom publicznym³⁴. Na wstępie warto podkreślić, że w dokumencie pojawiły się m. in. cztery nowe, nieistniejące wcześniej pojęcia i sformułowania.

Odwaga

Nowy standard nr 1.1 (dziedzina poświęcona etyce i profesjonalizmowi) brzmi: „Audytorzy wewnętrzni muszą wykonywać swoją pracę uczciwie i odważnie”. W wymaganiach rozwinięto jego postanowienia o sformułowanie mówiące, że audytorzy muszą wykazywać odwagę, „nawet w obliczu dylematów i trudnych okoliczności”, w sektorze publicznym natomiast powinni

³³ Aktualnie dokument przedstawiający standardy audytu to *Międzynarodowe ramowe zasady praktyki zawodowej* (ang. *International Professional Practices Framework, IPPF*) i obejmuje: 1) część *Obowiązkowe*, w którą składają się: *Definicja*, *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, *Kodeks etyki* oraz 2) część *Szczególnie zalecane* (ang. *Strongly Recommended Guidance*), którą tworzą: *Stanowiska* (ang. *Position Papers*), *Poradniki* (ang. *Practice Advisories*) oraz *Praktyczne przewodniki* (ang. *Practice Guides*). Zob. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki*. Tłumaczenie na język polski, wyd. Stowarzyszenie Auditorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011, s. 14.

³⁴ Projekt dostępny jest pod adresem <<https://www.theiia.org/en/standards/Standards-Public-Comment/#PublicComment>> (dostęp 12.10.2023).

„wykazywać się odwagą w formułowaniu ustaleń, rekomendacji i wniosków”. Obecnie w standardach audytu pojęcie odwagi nie występuje. Umieszczenie go na pierwszym miejscu w nowych ma stanowić jednoznaczne wskazanie przez IIA Global postawy zawodowej oczekiwanej od audytorów. Rozważając skutki wprowadzenia tego terminu warto podkreślić, że jego wdrożenie będzie uzależnione od postawy audytorów prezentowanej w warunkach konkretnych zadań i wyników przeprowadzonych badań. W realiach polskiego sektora finansów publicznych, gdzie najczęściej jeden lub dwóch audytorów stanowi cały skład osobowy komórki audytu, standard odwołujący się do odwagi może się dla nich okazać ważnym drogowskazem postępowania. Pozytywna ocena tej zmiany jest wzmocniona pojawieniem się innego pojęcia, o którym mowa poniżej.

Działanie w interesie publicznym

Sformułowanie to można odnaleźć w wielu miejscach projektu, od definicji audytu poczynając, po część dotyczącą świadczenia usług audytu. Nowa definicja audytu stwierdza, że: „audyt zwiększa szanse organizacji na osiągnięcie sukcesu, dostarczając radzie i kierownictwu wyższego szczebla obiektywne zapewnienie

i doradztwo”. Rozwijając ten zapis dodano, że: „audyt wewnętrzny wzmacnia w organizacji [m.in. – aut.] zdolność do działania w publicznym interesie”. Zmianę należy odczytać jako wyjście naprzeciw rosnącym w państwach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oczekiwaniom wobec organizacji komercyjnych (ale także innych instytucji), że swoją działalność będą prowadzić zgodnie z wymaganiami określanymi jako ESG (ang. *Environmental, Social & Governance*), czyli dotyczącymi ochrony środowiska, odpowiedzialności społecznej oraz dobrego i etycznego zarządzania³⁵. Zmiana ta z pewnością będzie miała znaczenie dla audytu w sektorze komercyjnym. Audyt powinien służyć już nie tylko „przysporzeniu wartości i usprawnieniu działalności operacyjnej organizacji” (aktualna definicja audytu), ale także wzmacniać jej zdolność do działania w publicznym interesie. Czy jednak wprowadzenie tego określenia przyniesie praktyczne zmiany dla sektora finansów publicznych? Trzeba pamiętać, że w Polsce funkcja audytu jest realizowana w ramach ustanowionych ustawą o finansach publicznych. Zgodnie z jej postanowieniami wydatki publiczne mogą być przeznaczone tylko na cele publiczne³⁶. Służą one natomiast interesowi publicznemu.

³⁵ Proces ten w UE już wchodzi w życie. Zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2022/2464 z 14.12.2022 dotyczącą sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, duże i średnie przedsiębiorstwa zostały zobligowane (począwszy od danych za 2024 r.) do sprawozdawczości przedstawiającej wpływ ich działalności na środowisko naturalne i społeczeństwo. Będzie się to odbywać zgodnie ze standardami, które zostały przyjęte przez Komisję Europejską 31.7.2023. Zatytułowano je: *Europejskie standardy raportowania zrównoważonego rozwoju* (ang. *European Sustainability Reporting Standards*). Zob. informację prasową Komisji Europejskiej: <https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_23_4043> (dostęp 30.8.2023). Dyrektywa PE i Rady UE została opublikowana w Dzienniku Urzędowym UE i jest dostępna w języku polskim <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>>.

³⁶ Określone ustawami, uchwałami budżetowymi jednostek samorządowych lub planami finansowymi jednostek (zob. art. 44 ust. 1 ustawy).

Uwzględnienie tego powinno prowadzić do wniosku, że wprowadzenie do standardów audytu nowego, nieznanego wcześniej w tym specyficznym języku pojęcia może pozostać niezauważone, także dlatego, że w ustawie o finansach publicznych już występuje³⁷.

Powyższe uwagi nie powinny jednak wpływać na pozytywną ocenę za umieszczenie w standardach tego pojęcia. W ten sposób wyrażono bowiem *implicite*, że również organizacje komercyjne (a nie tylko publiczne) pełnią funkcje istotne dla całego społeczeństwa, a ich wpływ i znaczenie nie ograniczają się do wąskiej grupy właścicieli, udziałowców czy klientów.

Sektor publiczny

Pojawia się w standardach po raz pierwszy od czasu wprowadzenia audytu do polskiego sektora finansów publicznych. Najczęściej przybiera formę odrębnych wskazówek dotyczących wdrożenia niektórych standardów. W liczącym ponad 130 stron dokumencie wskazówki dla sektora publicznego przedstawiono 19 razy (na 53 standardy). Odrębne akapity poświęcone sektorowi publicznemu najczęściej ogólnie odsyłają do obowiązujących przepisów prawnych, które mogą odmiennie w poszczególnych państwach kształtować obowiązki czy relacje zawodowe. Z punktu widzenia sektora finansów publicznych

to duża, pozytywna zmiana – prowadzony tam audyt został po latach „dostrzeżony” przez IIA Global. Jest to odpowiedź organizacji na zgłaszane do niej postulaty dotyczące dostosowania treści standardów do tego sektora. Pozostaje jednak niedosyt spowodowany tym, że wskazówek dla audytorów przedstawiono za mało w stosunku do oczekiwań.

Małe komórki audytu wewnętrznego

Nowe pojęcie w standardach audytu dotyczy komórek nielicznych etatowo, dla których sformułowano odrębną wskazówkę. Wprowadzenie tego pojęcia jest wyjściem naprzeciw opiniom wskazującym, że postanowienia standardów są odpowiednie dla dużych departamentów audytu, funkcjonujących w korporacjach. Te opinie są w znacznym stopniu uzasadnione, ale warto zaznaczyć, że przedstawiony projekt standardów problemu nie rozwiązuje. Fragmenty przeznaczone dla małych komórek audytu wewnętrznego – czyli zdecydowanej większości w polskim sektorze finansów publicznych³⁸ – przedstawiono tylko w trzech standardach (na ogólną ich liczbę wynoszącą 53). Samo pojawienie się omawianego pojęcia należy jednak ocenić pozytywnie. W wypadku małych komórek, spełnianie niektórych wymagań standardów będzie bowiem nadmiernym

³⁷ Co prawda w innych, niezwiązanych z audytem kontekstach, niemniej nie jest to dla jednostek sektora finansów publicznych pojęcie nieznanne. Zob. „interes publiczny” np.: w art. 35 lub w art. 56 ustawy.

³⁸ W 2022 r. w całej administracji rządowej udział komórek audytu wewnętrznego, w których było zatrudnionych do 2 audytorów wewnętrznych w stosunku do całkowitej liczby komórek audytu wynosił 82%. Zob. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa, maj 2023, s. 10, <<https://www.gov.pl/web/finanse/ocena-i-benchmarking-audy-t-wewnetrzny>> (dostęp 30.8.2023).

obciążeniem (więcej na ten temat w dalszej części artykułu dotyczącej standardu Strategia audytu).

Przedstawione wyżej cztery pojęcia, dotychczas nieznanne w standardach audytu, odnoszą się do zdecydowanej większości audytorów w polskim sektorze finansów publicznych. Wprowadzone nimi zmiany należy analizować łącznie, a ich potencjalny wpływ na funkcjonowanie i postrzeganie funkcji audytu w sektorze finansów publicznych może być pozytywny. Lista nowych pojęć jest szersza, omówienie ich wszystkich wykracza jednak poza tematykę niniejszego artykułu.

Poza wprowadzeniem nowych pojęć, niektórych od lat „zakorzenionych” w środowisku audytorów, zrezygnowano np. z pojęć: przysparzanie wartości (ang. *add value*), środowisko kontroli (ang. *control environment*), ogólna opinia (ang. *overall opinion*) czy komputerowo wspomagane techniki audytu (ang. *computer-assisted audit techniques*, CAATs)³⁹.

Nowe standardy

Obok nowych pojęć w projekcie sformułowano także nowe, niewystępujące obecnie standardy. Przedstawiono je poniżej.

Zawodowy sceptycyzm

(nowy standard 4.3)

Zachowanie zawodowego sceptycyzmu przez audytora powinno być oczywiste, niemniej w obowiązującym dokumencie nie można znaleźć odpowiedniego

standardu na ten temat. Tę zmianę należy odnotować i ocenić pozytywnie.

Mandat audytu wewnętrznego

(nowy standard 6.1)

W sektorze finansów publicznych problematyczne może być zrozumienie, kto określa mandat audytu. W języku standardów jest to „rada”, co w polskich realiach najczęściej oznacza kierownika jednostki. Pozostaje on odpowiedzialny za zapewnienie zgodności funkcji audytu ze standardami. Projekt posługuje się pojęciem „mandat audytu wewnętrznego”, w którym powinny być określone uprawnienia, rola i obowiązki audytu: „rada określa, zatwierdza i wspiera zakres uprawnień, rolę i obowiązki funkcji audytu”. Istotna z punktu widzenia sektora finansów publicznych jest zmiana w stosunku do stanu obecnego, polegająca na nałożeniu na kierownika jednostki licznych obowiązków. W praktyce można przewidywać, że kontrowersje będzie u kierownictwa jednostek budziło to, czy akt prawny rangi komunikatu MF może nakładać zadania obowiązkowe do realizacji. W projekcie stosowane są bowiem następujące sformułowania przedstawiające obowiązki rady (czytaj: kierownika jednostki): „rada musi zatwierdzić mandat audytu”, „rada musi uwzględnić informacje dostarczone przez zarządzającego audytem”, „rada musi weryfikować mandat audytu co najmniej raz w roku”, „rada musi zapewnić funkcji audytu nieograniczony dostęp do danych, rejestrów

³⁹ Zob. *A comparison of the Glossaries from the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (2017) to the Proposed Global Internal Audit Standards*, <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/ippf/disposition-of-standards-glossary_updated.pdf> (dostęp 30.8. 2023).

i pozostałych informacji” czy „rada musi zapewnić, aby funkcja audytu była wolna od ingerencji podczas określania zakresu oraz wykonywania zadań, (...) oraz przekazywania wyników”.

Omawiana część projektu standardów zatytułowana „Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego” nie ma swojego odpowiednika w obowiązującym dokumencie. Obecnie standardy nakładają na zarządzającego audytem wewnętrznym w organizacji (nie na kierownika jednostki) pewne obowiązki względem rady, których charakter można określić jako działania w zakresie: informowania, przekazywania dokumentacji czy utrzymywania bezpośredniej komunikacji. Zgodnie z tym podejściem, zachowanie zgodności z wymaganiami standardów wymaga podjęcia przez audytora określonej aktywności, bez stawiania wymagań co do oczekiwanego rezultatu. Standardy nie zapewniają dziś możliwości uzyskania przez audyt wpływu na decyzje czy działania podjęte przez radę (kierownika jednostki). Propozycja nowych standardów zmienia tę relację. Wymagają one od rady (kierownika jednostki) zapewnienia warunków do realizacji zadań oraz podjęcia określonych działań, które przedstawione zostały jako „obowiązki rady”. W praktyce w jednostkach sektora finansów publicznych wdrożenie tych zapisów oznaczać będzie więcej obowiązków dla audytorów, którzy – poza realizacją zadań audytowych – zostaną zobowiązani do opracowywania

dokumentacji wymaganej nowymi standardami. Brak realizacji będzie oznaczać bowiem niezgodność ze standardami, a odpowiedzialność za zgodność została przypisana kierownikowi jednostki. Należy się więc spodziewać, że kierownik podejmie decyzję o delegowaniu wymaganych standardami czynności na komórkę audytu wewnętrznego.

Strategia audytu (nowy standard 9.2)

Zarządzający funkcją audytu wewnętrznego musi opracować i wdrożyć strategię funkcji audytu, która wspiera cele strategiczne i sukces organizacji. Strategia powinna zawierać wizję, cele strategiczne i inicjatywy wspierające funkcję audytu i podlegać przeglądowi dokonywanemu raz w roku. Jeżeli zaproponowana zmiana zostanie utrzymana, sporządzenie strategii będzie w jednostce obowiązkiem komórki audytu. Obecnie prace audytu w organizacji są prowadzone na podstawie planu rocznego, sporządzanego na podstawie analizy ryzyka obejmującej całą organizację. Taki dokument można traktować, przynajmniej częściowo, jako spełniający kryteria długofalowego planowania, które uwzględnia cele i ryzyka organizacji. Obowiązujące dziś standardy nie nakładają wymogu opracowywania odrębnego dokumentu, mającego charakter strategii audytu. Dotyczy on wyłącznie audytu w sektorze bankowym, ale wynika z wymagań stawianych przez Komisję Nadzoru Finansowego⁴⁰. W warunkach polskiego sektora finansów

⁴⁰ Zob. Komisja Nadzoru Finansowego, *Rekomendacja H dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w bankach*, Warszawa, kwiecień 2017, s. 41-42, <https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/knf_170534_Rekomendacja_H_2017_50303.pdf> (dostęp 30.8.2023).

publicznych, w którym obsada etatowa komórek audytu jest bardzo nieliczna⁴¹, nakładanie obowiązku sporządzania strategii tylko dla komórki audytu należy ocenić jako nadmierne obciążenie. Formułowanie wizji strategicznej i opisywanie „inicjatyw wspierających funkcję audytu wewnętrznego” (wymóg przedstawiony w projekcie) dla samodzielnego stanowiska audytora wewnętrznego lub zespołu liczącego dwoje audytorów, prowadzić bowiem będzie do przerostu formy nad treścią. Taka strategia przyjmie formę dokumentu zawierającego sformułowania o charakterze ogólnym, odniesione tylko do tej jednej komórki (często nawet jednego stanowiska).

Niestety w wypadku tego standardu nie przewidziano odrębnych wskazówek dla sektora publicznego czy małych komórek audytu. Z punktu widzenia polskiego sektora finansów publicznych trudno jest tę zmianę ocenić pozytywnie, ponieważ spowoduje wyłącznie konieczność przeznaczenia czasu na opracowanie wymaganego dokumentu, a następnie jego regularną i udokumentowaną rewizję.

Budowanie relacji i komunikacja z interesariuszami (nowy standard 11.1)

Zgodnie z tym standardem: „zarządzający audytem wewnętrznym musi promować formalną i nieformalną komunikację między funkcją audytu a interesariuszami”. W wymaganiach dla sektora publicznego zapisano ponadto, że: „audytorzy wewnętrznymi powinni uważać ogół

społeczeństwa za bezpośredniego interesariusza organizacji”. W obowiązującym dokumencie standardów audytu nie istnieją podobne rekomendacje.

Komunikacja podczas prowadzenia zadania (nowy standard 13.1)

W części poświęconej świadczeniu usług audytu jest to pierwszy i najdłuższy standard, przedstawiono go na trzech stronach dokumentu (łącznie ze wskazówkami dotyczącymi wdrożenia i potwierdzenia zgodności). Ma odzwierciedlać wagę jaką IIA Global przykłada do efektywnej komunikacji audytu ze wszystkimi interesariuszami. Komunikacja powinna odbywać się na wszystkich etapach realizacji zadania audytowego i uwzględniać informacje, które podzielono na: „wstępne, bieżące, zamykające i ostateczne”. Z perspektywy tematu niniejszego artykułu istotne wydają się być te zmiany, które wprowadzają rozróżnienie na informacje zamykające i informacje ostateczne. Projekt stanowi o „obowiązkowej wymianie informacji na zakończenie”, która powinna przybrać formę zaplanowanego spotkania audytorów i kierownictwa badanej działalności „w celu zatwierdzenia i nadania ostatecznej formy ustaleniom, zaleceniom i wnioskowi przed przekazaniem wyników ostatecznych”. Informacje zamykające winny obejmować dwustronną wymianę ustaleń i wniosków z zadania, dyskusję na temat wykonalności zaleceń audytowych i planów naprawczych kierownictwa.

⁴¹ Zob. przyp. 38.

Zalecenia i plany naprawcze (n. st. 14.4) i Informacja ostateczna (n. st. 15.1)

Nowym elementem dla audytu w jednostkach sektora finansów publicznych będzie standard, który nakazuje audytorom prezentowanie w sprawozdaniu planów naprawczych kierownictwa. Zgodnie ze stanem aktualnym w sprawozdaniu – poza innymi obowiązkowymi elementami – przedstawiane są zalecenia, które audytor powinien wcześniej uzgodnić. Zastosowane w projekcie sformułowanie brzmi: „w przypadku zadań zapewniających audytorzy wewnętrzni muszą uzyskać plany naprawcze kierownictwa odnoszące się do przyczyny źródłowej każdego ustalenia”. Co więcej, wymagania innego standardu dotyczącego informacji ostatecznej z zadania (nowy standard nr 15.1) stwierdzają, że audytorzy „muszą opracować informację ostateczną, która zawiera cele, zakres i wnioski. Niezbędnym elementem są zalecenia i/lub uzgodnione plany naprawcze.

Oceniając te nowe zapisy należy wziąć pod uwagę dwa aspekty: wykonawczy, odnoszący się do realizacji zadania audytowego oraz ten, który może powodować kontrowersje dotyczące istoty roli audytu w organizacji. Pierwszy prowadzi do wniosku, że wykonanie zadania audytowego ulegnie wydłużeniu. Przed sporządzeniem ostatecznej informacji z zadania audytor zobowiązany do tego przez nowe standardy będzie musiał pozyskać od kierownictwa badanej jednostki (w praktyce: od kierownictwa audytowanej komórki organizacyjnej) plany naprawcze odnoszące się do źródeł zidentyfikowanych słabości kontroli zarządczej. Plany te powinny bowiem stanowić integralną część ostatecznego sprawozdania z zadania audytowego,

które zostanie zaprezentowane kierownikowi jednostki. Sprawozdanie z zadania będzie więc obszerniejszym dokumentem, wzbogaconym o ten element, którego autorem nie stanie się jednak audytor.

Istotniejsza w tym miejscu wydaje się jednak inna kwestia, jej znaczenie wykracza poza bieżącą realizację konkretnego zadania. Zgodnie z projektem standardów audytorzy powinni oceniać i omawiać z kierownictwem zalecenia i plany naprawcze. Ocena ma uwzględniać: „analizę kosztów oraz określenie, czy plany naprawcze odnoszą się będą do ryzyka w sposób zadowalający, zgodnie z poziomem ryzyka w organizacji”. W tym miejscu lektury projektu standardów rozważenia wymaga, czy tak zarysowana funkcja (ocena planów naprawczych) nie wykracza poza rolę przewidzianą dla audytu w organizacji. Ocena, o której mowa w projekcie w praktyce funkcjonowania jednostki może łatwo przybrać formę akceptacji audytu dla planów naprawczych, a to – przeniesienie na audytora decyzji dotyczącej sposobu odpowiedzi na ryzyko. Podkreślić należy, że byłoby to rozwiązanie wygodne dla kierownictwa audytowanej działalności, zdejmujące także częściowo odpowiedzialność za jej działalność. Dla audytora niesie jednak duże zagrożenie. W wypadku powtórnego objęcia badaniem audytowym tej działalności organizacji, dla której będą funkcjonować rozwiązania przewidziane w planach naprawczych (zaakceptowanych wcześniej przez audytora), zachowanie zgodności ze standardem Ochrona obiektywizmu może okazać się niemożliwe do spełnienia. W dłuższej perspektywie może

to prowadzić do podważania obiektywizmu audytu. W zaprezentowanym przez IIA Global projekcie standardów brakuje niestety wskazówek dotyczących spójnego pogodzenia tych sprzecznych wymagań. Obecne standardy nie przewidują przedstawienia w sprawozdaniu zaakceptowanych przez audytora planów naprawczych. Obowiązujące dziś wymagania w zakresie informacji o wynikach zadania zapewniają więc ochronę obiektywizmu, który – obok niezależności i profesjonalizmu – stanowi jedną z najważniejszych dla organizacji wartości audytu wewnętrznego. Z perspektywy funkcji audytu, ale też z perspektywy organizacji (nie tylko z sektora finansów publicznych) brak zmian w tej części propozycji może być dużym zagrożeniem dla obiektywizmu, czyli jednego z fundamentów, na których opiera się idea audytu.

Udostępniona publicznie przez IIA Global informacja na temat zgłoszonych uwag do projektu przedstawia tylko ich statystykę, bez odniesienia do treści. Pozostaje już tylko oczekiwać, że w ostatecznej treści standardów audytu problem zostanie rozwiązany.

Wnioski dla sektora finansów publicznych

Próba sformułowania wniosków na podstawie rozważań zawartych w artykule prowadzi do konieczności podzielenia ich na nadzieje oraz obawy co do skutków, jakie może przynieść zmiana standardów dla audytu w sektorze finansów publicznych.

Nadzieje

Pozytywnie ocenić należy to, że IIA Global zareagowała na konstruktywną krytykę dotyczącą pracy audytu wewnętrznego. Proces opracowania nowych standardów został koncepcyjnie przygotowany, podjęto współpracę z innymi zainteresowanymi organizacjami i publicznie ogłoszono z wyprzedzeniem jego ramy czasowe. Przewidziano także roczny okres, po upływie którego nowe standardy wejdą w życie, po oficjalnej publikacji ostatecznego tekstu. Wszystkie zainteresowane strony miały więc czas na podjęcie prac dostosowawczych. Dotyczy to także Ministerstwa Finansów, do którego zadań należeć będzie nie tylko ogłoszenie w formie komunikatu nowych standardów audytu dla sektora (co nie wydaje się szczególnie trudnym wyzwaniem), ale także odpowiednie dostosowanie trybu i sposobu pracy audytu w sektorze publicznym do nowych wymagań – te kwestie zostały obecnie określone w formie rozporządzenia⁴².

Z perspektywy tematyki artykułu najważniejszy jest wniosek, że projekt standardów uwzględni, iż audyt funkcjonuje także w sektorze publicznym. Znalazło to wyraźne odzwierciedlenie w całym projekcie i wydaje się już być przesądzone, że tak pozostanie. Wprowadzenie nowych pojęć, które omówiono wyżej, można odczytać jako próbę zwrócenia uwagi na publiczne znaczenie pracy audytorów. Audytorzy sektora finansów publicznych będą najprawdopodobniej odczuwać niedosyt odrębnych

⁴² Rozporządzenie Ministra Finansów z 4.9.2015 w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o wynikach pracy tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480).

postanowień dla sektora publicznego. Nie należy zapominać jednak o tym, że audyt nieustannie ewoluuje. Zmiana z roku 2023 może być zapowiedzią kolejnych w dalszej przyszłości. Odzwierciedlenie takiego podejścia można znaleźć porównując kolejne wersje standardów audytu. Przykładowo przed rokiem 2004 standardy audytu zakazywały audytorom wykonywania czynności doradczych. Wraz z rewizją standardów, która wówczas miała miejsce, uległo to zmianie i ustanowiono odrębne standardy audytu dla czynności doradczych⁴³. Obowiązują one do dziś i wymagania nimi określone są mniej restrykcyjne niż te, których należy przestrzegać w wypadku realizacji zadań zapewniających. Teraz w nowym dokumencie pozostawiono możliwość świadczenia usług doradczych, lecz nie opracowano dla nich odrębnych wymagań. Nie będzie więc już odrębnych standardów dla czynności doradczych, te same standardy mają obowiązywać przy realizacji obu rodzajów zadań audytowych⁴⁴. Dla interesariuszy audytu to pozytywna zmiana. Dla odbiorców prac audytowych ważna jest pewność, że zostały one przeprowadzone na podstawie jednolitych wymagań. Rzadko kiedy są oni świadomi odmienności postanowień obowiązujących standardów. Ujednolicenie tych wymagań może więc pozytywnie wpłynąć na odbiór funkcji audytu.

Pozytywne skutki może także przynieść większy nacisk na zagadnienia komunikacji

audytu ze wszystkimi zainteresowanymi stronami. To próba odpowiedzi na jeden z największych problemów w postrzeganiu funkcji audytu, którym jest posługiwanie się niezrozumiałym dla odbiorców językiem. Kwestia ta jest wyraźnie widoczna w sektorze finansów publicznych w Polsce. Uproszczona struktura standardów, wprowadzenie do nich nowych pojęć i jednoczesna eliminacja tych uznanych za nieco archaiczne czy nieużyteczne powinno ułatwić komunikację audytorów z innymi osobami w jednostce. Zapisy standardów nie mogą jednak całkowicie rozwiązać problemu komunikacji, jego istota polega bowiem na codziennych interakcjach, zarówno formalnych, jak i nieformalnych. W projekcie standardów znalazły się nawet zapisy o utrzymywaniu przez audytorów komunikacji nieformalnej z innymi pracownikami organizacji, „co przyczynić się powinno do budowy wzajemnego zaufania”. Nowe standardy powinny więc zwrócić audytorom uwagę na to, jak ważnym elementem ich pracy jest „skuteczna komunikacja” (sformułowanie, które zyskuje rangę jednej z 15 zasad audytu).

Do zmian, które przynoszą nadzieje na lepsze, można też zaliczyć standardy dotyczące pomiaru wyników działalności audytu. Problem efektywności pracy audytu w sektorze publicznym i właściwej jej oceny pozostaje jednym z tych, na które nie znaleziono odpowiedniej i uznanej powszechnie metodyki. W omawianym projekcie standardów przedstawiono propozycje wskaźników efektywności pracy

⁴³ R. Moeller, *Nowoczesny ...*, op.cit., s. 247.

⁴⁴ Tj. zadań zapewniających oraz czynności doradczych.

audytu⁴⁵, która dla wielu audytorów w sektorze publicznym oraz kierowników jednostek może stanowić tak potrzebny punkt odniesienia.

Obawy

Największe obawy związane z projektem nowych standardów dotyczą dwóch zasadniczych kwestii. Pierwszą są zapisy dotyczące dziedziny Ład organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego. W zamysłu są one adresowane do kierownika jednostki sektora finansów publicznych („rady” w języku standardów audytu). W rzeczywistości oznaczać będą dla audytora (często jedyne w jednostce) konieczność opracowywania nowej wymaganej dokumentacji i podejmowania prób wpływania na kierownika jednostki w celu podjęcia wymaganych standardami decyzji. Ich brak będzie bowiem oznaczać niezgodność ze standardami.

Do takich obaw należy zaliczyć wprowadzenie wymogu opracowywania strategii dla komórki audytu w jednostce. Utrzymanie tych zapisów w ostatecznym tekście będzie oznaczać – w warunkach polskiego sektora finansów publicznych – obowiązek tworzenia dokumentu nieistotnego z punktu widzenia jego treści i znaczenia. Może to budzić obawy dotyczące odbioru przedmiotu prac audytu wśród zarówno kierownictwa jednostki, jak i pozostałych komórek organizacyjnych czy pracowników jednostki. Wobec braków kadrowych w komórce audytu, zajmowanie się przez nią dokumentacją mającą na celu

jedynie zadośćuczynienie wymaganiom standardów może być traktowane jako niedostosowanie do rzeczywistości.

Kwestia budząca jednak największe obawy to, proponowana jako obowiązkowa, akceptacja audytora dla planów naprawczych kierownictwa. Wątpliwości związane z możliwością zachowania obiektywizmu przez audytora przedstawiono wyżej, ale warto je powtórzyć jako bardzo poważne zagrożenie dla idei audytu w ogóle. Problem pojawi się, gdy po zrealizowanym już zadaniu audytowym będą funkcjonować plany naprawcze zaakceptowane uprzednio przez audytora i nadzieje potrzeba przeprowadzenia nowego zadania w tym samym obszarze. Jeżeli nowe standardy zostaną ogłoszone zgodnie z harmonogramem pod koniec roku 2023, to obawy tu przedstawione mogą realnie zaistnieć najwcześniej w 2026 r. po tym jak zostaną już zakończone zadania prowadzone zgodnie z nowymi wymogami (będą podejmowane w 2025 r.). Perspektywa ta może więc wydawać się jeszcze nieco odległa, nie należy jednak jej ulegać, zagrożenie dla obiektywizmu audytu, jeżeli ostateczny tekst nie zostanie w tym zakresie zmieniony, jest poważne.

Podsumowując podjęte rozważania i próbując wyważyć potencjalne skutki nowych standardów dla sektora finansów publicznych warto wskazać, że podjęta przez IIA Global próba dostosowania wymagań stawianych audytorom do zmieniającego się otoczenia organizacyjnego zasługuje na ocenę pozytywną. Ta pozytywna

⁴⁵ Zob. wskazówki dotyczące wdrożenia *Standardu nr 12.2 Pomiar wyników działalności*.

ocena nie umniejsza jednak znaczenia przedstawionych wyżej obaw. Odnowienie standardów audytu w praktyce utrudniają takie czynniki, jak złożoność samej problematyki, wymóg zachowania spójności standardów dla audytorów sektorów publicznego i komercyjnego czy dążenie do uwzględnienia oczekiwań interesariuszy audytu, którzy – jako reprezentujący różne perspektywy – mogą prezentować niemożliwe do pogodzenia wymagania. Z punktu widzenia polskiego sektora finansów publicznych omówiony w artykule projekt

należy określić jako zmianę wyczekiwaną, której ogólny bilans powinien prezentować się pozytywnie, nawet po uwzględnieniu przedstawionych obaw wynikających z zagrożeń dostrzeganych w treści projektu.

CEZARY OGÓREK

audytor wewnętrzny,
szef Zespołu Audytu Wewnętrznego
w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych
i Administracji

Autor wyraził w artykule własne poglądy, a nie instytucji, z którymi jest związany.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego, finanse publiczne, sektor finansów publicznych

Bibliografia:

1. *Definicja audytu wewnętrznego. Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, Poradniki.* Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych IIA Polska, Warszawa 2011.
2. Deloitte, *The Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit in now*, 2018.
3. Eulerich M., Lenz R.: *Defining, Measuring and Communicating the Value of Internal Audit*, Internal Audit Foundation 2020.
4. Herdan A., Stuss M., Krasodomska J.: *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wyd. Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009.
5. Komisja Nadzoru Finansowego, *Rekomendacja H dotycząca systemu kontroli wewnętrznej w bankach*, Warszawa, kwiecień 2017.
6. Ministerstwo Finansów, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości, *Raport – Benchmarking audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych*, Warszawa, maj 2023.
7. Milne, L., Crea, D., Cursaru, I.: *The Internal Audit Service – Assurance and advice – A journey through the last 20 years and into the future*, European Commission, Internal Audit Service, Publications Office, 2020.
8. Moeller R.: *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
9. *Raport na temat rezultatów negocjacji o członkostwo Polski w Unii Europejskiej*, Rada Ministrów, Warszawa 2002.

ABSTRACT**Draft of New Internal Auditing Standards – Potential Impact on the Public Finance Sector**

Internal auditing is a modern tool to manage an organisation, the origins of which can be traced back to the private sector of the United States. It was a response to changing needs and the growing organisational complexity of large corporations. These changes created a need for new services among those charged with governance (members of governing boards and supervisory boards), consisting of examinations that would be objective and independent of operational processes of organisations. In Poland, internal auditing has been present in the public finance sector for over 20 years. The notion was introduced to the legal system at the end of 1998 as one of the consequences of Poland's accession to the European Union. Once the internal auditor profession appeared, a need was observed to define the expected requirements as for defining the scope of audit engagements and their conduct, as well as the requirements for persons who do this job. These issues are defined in the internal auditing standards of the Institute of Internal Auditors (IIA Global). They are uniform for the whole internal audit profession, regardless of an organisation. The standards evolve, too, in order to ensure high quality services provided on their basis. In his article, the author discusses the draft of new global internal auditing standards developed by the IIA Global, subject to international consultation in 2023. The update introduces significant changes to the international internal auditing standards, related, among others, to the duties of internal auditors and heads of internal audit units. The author discusses the potential impact of the update on the public finance sector in Poland, and he indicates hopes and fears related to the draft.

Cezary Ogórek, internal auditor, head of the Internal Audit Team at the Ministry of the Interior and Administration

Key words: internal auditing, international internal auditing standards, public finance, public finance sector

Przekroczenie upoważnienia

Odpowiedzialność za zaciągnięcie zobowiązania

W sektorze finansów publicznych zobowiązanie angażujące środki publiczne można zaciągnąć tylko na podstawie upoważnienia wynikającego z przepisów prawa lub zdarzeń prawnych. Jego zakres należy rozpatrywać m.in. w ujęciu przedmiotowym, który wyznacza wysokość wydatków zaplanowanych w budżetach lub planach finansowych. Przekroczenie tego zakresu jest działaniem bezprawnym i podlega ocenie m.in. z punktu widzenia zasad dyscypliny finansów publicznych. Stwierdzenie naruszenia wymaga jednak każdorazowego odniesienia się do przepisów, w ramach których powinna być prowadzona gospodarka finansowa określonej jednostki. Regulacje w tym obszarze pozostają niejednoznaczne, a w doktrynie pojawiają się spory dotyczące wykładni. Autorzy scharakteryzowali przesłanki tej odpowiedzialności i odpowiedzieli na pytanie o jej dopuszczalność i granice, konfrontując przy tym stanowiska komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

TOMASZ SOBECKI, MICHAŁ TREMPAŁA

Reguły fiskalne zaciągnięcia zobowiązań

Zachowanie dyscypliny finansów publicznych wymaga przestrzegania reguł fiskalnych dotyczących m.in. zaciągnięcia zobowiązań. Wynika to z istoty prawa

publicznego, pozwalającego na podejmowanie czynności z zakresu gospodarki finansowej jedynie w przypadkach wyraźnie określonych przepisami prawa. Ustawa o finansach publicznych (dalej także uofp)¹ ma na celu zapobieżenie nadmiernemu obciążeniu zobowiązaniami finansowymi budżetów w kolejnych latach².

¹ Ustawa z 27.8.2009 (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.).

² I. Kołakowski: *Zaciągnięcie zobowiązań wykraczających poza rok budżetowy (wieloletnich) a zasada roczności budżetu jednostek samorządu terytorialnego w kontekście naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” nr 1-2/2018, s. 52.

Organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego (dalej także JST) realizuje ustawowe obowiązki w porozumieniu z organem stanowiącym. Przysługuje mu pewna swoboda w dysponowaniu środkami w ramach budżetu, jednak musi przestrzegać trzech podstawowych reguł:

- działać w granicach upoważnienia wydanego przez radę powiatu/sejmik województwa,
- zaciągać zobowiązania tylko na podstawie prawa,
- zaciągać zobowiązania podlegające spłacie w roku budżetowym.

Zaciąganie zobowiązań w sektorze publicznym

Artykuł 46 ust. 1 uoip wskazuje, że jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania wymagające sfinansowania w danym roku, do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki. Limit, o którym

stanowi norma pomniejszającą wydatki o szczególnym statusie³. Konsekwencją regulacji jest to, że zakres przedmiotowy upoważnienia do zaciągania zobowiązań powinien mieć każdorazowo pokrycie w planie finansowym zgodnie z datą ich powstania⁴.

Nie oznacza to zarazem zakazu zaciągania zobowiązań wieloletnich. Konstrukcja przepisu nie daje podstaw, aby wnioskować, że zaciąganie w danym roku budżetowym tego rodzaju zobowiązań jest zabronione. Zresztą wprowadzanie takiego zakazu byłoby działaniem niezasadnym⁵. Zawieranie umów wieloletnich jest możliwe na podstawie uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej (dalej także WPF) JST. Jej elementem jest załącznik specyfikujący przedsięwzięcia⁶, który zawiera limity ustalonych zobowiązań. WPF nie może jednak odnosić się do tych, których realizacja wykracza poza samą uchwałę⁷.

³ Do których należą wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obowiązkowe oraz płatności wynikające ze zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich. Dotyczy ich reguła pierwszeństwa realizacji. Nie oznacza to, że mogą być one ponoszone w dowolnej wysokości. Szczególny status wiąże się jedynie z tym, że w sytuacji, gdy pozostające do dyspozycji jednostki sektora finansów publicznych środki nie wystarczą do pokrycia wszystkich wydatków, w pierwszej kolejności pokrywa się wspomniane wydatki.

⁴ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 24.3.2011, BDF1/4900/6/7/RN-2/11/256.

⁵ Szerzej na ten temat por. np. *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, W. Misiąg (red.), Legalis/el., Warszawa 2019.

⁶ Zgodnie z treścią art. 226 ust. 3 u.o.p. w załączniku do uchwały w sprawie WPF należy określić odrębnie dla każdego przedsięwzięcia m.in. okres realizacji, łączne nakłady finansowe oraz limity wydatków w poszczególnych latach, przy czym w dalszej części, w ust. 4, wyjaśniono, że pod pojęciem „przedsięwzięcia” rozumieć należy wieloletnie programy, projekty lub zadania, a więc takie, których czas realizacji przekracza jeden rok i można określić limity wydatków ustalone na poszczególne lata.

⁷ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 12.6.2017, BDF1.4800.19.2017. Komisja wskazała, że choć WPF umożliwiając znacznie elastyczniejsze zasady planowania budżetowego przez przesunięcie horyzontu czasowego z rocznego budżetu na okres wieloletni, dotyczyć może wyłącznie zobowiązań w okresie, na jaki WPF jest uchwalona. Przywołała przy tym pogląd P. Walczaka, że uchwała w sprawie WPF ma charakter aktu normatywnego wewnętrznego, obok norm prognostycznych zawiera także pewne elementy dyrektywne (zob. P. Walczak [w:] *Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument zarządzania finansami lokalnymi*, Warszawa 2015, s. 3).

Podstawą gospodarki finansowej JST jest roczna uchwała budżetowa⁸. Taki plan finansowy musi być uprzednio zatwierdzony, aby mógł stać się podstawą wykonania określonych w nim zadań⁹. Budżet służy podziałowi środków publicznych, pozostających w dyspozycji JST, nie jest natomiast prawną (merytoryczną) podstawą upoważnienia do dokonania wydatku ze środków publicznych. Ta bowiem musi określać na rzecz kogo, w jakiej wysokości oraz w jakim terminie może zostać dokonany konkretny wydatek¹⁰.

Limit zobowiązań budżetowych

Limit wydatków ponoszonych w roku budżetowym ma charakter wiążący nie tylko co do ustalonej w nim wartości. Artykuł 44 ust. 1 pkt 2 i 3 uofp wskazuje, że wydatki ponoszone są na cele i w wysokościach ustalonych w dokumentach planistycznych. Zapisanie w planie finansowym jednostki konkretnej kwoty wydatków w określonej podziale

klasyfikacji budżetowej przesądza zarówno o kierunkach, jak i zakresie działalności rzeczowej¹¹.

W doktrynie można odnaleźć rozbieżne stanowiska na temat zakresu podmiotowego stosowania reguł określonych w art. 46 ust. 1 uofp. M. Bitner, E. Kowalczyk i B. Kucia-Guściora wskazują, że limit zobowiązań do sfinansowania w danym roku budżetowym dotyczy wszystkich jednostek sektora finansów publicznych¹². Z kolei P. Walczak twierdzi, że nie obejmuje on JST i samorządowych jednostek budżetowych, dla których ustalono odrębne zasady zaciągania zobowiązań¹³. Należy jednak podkreślić, że skoro prawodawca stanowi ogólnie o jednostkach sektora finansów publicznych, to nie wyłącza zastosowania tego przepisu względem żadnej ich kategorii. Prowadzi to do wniosku, że adresatami są wszystkie jednostki sektora finansów publicznych z tym że niektórych z nich mogą dotyczyć także dodatkowe zasady określone w odrębnych przepisach¹⁴.

⁸ Por. art. 211 uofp.

⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8.10.2013, II GSK 914/12, Biul. NDFP 2014, nr 1, poz. 8. Szerzej por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 17.5.2010, ZDB-4100-3-22/2009.

¹¹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 23.1.2020, BDF1.4800.86.2019.

¹² M. Bitner [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, W. Misiąg (red.), Warszawa 2017, s. 171; E. Kowalczyk [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, A. Mikos-Sitek, R. Bucholski (red.), 2017, Legalis/el.; A. Mierzwa [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, P. Smoleń (red.), 2014, Legalis/el.

¹³ Stosownie do art. 261 uofp, kierownik samorządowej jednostki budżetowej, w celu realizacji zadań, może zaciągać zobowiązania pieniężne do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki, natomiast organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego zaciągają zobowiązania na podstawie postanowień uchwały budżetowej i uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej, w ramach zawartych w tych aktach limitów i upoważnień. Szerzej na ten temat P. Walczak [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, P. Walczak (red.), Legalis 2017.

¹⁴ Tak też P. Mańczyk [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Z. Ofiarski (red.), Lex/el, 2021. Przykładowo w orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej wyrażono pogląd, że przepis art. 261 uofp. stanowi wyjątek od reguły określonej w art. 46 ust. 1 tej ustawy. Tym samym na zasadzie wyjątków ograniczenie zaciągania zobowiązań w samorządowych jednostkach budżetowych dotyczy też zobowiązań wynikających ze stosunku pracy. Tak też M. Stawiński, op.cit.

Zobowiązania według ustawy o finansach publicznych

Ustawa o finansach publicznych nie zawiera odrębnej definicji pojęć: zobowiązanie czy zobowiązanie pieniężne. Znalazły się one w ustawie o rachunkowości¹⁵, niemniej w rozważanym kontekście nie są przydatne¹⁶. W doktrynie i judykaturze prezentowane jest jednolite stanowisko, że są to pojęcia należące pierwotnie do zakresu prawa cywilnego, zatem w tej gałęzi prawa należy poszukiwać ich znaczenia¹⁷. Zgodnie z art. 353 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁸, zobowiązanie jest stosunkiem prawnym, w którym wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik ma obowiązek to świadczenie spełnić. Biorąc pod uwagę, że art. 46 uofp dotyczy zaciągania zobowiązań wynikających z planu wydatków lub planu kosztów, na zakres przedmiotowy tego przepisu składają się zobowiązania polegające na spełnieniu przez dłużnika (w tym wypadku JST) świadczenia pieniężnego. Zaciągnięcie zobowiązania do sfinansowania to każda czynność konwencjonalna, która kreuje stosunek prawny skutkujący

obowiązkiem zapłaty określonej kwoty pieniężnej. Taka definicja pozwala objąć treścią przepisu zarówno cywilnoprawne umowy zawierane przez jednostki sektora finansów publicznych, jak też ich decyzje administracyjne, na podstawie których dokonuje się wydatków z budżetu jednostki¹⁹. Poza zakresem przedmiotowym pozostają natomiast zobowiązania powstałe na skutek innych zdarzeń (np. związane z odpowiedzialnością odszkodowawczą).

Warto zarazem podkreślić różnicę pomiędzy zaciąganiem zobowiązań a dokonywaniem wydatków. Nie należy utożsamiać tych pojęć²⁰. Zaciągnięcie zobowiązania poprzedza dokonanie wydatku, a jego zasady wynikają z odrębnych przepisów uofp. Uzasadnienie dokonania wydatku przez jednostkę sektora finansów publicznych musi wynikać z wcześniej istniejącego zobowiązania²¹, jest zarazem jego spełnieniem. W. Robaczyński wskazuje, że dbałość o stan finansów publicznych musi polegać przede wszystkim na przestrzeganiu dyscypliny zaciągania zobowiązań, a nie dokonywaniu wydatków, gdy dochodzi do terminu dokonania

¹⁵ Tj. ustawie z 29.9.1994 (Dz.U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.). Patrz art. 3 pkt 20 i 27 ustawy.

¹⁶ Tak też: T. Robaczyński, P. Gryśka: *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, Legalis/el. a także L. Lipiec-Warzecha: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012, Lex/el.

¹⁷ Por. np. W. Misiąg op.cit. Zob. np. orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej: z 23.10.2008, DF/GKO/4900/52/51/08/2018 czy z 15.10.2012, BDF1/4900/69/69/12/2054.

¹⁸ Dz.U. z 2022 r. poz. 1360, ze zm.

¹⁹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 22.1.2018, BDF1.4800.70.2017. Szerzej na ten temat także P. Mańczyk, op.cit.

²⁰ Por. np. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 23.5.2014, RKO-522/13/14. Wskazano w nim, że dokonanie wydatku to rozchód z kasy lub rachunku bankowego, a więc rzeczywisty wpływ środków z jednostki.

²¹ Wynika to z art. 44 ust. 3 pkt 3 uofp, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. Szerzej na ten temat: W. Robaczyński [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, W. Misiąg (red.), Wyd. 3, Warszawa 2019, Legalis/el.

wydatku jest już bowiem za późno na reakcję, nieprawidłowo zaciągnięte zobowiązania mają zaś w zasadzie takie same skutki finansowe dla publicznego dłużnika, jak zobowiązania zaciągnięte prawidłowo²².

Upoważnienie do zaciągnięcia zobowiązań

Przez upoważnienie do dokonania określonej czynności w sferze dysponowania środkami publicznymi należy rozumieć kompetencję, wynikającą z przepisów prawa lub zdarzeń prawnych, do dokonania wydatku lub zaciągnięcia zobowiązania angażującego te środki²³. Upoważnienie nie może być jednak udzielone *post factum*, dorozumianie czy też dopiero planowane. Musi zarazem wynikać z planu finansowego, określać przeznaczenie (cel), wysokość środków wynikającą z ustalonych planów finansowych i wielkości określone w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowej oraz termin, do którego można je rozdysponować²⁴. W przeciwnym razie świadczenia wynikającego z zobowiązania nie można byłoby odnieść do jakiegokolwiek aktu prawnego określającego jego zakres i tym samym nie byłoby możliwe uznanie, że takie zobowiązanie zostało zaciągnięte z przekroczeniem zakresu upoważnienia²⁵.

Zakres przedmiotowy art. 46 uofp jest określony również za pomocą kryterium

czasowego. Zobowiązania do sfinansowania w danym roku stanowią wszystkie zobowiązania pieniężne, które powinny być w nim uregulowane, bez względu na termin ich zaciągnięcia. Nie obejmuje on zatem zobowiązań, które zaciągnięte są w danym roku, ale termin ich zapłaty przypada dopiero za rok lub latach kolejnych²⁶.

Przekroczenie zakresu upoważnienia Ochrona ładu finansów publicznych

Przekroczenie upoważnienia do dokonywania określonych czynności w obszarze finansów publicznych może być podstawą odpowiedzialności karnej lub karno-skarbowej, cywilnej, służbowej, politycznej, ale przede wszystkim odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jeśli chodzi o tę ostatnią, trzeba rozważyć ją w dwóch ujęciach: przedmiotowym, w którym zakres upoważnienia stanowi podstawę dokonywania wydatków i zaciągnięcia zobowiązań ze środków publicznych oraz w ujęciu podmiotowym, którego zakres upoważnienia (powierzenia wykonywania określonych obowiązków w odniesieniu do środków publicznych) stanowi podstawę odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez pracowników jednostki²⁷.

Zgodnie z art. 15 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów

²² Ibid.

²³ L. Lipiec-Warzecha [w:] *Pełnomocnictwa i upoważnienia w sektorze publicznym*, B. Jakacka-Sitek (red.), Warszawa 2016, s. 23.

²⁴ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 18.6.2001, DF/GKO/Odw.62/83-84/01.

²⁵ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 18.7.2016, BDF1.4800.29.2016.

²⁶ P. Mańczyk, op.cit., A. Mikos-Sitek, op.cit.

²⁷ Por. L. Lipiec-Warzecha, op.cit., s. 24.

publicznych²⁸ (dalej także uondfp), zaciągnięcie zobowiązania z przekroczeniem zakresu upoważnienia jest karalne. Nie ma tu znaczenia, czy zobowiązanie spowodowało uszczerbek w finansach publicznych. Karalne jest samo naruszenie prawa, a nie skutek materialny. Dobrem chronionym w przepisach regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest przede wszystkim ład prawny systemu finansów publicznych²⁹. Ewentualne skutki ekonomiczne naruszeń stanowią kryterium oceny szkodliwości czynu.

Wszystkie naruszenia dyscypliny finansów publicznych zostały przez ustawodawcę uznane za szkodliwe dla ładu prawnego³⁰. Z tych też względów szkodliwość dla finansów publicznych może przejawiać się w naruszaniu procedur wydatkowania środków publicznych. Odniesienie jej wyłącznie do finansowego wymiaru czynu byłoby błędem³¹. Szkodliwość jest pojęciem szerszym, w którym obok szkody w rozumieniu materialnym bierze się pod uwagę wagę naruszonych obowiązków, sposób i okoliczności naruszenia³². Warunkiem stwierdzenia deliktów nie jest jedynie wymierna szkoda dla budżetu.

Lekceważenie norm określających sposób działania władzy publicznej prowadzi do podważenia zaufania obywateli do państwa i samorządu – takie czyny w samym założeniu są skierowane przeciw istniejącemu porządkowi społecznemu i zasadom konstytucyjnym regulującym kompetencje podmiotów publicznych³³. Niewątpliwie należy zgodzić się z tezą, że naruszenie określone w art. 15 uondfp jest szkodliwe dla ładu finansów publicznych ze względu na naruszenie zasady planowości jako jednej z podstawowych rządzących finansami publicznymi³⁴. Nie oznacza to jednak, że w tych sytuacjach nie można powoływać się na art. 28 ust. 1 uondfp wyłączający dochodzenie odpowiedzialności w przypadku znikomego stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych³⁵.

Powstanie odpowiedzialności

Do przypisania odpowiedzialności na podstawie art. 15 uondfp konieczne jest zaistnienie przesłanki podmiotowej – osoba zaciągająca zobowiązanie jest do tego upoważniona oraz przedmiotowej – zobowiązanie zostało zaciągnięte z przekroczeniem zakresu upoważnienia³⁶. Ponadto

²⁸ Tj. ustawy z 17.12.2004 (Dz.U. z 2021 r. poz. 289, ze zm.).

²⁹ Szerzej na ten temat m.in. *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, A. Kościńska-Paszkowska (red.), LEX/el.

³⁰ Por. np. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 19.11.2012, RKO.5011.167.2012.

³¹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 9.11.2017, BDF1.4800.39.2017.

³² Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 23.1.2020, BDF1.4800.89.2019.

³³ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 15.5.2017, BDF1.4800.16.2017.

³⁴ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej Orzeczenie z 17.9.2018, BDF1.4800.59.2018. Zob. też orzeczenie Regionalnej Komisji Rozstrzygającej z 4.2.2016, RIO/KO/4111/45/2015.

³⁵ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 14.12.2015, BDF1.4800.139.2015.

³⁶ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 25.9.2006, DF/GKO-4900-48/61/RN-25/06/1364, Biul. NDFP 2006, nr 4, poz. 13.

niezbędne jest skonkretyzowane ustalenie, wskutek jakiego zachowania do tego doszło, co jest zresztą uprzednim obowiązkiem rzecznika dyscypliny finansów publicznych³⁷. Znamiona deliktu związanego z przekroczeniem upoważnienia wypełniają różne zachowania w tym np.:

- zaciągnięcie zobowiązania (dokonanie zakupu, zawarcie umowy na świadczenie usług) nieznajdującego pokrycia w limicie wydatków ustalonym na to zadanie w ramach działu klasyfikacji budżetowej³⁸;
- niespłacenie w rachunku bieżącym kredytu według stanu na koniec roku, zaciągniętego na pokrycie przejściowego deficytu budżetowego³⁹;
- zawarcie przez jednostkę samorządu terytorialnego umowy ze spółką, na mocy której zobowiązuje się ona do zrestrukturyzowania zadłużenia jednostki przez przyjęcie obowiązku spłaty długu, bez wprowadzenia środków, z których dokonano zapłaty (od spółki) do budżetu jednostki⁴⁰;

- zawarcie umowy z bankiem prowadzącym obsługę budżetu z saldem debetowym przekraczającym upoważnienie wynikające z uchwały budżetowej;
- przesunięcie pierwotnych terminów płatności (wynikających z faktur) prowadzące w efekcie do obciążenia budżetu roku następnego⁴¹.

Użycie liczby pojedynczej (zobowiązanie) wskazuje na konieczność określenia każdorazowo wszystkich przypadków zaciągnięcia zobowiązań z przekroczeniem zakresu upoważnienia i w stosunku do każdego z nich zbadanie okoliczności oraz ustalenie winy⁴². Nie ma przy tym znaczenia, czy zaciągnięte zobowiązanie jest wymagalne, czy też stanie się wymagalne w przyszłości⁴³. Odpowiedzialność wiąże się z momentem powstania zobowiązania⁴⁴, a nie z datą jego wymagalności. Nawet wtedy, gdy zobowiązanie przestanie istnieć przed upływem terminu wymagalności, wciąż konkretna osoba jest odpowiedzialna

³⁷ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 21.1.2010, BDF1/4900/75/76/RN-14/09/2739.

³⁸ Analiza orzeczeń dot. art. 15 uonpdf znajdujących się w bazach informacji prawnej (według stanu na 2.10.2023 – LEX – 146 orzeczeń, Legalis – 49) wykazała, że przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągnięcia zobowiązań jednostki wynikającego z granicy planu finansowego jest najczęściej spotykanym deliktem. Na temat konstrukcji tego przewinienia por. np. orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej z 14.5.2018, BDF1.4800.89.2016 czy z 17.9.2018, BDF1.4800.59.2018 lub Regionalnej Komisji Orzekającej z 4.2.2016, RIO/KO/4111/45/2015.

³⁹ Por. wystąpienie pokontrolne Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach nr WK.60.21.2021 z 22.7.2021 <https://bip.kielce.rio.gov.pl/temp/zdjecia_art/3706/%C5%81ag%C3%B3w_21_2021_D.pdf>.

⁴⁰ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21.3.2018, V SA/Wa 940/17, Legalis nr 1838780.

⁴¹ Ibid.

⁴² L. Lipiec-Warzecha: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012, Lex/el.

⁴³ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 12.7.2021, BDF1.4800.8.2021.

⁴⁴ Momentem naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 15 jest moment zaciągnięcia zobowiązania z przekroczeniem zakresu upoważnienia. Zaciągnięcie zobowiązania następuje w momencie złożenia stosownych oświadczeń woli przez strony stosunku prawnego. Zobowiązanie tworzy się już w chwili podpisania umowy, a nie w chwili rozpoczęcia realizacji wynikających z umowy świadczeń. Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 3.12.2010, V SA/Wa 1566/10, a także np. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 8.11.2010, DF1/4900/88/99/10/2396.

za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴⁵. W konsekwencji nie można zatem uniknąć odpowiedzialności, dysponując stosownym upoważnieniem dopiero w momencie, gdy zobowiązanie stanie się wymagalne⁴⁶.

Powstanie zobowiązania, jak wskazano wcześniej, może wynikać z czynności prawnej, z ustawy, z orzeczenia sądu lub z decyzji organu administracji. Odpowiedzialność z art. 15 ust. 1 uoandfp dotyczy wyłącznie sytuacji zaciągnięcia zobowiązania, a więc czynności prawnej dokonanej przez stronę stosunku zobowiązaniowego. Przesłanek tego działania nie wypełnia powstanie stosunku prawnego z innego źródła (np. zdarzenia rodzącego odpowiedzialność odszkodowawczą po stronie jednostki sektora finansów publicznych). W literaturze wyraźnie podkreśla się ograniczenie możliwości ukarania za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tego tytułu jedynie do powstania zobowiązań na skutek złożenia oświadczeń woli przez osobę powołaną do reprezentacji jednostki na zewnątrz⁴⁷.

Zakres podmiotowy naruszenia

Stronę podmiotową naruszenia dyscypliny określonego w art. 15 ust. 1 uoandfp należy rozpatrywać w świetle regulacji

art. 4. Wskazuje on, że popełnić je może osoba, która posiada kompetencje do zaciągnięcia zobowiązań, czyli kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Zakres podmiotowy upoważnienia wyznacza również ogólna norma kompetencyjna z art. 53 ust. 1 uofp, zgodnie z którą kierownik jednostki sektora finansów publicznych odpowiada za całość gospodarki finansowej. Jego uprawnienia do zaciągnięcia zobowiązań wynikają przede wszystkim z przepisów ustawowych i aktów wykonawczych, z aktów prawa wewnętrznego lub z pełnomocnictw udzielonych na podstawie Kodeksu cywilnego⁴⁸.

Należy podzielić utrwalony już w orzecznictwie pogląd⁴⁹, że osoby na stanowiskach kierowniczych odpowiedzialne za gospodarkę finansową powinny same wykazywać niezbędną wiedzę i orientację prawną w podstawowych uregulowaniach prawnych, które wiążą się z funkcjonowaniem kierowanej przez nie jednostki. Dotyczy to zwłaszcza przepisów, na podstawie których dokonywane są wydatki publiczne⁵⁰. Ponadto osoba pełniąca funkcję kierowniczą w jednostce sektora finansów publicznych jest zobligowana do szczególnej staranności⁵¹.

Inne osoby (pracownicy jednostki, pełnomocnicy) mogą ponosić odpowiedzialność wyłącznie za czynności, które zostały

⁴⁵ Por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 25.3.2013 (ZDB-4100-3/2013), Legalis nr 1350380.

⁴⁶ Por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 13.11.2012, DFP-RKO-540-15/13/12. Tak też T. Robaczyński, P. Gryśka: *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, Legalis/el.

⁴⁷ T. Robaczyński, P. Gryśka, *op.cit.*

⁴⁸ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 6.6.2002, DF/GKO/Odw.12/14/2002.

⁴⁹ Wyrażony chociażby w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8.2.2005, III SA/Wa 1730/04, LEX 831416.

⁵⁰ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 12.7.2021, BDF1.4800.8.2021.

⁵¹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 2.1.2020, BDF1.4800.89.2019.

im w sposób skuteczny powierzone⁵². Tylko w wyrażnie przekazanych i przyjętych przez pracownika sprawach mogą być oni ukarani na podstawie uodfp⁵³. Zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 3 ustawy odpowiedzialności podlegają osoby, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej jednostki. W konsekwencji bez stosownego powierzenia, wynikającego bądź wprost z przepisów prawa bądź odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki, nie jest możliwe przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne, nawet jeżeli już do nich doszło⁵⁴.

Prawnofinansowego upoważnienia do zaciągania zobowiązań nie należy utożsamiać z prawem reprezentowania jednostki w stosunkach z osobami trzecimi, wynikającym z regulacji cywilnych⁵⁵. O ile osoba zaciągająca zobowiązania w imieniu jednostki sektora finansów publicznych powinna być upoważniona do jej reprezentowania, o tyle reprezentująca jednostkę

nie zawsze musi posiadać upoważnienie do zaciągania konkretnych zobowiązań czy dokonywania określonych wydatków⁵⁶. Konsekwencje działania bez umocowania określają przepisy Kodeksu cywilnego. W zależności od sytuacji może chodzić o bezskuteczność lub nieważność czynności prawnej. Zazwyczaj nie dochodzi wówczas do skutecznego zaciągnięcia zobowiązania ze względu na sankcję nieważności czynności prawnej. To zaś powoduje, że nie można ich rozpatrywać z punktu widzenia odpowiedzialności określonej w art. 15 uodfp.

Zawinione przekroczenie upoważnienia

Zgodnie z art. 19 ust. 2 uodfp odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Ma to miejsce wówczas, gdy nie dała ona posłuchu normie prawnej, mając możliwość zachowania zgodnego z prawem⁵⁷. Konstrukcja ta opiera się na koncepcji zindywidualizowanej

⁵² Warunkiem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez pracownika (lub pełnomocnika) JSFP jest to, aby do powierzenia obowiązków doszło w sposób skuteczny, tj. spełniający łącznie wszystkie warunki określone w przepisach ustawy. Niespełnienie choćby jednej z przesłanek, np. nie dość precyzyjne określenie powierzanych obowiązków, niedochowanie ustawowo wymaganej formy lub nieprzyjęcie obowiązków przez pracownika jednostki oznacza, że nie doszło do skutecznego powierzenia obowiązków, co powoduje brak podmiotowej zdolności do ponoszenia odpowiedzialności.

⁵³ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 14.3.2011, BDF1/4900/4/4-5/11/163.

⁵⁴ L. Lipiec-Warzecha, op.cit.

⁵⁵ Odmienne znaczenie ma upoważnienie do składania oświadczeń woli w imieniu jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu prawa cywilnego (prawo do reprezentowania), a inne upoważnienie do zaciągania w jej imieniu zobowiązań (prawo do dysponowania majątkiem).

⁵⁶ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 22.6.2006, DF/GKO-4900-43/56/06/1249). Osoba zaciągająca zobowiązania w imieniu jednostki sektora finansów publicznych, która nie ma prawa reprezentowania jednostki, nie może odpowiadać za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdyż tę odpowiedzialność ponosić mogą tylko osoby upoważnione do dysponowania środkami finansowymi jednostki i reprezentowania jej w stosunkach zewnętrznych.

⁵⁷ Por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 3.9.2021, RIO/KO/4111/14/2021.

staranności (ostrożności) wymaganej od osób wykonujących obowiązki w zakresie gospodarki finansowej jednostki. Jak wcześniej wskazano, obowiązek ostrożności musi być rozpatrywany z punktu widzenia obowiązków związanych z określonym stanowiskiem czy wykonywaną funkcją⁵⁸.

Odpowiedzialności nie wyłącza niedobór środków finansowych i ich stosunku do faktycznych potrzeb jednostki⁵⁹. Obowiązkiem kierownika jest podejmowanie działań, które dostosowywałyby zaciągnięte zobowiązania do możliwości jednostki wynikających z jej budżetu⁶⁰. W myśl ogólnych założeń ten zaś powinien uwzględniać jej realne zdolności finansowe⁶¹. Zaplanowanie zbyt małych wydatków na pokrycie zobowiązań nie upoważnia kierownika jednostki do działań niezgodnych z zasadami wykonywania budżetu⁶². Zaciągnięcie zobowiązania w sytuacji braku w planie finansowym wystarczających środków należy uznać za zawinione, gdy sprawca mógł uniknąć naruszenia dyscypliny finansów publicznych prawidłowo stosując przepisy uofp, na bieżąco analizując plan finansowy, który powinien wskazać

mu na konieczność dokonania odpowiednich zmian w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej.

Następcza zmiana planu finansowego

Dla bezprawności zaciągnięcia zobowiązania bez znaczenia jest następcza zmiana planu finansowego, uwzględniająca dokonane już wydatki. Wyrażenie zgody na zmiany w dokumentach planistycznych *post factum* jest wyłącznie wyrazem dostosowania dokumentacji do rzeczywistego stanu. Warto przy tym nadmienić, że ustawodawca jednoznacznie wymaga, aby przed zaciągnięciem zobowiązania i przed dokonaniem wydatku zostały zaplanowane określone środki w budżecie. Odwrócenie tej kolejności prowadzi do sytuacji, w której organ uprawniony do ustalania budżetu zostaje faktycznie pozbawiony swoich kompetencji. Poglądy te podzieliła Główna Komisja Orzekająca⁶³, która jednoznacznie wskazała, że zaplanowanie środków już po zaciągnięciu zobowiązania, które nastąpiło z chwilą zawarcia umowy, nie uzasadnia i nie uprawnia osób reprezentujących jednostkę sektora finansów publicznych

⁵⁸ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 24.6.2002, DF/GKO/Odw.46/62/2002 lub z 1.3.2004, DF/GKO/Odw.127/163/2003.

⁵⁹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 26.1.2006, DF/GKO/Odw.92/121/2005/936.

⁶⁰ Główna Komisja Orzekająca wskazuje, że obowiązek podjęcia takich czynności wynika zarówno z ogólnych zasad wykonywania budżetu, jak i z odpowiedzialności kierownika jednostki za całość jej gospodarki finansowej. Por. np. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 13.1.2003, DF/GKO/Odw.100/131132/2002.

⁶¹ Ne ten temat por. np. uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z 9.3.2011, 33/2011, LEX nr 1725650.

⁶² Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 21.11.2005, DF/GKO/Odw.53/69-70/2005/462. Także zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zaplanowanie zbyt małych wydatków nie upoważnia do naruszenia planu finansowego jednostki. Należy w takim wypadku podjąć działania zmierzające do stosownego przeniesienia i dopiero przy odpowiedniej zmianie planu finansowego można zaciągać zobowiązania wyższe niż pierwotnie planowano. Por. wyrok NSA z 12.6.2003, III SA 305/01, Legalis.

⁶³ Por. orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 24.3.2011, BDF1/4900/6/7/RN-2/11/256.

do uprzedniego zaciągnięcia zobowiązań pieniężnych ponad ustalony plan. Dla bezprawności zaciągnięcia zobowiązania, bez znaczenia jest następcza zmiana planu finansowego, uwzględniająca dokonane już wydatki.

Istotą sporządzenia planu finansowego jest jego odzwierciedlenie w formie umożliwiającej zapoznanie się z nim, aby zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o finansach publicznych mógł stanowić podstawę gospodarki finansowej jednostki⁶⁴. Forma pisemna obowiązuje na każdym etapie przygotowania i zatwierdzania planu finansowego. Wynika to z samej wykładni językowej przepisów dotyczących budżetu i planów finansowych, w których ustawodawca posługuje się takimi określeniami, jak „wysokość wydatków określonych w planie finansowym” czy „ujęte w planach finansowych kwoty wydatków”⁶⁵.

Gdyby celem ustawodawcy było dopuszczenie innego rozwiązania, wyraźnie by je wskazał. Ponadto planowanie i dokonywanie zmian planu finansowego w formie pisemnej ma również fundamentalne znaczenie dowodowe (w każdej jednostce dokumentuje się w szczególności czynności wywołujące ważne skutki prawne) i jest zgodne z ogólną i niekwestionowaną zasadą pisemności obowiązującą w całej administracji publicznej.

Podsumowanie

Orzecznictwo komisji orzekających w sprawach naruszenia art. 15 uoondfp odnosi się do zasady wywiedzionej z art. 7 Konstytucji RP⁶⁶, zgodnie z którą dozwolone jest tylko to, na co przepis zezwała, co zaś nie jest prawnie dozwolone, jest zabronione⁶⁷. Zaciągnięcie zobowiązania powyżej limitów określonych w planie finansowym stanowi przekroczenie zakresu upoważnienia, jest działaniem bezprawnym i skutkuje naruszeniem dyscypliny finansów publicznych⁶⁸.

Zasady prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi określają, że budżetowy plan wydatków jednostki sektora finansów publicznych stanowi nieprzekraczalny limit i może ona zaciągać zobowiązania jedynie do wysokości kwot, jakie zostaną jej przyznane w tym planie. W świetle też z orzecznictwa komisji orzekających plan finansowy wydatków jednostki jest nie tylko limitem wydatków na dany rok, lecz także limitem zobowiązań, w granicach którego dopuszcza się ich zaciąganie⁶⁹. Taka regulacja ma zabezpieczać poszczególne jednostki i cały sektor finansów publicznych przed nieoczekiwanymi stanami nierównowagi⁷⁰. Uoondfp jest aktem chroniącym budżet przed nieodpowiednimi, niezgodnymi z prawem działaniami jednostek sektora.

⁶⁴ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 11.1.2018, BDF1.4800.120.2015.

⁶⁵ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 23.1.2020, BDF1.4800.86.2019.

⁶⁶ Tj. ustawy z 2.4.1997 (Dz.U. nr 78 poz. 483, ze zm.).

⁶⁷ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 22.1.2004, BDF/GKO/Odw.83)111/2003.

⁶⁸ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 47.2019, BDF1.4800.42.2019.

⁶⁹ Por. orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 11.6.2001, BDF/GKO/Odw.54/72/RN-17/2001 czy Regionalnej Komisji Orzekającej z 25.3.2013, ZDB-4100-3/2013.

⁷⁰ K. Kleszczewski [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), Warszawa 2014, art. 46.

Warto przy tym podkreślić, że planowanie i zaciąganie zobowiązań przez JST jest niezwykle istotne, choćby dlatego, że ich dług jest elementem państwowego długu publicznego.

Złamanie reguły, zgodnie z którą wydatkowanie środków publicznych lub zaciąganie angażujących je zobowiązań może nastąpić jedynie na podstawie ważnego upoważnienia i wyłącznie w jego granicach, stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, niezależnie od tego, czy działanie to było racjonalnie uzasadnione. Choć nieprawidłowości te mają charakter formalny, są jednoznacznym naruszeniem zasad gospodarowania publicznymi środkami pieniężnymi. Świadczą o niedochowaniu staranności wymaganej od osób pełniących kierownicze funkcje w jednostkach sektora finansów publicznych. Organ wykonawczy JST ma obowiązek realizacji uchwalonego budżetu, odpowiedzialny jest zarazem za całość gospodarki

finansowej. Przekroczenie limitów ustalonych w uchwale budżetowej oznacza przekroczenie zakresu prawnofinansowego upoważnienia do zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne. Ustawodawca zdecydował bowiem o ochronie prawnej dokumentów planistycznych zatwierdzonych w ramach procedur. Uwzględnianie normatywnie określonych zasad i trybu zaciągania zobowiązań ma przy tym charakter obligatoryjny.

dr TOMASZ SOBECKI

p.o. dyrektor delegatury NIK w Bydgoszczy,
Szkoła Wyższa Wymiaru Sprawiedliwości
ORCID: 0000-0001-6010-3528

MICHAŁ TREMPAŁA

główny specjalista kontroli państwowej,
Delegatura NIK w Bydgoszczy,
Uniwersytet WSB Merito Bydgoszcz
ORCID 0009-0006-3980-0197

Słowa kluczowe: gospodarowanie środkami publicznymi, zobowiązania pieniężne, upoważnienie do dysponowania środkami publicznymi, dyscyplina finansów publicznych

Bibliografia:

1. Dzwonkowski H.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014.
2. Jakacka-Sitek B.: *Pełnomocnictwa i upoważnienia w sektorze publicznym*, Warszawa 2016.
3. Kołakowski I.: *Zaciąganie zobowiązań wykraczających poza rok budżetowy (wieloletnich) a zasada roczności budżetu jednostek samorządu terytorialnego w kontekście naruszenia dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” nr 1-2/2018.
4. Kościńska-Paszkowska A. (red.), *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, LEX/el.
5. Lipiec-Warzecha L.: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, 2012, Lex/el.
6. Mikos-Sitek A., Bucholski R.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, 2017, Legalis/el.

7. Misiąg W. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, 2019, Legalis/el.
8. Ofiarski Z.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, 2021, Lex/el.
9. Smoleń P.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, 2014, Legalis/el.
10. Robaczyński W., Gryśka P.: *Dyscyplina finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2006, Legalis/el.
11. Walczak P.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, 2017, Legalis/el.

ABSTRACT

Responsibility for Liabilities Incurred – Exceeded Authorisation

Appropriate processes related to incurring liabilities are extremely important from the perspective of financial management rules. In the public finance sector, liabilities concerning public funds can be incurred only on the basis of an authorisation based on the legal regulations or legal events. Its scope has to be considered, among others, in subject matter terms, which – according to the regulations – sets the limit for expenditure planned in budgets or financial plans. Exceeding of this scope is illegal and is assessed, among others, from the perspective of the public finance discipline. A related breach calls for, every time, reference to the regulations that govern the financial management of a given unit. Regulations in the area are ambiguous, and there are disputes in the doctrine as for their interpretation. The authors of the article aim at characterising the reasoning behind this responsibility and at answering the question about its acceptability and limits, at the same time confronting the stances of commissions that make judgements as for public finance discipline breaches.

Tomasz Sobecki, PhD, Acting Director of the Regional Branch of NIK in Bydgoszcz, Higher School of Justice, ORCID: 0000-0001-6010-3528

Michał Trempała, senior public audit expert, Regional Branch of NIK in Bydgoszcz, WSN Merito University, Bydgoszcz, ORCID: 0009-0006-3980-0197

Key words: public funds management, monetary liabilities, authorisation to manage public funds, public finance discipline



Obywatele bez ochrony

Przestępstwa internetowe – zapobieganie i zwalczanie

DANIEL MICHALECKI

Dzięki wielu zaletom – łatwości komunikacji, szybkości i wygodzie zakupów, dostępowi do administracji publicznej czy bankowości elektronicznej – Internet stał się ważnym elementem naszego życia. Jest on jednak również polem działalności przestępców, których ofiarami są nie tylko instytucje, ale i obywatele. Ze względu na rosnącą skalę tego zjawiska Najwyższa Izba Kontroli sprawdziła, czy w latach 2019–2021 państwo prowadziło skuteczne działania pozwalające zidentyfikować, zapobiegać oraz ograniczać skutki przestępstw internetowych¹. Przedmiotem kontroli były te wymierzone w indywidualnych użytkowników Internetu, niosące dla nich ryzyko strat finansowych. Sprawdzono cztery podmioty: Ministra Cyfryzacji (dalej Minister), Pełnomocnika Rządu ds. Cyberbezpieczeństwa (dalej Pełnomocnik Rządu), Komendę Główną Policji (KGP) oraz Naukową i Akademicką Sieć Komputerową – Państwowy Instytut Badawczy (NASK). Ustalenia NIK wskazują, że skoncentrowały się one na ochronie instytucji i systemów kluczowych dla funkcjonowania kraju. Jednocześnie pomijały obywateli, którzy w okresie wzmożonej działalności cyberprzestępców byli zdani tylko na siebie.

Wprowadzenie

Sieć internetowa stała się nieodłączną częścią życia prywatnego i zawodowego wielu Polaków – według badania CBOS przeprowadzonego w 2022 r.² regularną obecność online deklaruje ponad trzy czwarte dorosłych. W ciągu dwóch lat, na które przypadła epidemia koronawirusa odsetek

internautów wzrósł o dziewięć punktów procentowych. Niemal dwie trzecie Polaków twierdzi, że kupiło coś przez Internet. Wzrosła także popularność sprzedawania rzeczy w ten sposób. Z kolei badanie opinii publicznej przeprowadzone na zlecenie NIK wykazało, że 71% ankietowanych korzystało z usług e-administracji³.

¹ Artykuł opracowano na podstawie Informacji z kontroli NIK: *Działania państwa w zakresie zapobiegania i zwalczania skutków wybranych przestępstw internetowych, w tym kradzieży tożsamości*, nr. ewid. 125/2022/P/21/042/KPB.

² CBOS, *Korzystanie z Internetu w 2022 r.*, komunikat z badań nr 77/2022: <https://www.cbos.pl/SPISKOM.POL/2022/K_077_22.PDF>.

³ Badanie przeprowadzono w okresie 20-28.4.2022.

Lawinowo rosnąca liczba ataków hakerskich, kradzieży tożsamości, *phishingu*⁴ czy szantażu opartego na oprogramowaniu *ransomware*⁵ sprawia, że kwestia cyberzagrożeń i cyberbezpieczeństwa stała się problemem społecznym. Z tego powodu NIK skoncentrowała się na przestępstwach wymierzonych w indywidualnych użytkowników Internetu⁶, związanych z ryzykiem utraty przez nich środków finansowych (nie zajmowała się zatem pedofilią czy tzw. mową nienawiści, ale przestępstwami polegającymi najczęściej na oszustwie lub szantażu).

Dostrzeżenie problemu

Podmioty objęte kontrolą dostrzegły problem narastającej fali przestępczości internetowej. Analizy prowadzone zarówno przez Policję, NASK czy jednostki Kancelarii Prezesa Rady Ministrów obsługujące Ministra Cyfryzacji i Pełnomocnika Rządu wskazywały na gwałtowny wzrost liczby incydentów komputerowych wymierzonych w indywidualnych użytkowników Internetu, zwłaszcza kampanii *phishingowych*. Statystyki Policji wykazywały bezprecedensowy w stosunku do poprzednich

lat wzrost zgłoszeń dotyczących cyberprzestępstw:

- w 2019 r. – 67 822, w tym 48 127 internetowych,
- w 2020 r. – 68 633, w tym 49 435 internetowych,
- w 2021 r. (tylko do października) – 59 273, w tym 37 786 internetowych.

Z kolei inna policyjna statystyka, tj. liczba stwierdzonych przestępstw wynosiła:

- w 2019 r. – 52 634, w tym 37 327 oszustw internetowych,
- w 2020 r. – 55 038, w tym 38 808 oszustw internetowych,
- w 2021 r. (tylko do października) – 64 139, w tym 47 408 oszustw internetowych.

Policja odnotowała w okresie pandemii COVID-19 wzrost liczby domen internetowych służących m.in. do rejestracji fałszywych sklepów internetowych, dystrybucji złośliwego oprogramowania oraz kradzieży danych osobowych. W przeprowadzonej w 2020 r. diagnozie Policja wskazywała, że *phishing*, oszustwa przy wykorzystaniu portali aukcyjnych oraz sklepów internetowych, a także ataki typu *ransomware* wyznaczają główne obszary ryzyka

⁴ *Phishing* to rodzaj oszustwa wykorzystującego techniki inżynierii społecznej, polegającego na podszyciu się pod inną osobę lub instytucję w celu wyłudzenia poufnych lub wrażliwych informacji lub zainfekowania komputera ofiary złośliwym oprogramowaniem. Może przybrać np. postać wiadomości e-mail od rzekomo naszego banku, podczas gdy tak naprawdę e-mail ten został spreparowany przez oszustów.

⁵ Oprogramowanie to zaprojektowane jest tak, by pozbawić użytkownika dostępu do komputera, na którym zostało zainstalowane. *Ransomware* używa w tym celu najczęściej technik szyfrowania. Przestępcy po zainfekowaniu komputera ofiary (w tym przypadku najczęściej organizacji), żądają okupu (ang. *ransom*) za udostępnienie klucza deszyfrującego, który umożliwi ponowny dostęp do zablokowanych zasobów.

⁶ W polskim prawie karnym nie istnieje definicja takich pojęć, jak: przestępczość komputerowa, przestępczość internetowa czy cyberprzestępczość. Definicja taka ukształtowana została jednak na gruncie doktryny i literatury przedmiotu. Kontrolerzy wykorzystali określenie „przestępstwo internetowe”, zdefiniowane jako grupa czynów zabronionych polegających na wykorzystaniu możliwości istniejących w sieci Internet, wraz z dodatkowym założeniem, że ich związek z Internetem jest silny – przebiegają one wyłącznie w środowisku cyberprzestrzeni nie będąc elementem klasycznego przestępstwa, gdzie użycie cyberprzestrzeni jest jedynie uzupełnieniem głównej metody działania przestępców.

W Departamencie Cyberbezpieczeństwa KPRM, prowadzącym obsługę merytoryczną Ministra Cyfryzacji i Pełnomocnika Rządu, według stanu na koniec 2021 r., efektywne zatrudnienie wyniosło tylko 21 osób. Dodatkowym problemem była tzw. „karuzela kadrowa”. W połączeniu z ograniczonymi zasobami finansowymi i sprzętowymi, musiało to wpłynąć na jakość zadań związanych ze zwalczaniem i ograniczaniem skutków przestępczości internetowej. Sam Pełnomocnik przyznał, że utrudniało to lub wręcz uniemożliwiało rzetelne wykonywanie przypisanych mu zadań związanych z koordynacją i realizacją polityki rządu dotyczącej cyberbezpieczeństwa RP¹¹.

Ograniczone zasoby Policji osłabiła też nieefektywna struktura. Funkcjonujące w komendach wojewódzkich wydziały do walki z cyberprzestępczością podlegały właściwym miejscowo komendantom wojewódzkim i były w praktyce niezależne od Biura do Walki z Cyberprzestępczością Komendy Głównej Policji. Choć Biuro podejmowało działania koordynujące i zlecało tym wydziałom określone czynności, w praktyce ich realizacja była uzależniona od posiadanych przez dany wydział sił i środków oraz określanych lokalnie priorytetów. W tym miejscu warto wspomnieć o specyfice działań cyberprzestępców, dla których granice terytorialne nie są żadną przeszkodą. Efektywna struktura do walki z nimi powinna

być więc spójna, tj. działać ponad takimi granicami.

Jeszcze w toku czynności kontrolnych Policja rozpoczęła wdrażanie nowej struktury do walki z cyberprzestępczością, opartej na Centralnym Biurze Zwalczania Cyberprzestępczości (CBZC) – wyspecjalizowanej jednostce organizacyjnej Policji, powołanej na mocy ustawy z 17 grudnia 2021 r.¹² Zaplanowano w niej m.in. środki w wysokości 4,4 mld zł na powstanie nowej służby, utworzenie spójnej struktury (CBZC będzie działać na wzór Centralnego Biura Śledczego), dodatkowe 1,8 tys. etatów niezbędnych do uruchomienia jednostki. Uregulowano także wymagania stawiane kandydatom do służby w CBZC oraz zagwarantowano podwyższone uposażenie, dzięki któremu do służby mają trafić wykwalifikowani specjaliści ds. cyberbezpieczeństwa. Zainicjowane przez Policję działania były zbieżne z przygotowywanym przez NIK wnioskiem. Choć nakłady przeznaczone na utworzenie CBZC mogą wydawać się bardzo wysokie, warto zadać sobie pytanie, czy stać nas na oszczędności w dziedzinie cyberbezpieczeństwa. Sektor prywatny coraz częściej dochodzi do wniosku, że tym, na co go nie stać, są koszty wynikające z udanego cyberataku¹³. W 2021 r. organizacje na całym świecie straciły średnio ponad pięć mln dolarów w wyniku jednego tylko wariantu ataku *phishingowego* znanego jako BEC (*Business Email Compromise* – specyfika tego ataku

¹¹ Informacja o wynikach kontroli NIK: *Działania państwa w zakresie zapobiegania...*, op.cit., s. 28.

¹² Ustawa z 17.12.2021 o zmianie niektórych ustaw w związku z powołaniem Centralnego Biura Zwalczania Cyberprzestępczości (Dz. U. poz. 2447).

¹³ <<https://www.gmv.com/pl-pl/media/blog/cyberbezpieczenstwo/cyberbezpieczenstwo-jest-drogie-w-porownaniu-z-czym>>



polega na podszywaniu się przez hakerów pod konkretne osoby zatrudnione w firmie lub kontrahentów i wysłaniu w ich imieniu fałszywych wiadomości do osób odpowiedzialnych za finanse z prośbą – przykładowo – o zmianę numeru rachunku do przelewu lub uregulowanie płatności na wskazany adres)¹⁴. Jeśli więc NIK wskazała na zagrożenia związane z powstaniem CBZC, to polegały one przede wszystkim na trudnościach w pozyskaniu w założonym terminie (do końca 2025 r.) 1,8 tys. odpowiedniej klasy specjalistów. Z danych udostępnionych przez zastępcę komendanta CBZC insp. Michała Pudłę podczas posiedzenia sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej wynika, że do 25 maja 2023 r. liczba wakatów w Biurze (które rozpoczęło swoją działalność 12 lipca 2022 r.) utrzymywała się na poziomie bliskim 40% (800 zaplanowanych etatów, 317 wakatów)¹⁵. Rekrutacja trwa, należy więc wstrzymać się z wyciąganiem pochopnych wniosków. NIK zwróciła jednak uwagę na konieczność objęcia procesu powstawania CBZC bezpośrednim nadzorem ze strony Komendanta Głównego Policji¹⁶.

Brak spójnego modelu edukacji

Podstawowym warunkiem poprawy cyberbezpieczeństwa jest edukowanie obywateli oraz ostrzeżenie ich przed zagrożeniami

związanymi z funkcjonowaniem Internetu. W tym obszarze w kontrolowanym przez NIK okresie państwo zawiodło – pomimo niezwyklej aktywności niektórych instytucji i ich pracowników. W ocenie Izby zabrakło przede wszystkim jednolitego modelu edukowania i ostrzegania oraz ewaluacji prowadzonych w tym obszarze działań (takiej, która umożliwiłaby zwiększenie ich skuteczności). Słowem każda z instytucji podejmowała własne działania, przyjmując różne koncepcje i rozwiązania, przy czym żadna nie sprawdzała, czy przynoszą zamierzony efekt.

Minister Cyfryzacji oraz Pełnomocnik Rządu doprowadzili do utworzenia na portalu gov.pl bazy wiedzy (zawierającej ostrzeżenia, zalecenia oraz dobre praktyki) dotyczącej cyberbezpieczeństwa. Została ona oddana do użytku obywateli i instytucji w październiku 2019 r. Podlegała jednak istotnym ograniczeniom związanym z dostępnością i łatwością wyszukiwania informacji. Wynikały one zarówno z braku odpowiedniej wyszukiwarki, jak i umiejscowienia bazy w ramach serwisu portal.gov. Koncepcja funkcjonowania tego portalu, który dotyczy działalności wielu publicznych podmiotów, a przez to jest poświęcony zróżnicowanej tematyce, utrudnia wyeksponowanie treści dotyczących cyberbezpieczeństwa. Zdaniem

¹⁴ <<https://pieniadze.rp.pl/finanse-firmy/art36817681-najkosztowniejsze-cyberataki-dla-firm-straty-ida-w-miliony>>

¹⁵ Posiedzenie Komisji do spraw Kontroli Państwowej z 25.5.2023 poświęcone rozpatrzeniu Informacji o wynikach kontroli NIK sprawdzającej działania państwa dotyczące zapobieganiu i zwalczaniu skutków wybranych przestępstw internetowych, w tym kradzieży tożsamości.

¹⁶ NIK przewidywała już w toku kontroli, że trudniejszy będzie drugi etap pozyskania specjalistów do CBZC. W pierwszym Policja posiłkowała się rekrutacją wewnętrzną, tj. pozyskiwała do nowego Biura funkcjonariuszy, którzy w ramach innych jednostek Policji mieli do czynienia ze zwalczaniem cyberprzestępczości. Znacznie trudniejsze może okazać się pozyskanie takich specjalistów z rynku cywilnego.

kontrolerów baza wiedzy sprawiała wrażenie wręcz ukrytej¹⁷. W konsekwencji zarówno prowadzony w KPRM monitoring kwartalnej liczby odsłon poszczególnych zakładek tematycznych bazy wiedzy, jak i szczegółowe analizy zlecone przez kontrolerów NIK potwierdziły niewielką skalę wykorzystania opublikowanych tam informacji, komunikatów oraz rekomendacji. Wybrane przez kontrolerów metodą celową publikacje dotyczące metod działania przestępców internetowych miały liczbę unikalnych odsłon od 48 do maksymalnie 766. W wypadku poradników przeznaczonych dla indywidualnych użytkowników Internetu liczba ich pobrań wyniosła odpowiednio: 350, 172 oraz 132. W bazie wiedzy pojedyncze artykuły cieszyły się większą popularnością¹⁸, lecz w dalszym ciągu nie była to skala, która pozwoliłaby mówić o skutecznym dotarciu z przekazem do obywateli.

Zabrakło także ewaluacji efektów utworzonej bazy wiedzy. Monitoring KPRM ograniczał się do agregowania mało użytecznych danych prezentujących w ujęciu kwartalnym łączną liczbę wejść w poszczególne zakładki bazy. Natomiast nie prowadzono szczegółowych badań dotyczących

faktycznej liczby odsłon wybranych artykułów (analizy wykonano dopiero na wniosek kontrolerów NIK). Bez takiej wiedzy niemożliwe było dostosowanie materiałów publikowanych w bazie do potrzeb odbiorców i zwiększenie w ten sposób zasięgu i oddziaływania.

O ile Minister i Pełnomocnik Rządu zdecydowali się na jeden serwis informacyjny dotyczący cyberbezpieczeństwa, o tyle NASK-PIB przyjął model rozproszony w postaci różnych wyspecjalizowanych i sprofilowanych serwisów, wzmocnionych publikacjami w mediach społecznościowych. Poziom aktywności Instytutu w obszarze informacyjno-edukacyjnym oceniono bardzo wysoko. Prowadzone działania objęły liczne kampanie i akcje edukacyjne realizowane samodzielnie oraz we współpracy z partnerami krajowymi i zagranicznymi. Mimo to, jak ustaliła NIK, „realne efekty opisanych powyżej działań NASK-PIB były znacznie ograniczone, co wynikało z rozproszenia przekazywanych komunikatów, a także z braku rzetelnej, bieżącej ewaluacji prowadzonych działań informacyjnych”¹⁹.

Podobny problem dotyczył działań edukacyjnych i prewencyjnych prowadzonych

¹⁷ Dostęp do niej następował z poziomu głównej strony portalu gov.pl, przez rozwijalne menu po lewej stronie ekranu, a następnie odnośnik „baza wiedzy” (brakowało informacji, że baza ma związek z tematyką bezpieczeństwa IT), który prowadził do trzech zakładek tematycznych: „Cyberbezpieczeństwo”, „Dostępność cyfrowa”, „Społeczna Odpowiedzialność Administracji”. Po wejściu w temat: „Cyberbezpieczeństwo” wyświetlała się „baza wiedzy” z zakresu cyberbezpieczeństwa. Alternatywną metodą dotarcia do „bazy wiedzy” było wejście na stronę internetową ministra właściwego do spraw informatyzacji – gov.pl/web/cyfryzacja i przejście przez kolejne zakładki: „co robimy” – „cyberbezpieczeństwo” – „edukacja” – „baza wiedzy o cyberbezpieczeństwie”).

¹⁸ Najczęściej odwiedzanym artykułem w zakładce „Dla każdego – cyberhigiena” był artykuł dotyczący *phishingu*, który miał 41 841 unikalnych odsłon. Cztery artykuły dotyczące m.in. zasad korzystania z urządzeń mobilnych, tworzenia bezpiecznych haseł, e-bankowości oraz rozpoznawania nieprawdziwych informacji odnotowały od 18 629 do 10 132 odsłon.

¹⁹ Informacja o wynikach kontroli NIK: *Działania państwa w zakresie zapobiegania...*, op.cit., s. 38.



przez Policję. Pomimo dużej aktywności w tej dziedzinie jej przekaz był osłabiony z powodu rozproszenia treści. Policja publikowała komunikaty dotyczące cyberbezpieczeństwa i cyberzagrożeń w różnych serwisach internetowych, tradycyjnych mediach, a także starała się przekazywać je podczas bezpośrednich spotkań z mieszkańcami. Ponadto miały one charakter do-
rażny, materiały internetowe publikowano w zakładce „Aktualności”, co wobec dużej liczby zamieszczanych tam informacji znacząco utrudniało dotarcie do poszczególnych ostrzeżeń lub rekomendacji. Podobnie jak w przypadku KPRM oraz NASK-PIB, żadna z właściwych komórek organizacyjnych KGP nie dokonywała ewaluacji publikowanych materiałów.

W ocenie NIK „zarówno budowany przez KPRM scentralizowany model komunikacji, jak i modele rozproszone (stosowane przez NASK-PIB i Policję) nie zapewniły skutecznego informowania obywateli na temat zagrożeń cyberbezpieczeństwa oraz rekomendowanych środków ochrony”²⁰.

Przygotowanie skutecznej kampanii społecznej wymaga połączenia wielu elementów: zdefiniowania problemu, określenia celu i reakcji jakiej oczekujemy, wybrania grupy docelowej, dopasowania języka i formy komunikatu oraz rzetelnej i bieżącej ewaluacji. Warto więc

rozważyć włączenie w proces budowa-
nia społecznej świadomości dotyczącej cyberbezpieczeństwa specjalistów ds. marketingu społecznego. W opinii NIK „pożądane byłoby stworzenie jednego, rozpoznawalnego, oficjalnego, państwowego serwisu, zawierającego łatwo dostępne informacje na temat zagrożeń cyberbezpieczeństwa, trwających kampanii, a także zaleceń i dobrych praktyk z zakresu cyberhigieny”²¹. Wzorem dla takiego serwisu mogłaby być witryna prowadzona przez Narodowe Centrum Cyberbezpieczeństwa Wielkiej Brytanii²²: w jej projektowaniu brali udział zarówno specjaliści w tej dziedzinie, jak i komunikacji społecznej czy UX i UI (*User Experience* i *User Interface*)²³. To dobry przykład tego, jak skutecznie komunikować się z obywatelami i podnosić ich świadomość.

Problem z procedurą zgłaszania przestępstw

Ofiary przestępstw internetowych w zdecydowanej większości zgłaszają się po pomoc do Policji²⁴. Służba ta nie wypracowała jednak instrukcji i procedur zapewniających efektywną obsługę tych zgłoszeń. Elementy instrukcji zostały co prawda zawarte w materiałach prasowych publikowanych na portalu Policja.pl, ale ich użyteczność okazała

²⁰ Ibid., s. 40.

²¹ Tamże., s. 40.

²² <<https://www.ncsc.gov.uk/>>

²³ Chodzi o specjalistów, którzy tak projektują wizualną stronę witryny lub aplikacji, by była ona funkcjonalna, intuicyjna, estetyczna, a w konsekwencji dobrze oceniana przez użytkowników i chętnie przez nich wykorzystywana.

²⁴ 81% respondentów badania opinii publicznej zleconego przez NIK wskazało Policję jako instytucję, do której mogą się zgłosić po pomoc, gdy staną się celem ataku przestępców internetowych.

się znikoma, ponieważ nie były w trwały sposób wyszczególnione. Tymczasem specyficzny charakter cyberprzestępstw sprawia, że efektywne poszukiwanie sprawcy oraz samo udokumentowanie przestępstwa wymaga zebrania i zabezpieczenia odpowiednich informacji, począwszy od użytkownika komputera lub urządzenia mobilnego. Poszkodowani zgłaszający się do Policji zazwyczaj nie mieli tej wiedzy.

W KGP opracowano natomiast analogiczną instrukcję dla policjantów – „Algoritmy działania Policji w odniesieniu do różnych typów działań przestępczych”, którą przekazano terenowym jednostkom Policji i miała być praktyczną pomocą dla funkcjonariuszy nieposiadających wiedzy specjalistycznej. Ustalenia kontroli wykazały jednak, że dokument był obarczony istotnymi wadami. Instrukcja nie była jednoznaczna i spójna, wymagała od zgłaszającego bardzo dużej ilości informacji, a od przyjmującego zgłoszenie specjalistycznej wiedzy informacyjnej potrzebnej do oceny materiału dowodowego (a przecież została stworzona jako pomoc dla funkcjonariuszy bez takiej wiedzy). Nie była też aktualizowana ani poddawana ewaluacji. Sam pomysł stworzenia „Algoritmów” NIK oceniła wysoko, jednak nie jego realizację. W połączeniu z brakiem analogicznej instrukcji adresowanej do ofiar cyberprzestępczości mogło to stanowić istotną barierę dla obywateli, którzy chcieliby zgłosić przestępstwo internetowe.

Powyższe ustalenia są zbieżne z wynikami Ogólnopolskiego Badania Wiktyimizacyjnego, przeprowadzonego w 2020 r. przez Instytut Wymiaru Sprawiedliwości²⁵. Pokazały one, że faktyczna skala oszustw internetowych może być znacznie wyższa niż ta, która wynika z policyjnych statystyk, ponieważ były one najrzadziej zgłaszane.

W przypadku NASK-PIB, który również zajmował się przyjmowaniem zgłoszeń i obsługą incydentów, opracowane procedury były spójne i zostały pozytywnie ocenione przez NIK. Jednak tylko 1% respondentów zleconego przez Izbę badania opinii publicznej posiadał wiedzę na temat możliwości wsparcia ze strony Instytutu. Użyteczność procedur stosowanych w NASK-PIB dla ofiar cyberprzestępstw była w okresie objętym kontrolą ograniczona z powodu niskiej rozpoznawalności tego podmiotu wśród obywateli.

Liczne zaniechania

Negatywnie NIK oceniła nieprzyjmowanie odpowiedzialności przez Ministra Cyfryzacji oraz Pełnomocnika Rządu ds. Cyberbezpieczeństwa za ochronę indywidualnych użytkowników Internetu. Oba podmioty zanegowały przypisane sobie obowiązki w tym zakresie. Pomimo że w latach 2019–2021 dominującą i gwałtownie zwiększającą się kategorią incydentów były te wymierzone w obywateli, oba podmioty nie podjęły działań legislacyjnych i organizacyjnych, które zapewniłyby im ochronę. Na tym

²⁵ <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2021/05/IWS_-Wlodarczyk-Madejska-J.-i-in._Ogolnopolskie-Badanie-Wiktyimizacyjne-2020.-Raport-z-badania.pdf>



połu powstał spór prawny między Izbą a Ministrem i Pełnomocnikiem Rządu: „prezentowali oni stanowisko, że zadania w tym zakresie nie zostały literalnie wymienione wśród zadań Ministra (Pełnomocnika) wskazanych w ustawie o KSC, a ponadto osoby fizyczne – indywidualni użytkownicy Internetu nie są w praktyce objęte krajowym systemem cyberbezpieczeństwa. NIK stanowczo odrzuciła powyższą argumentację wskazując, że pozostaje ona w rażącej sprzeczności z art. 12a ust. 1 pkt 8, 10 i 13a ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, który konstytuuje odpowiedzialność ministra właściwego do spraw informatyzacji w sprawach kształtowania polityki państwa w zakresie ochrony danych osobowych, bezpieczeństwa cyberprzestrzeni w wymiarze cywilnym oraz identyfikacji elektronicznej. Nie uwzględnia ona również treści art. 60 i 62 ustawy o KSC, na mocy których Pełnomocnikowi powierzono koordynowanie działań i realizowanie polityki rządu w zakresie zapewnienia cyberbezpieczeństwa RP, a w tym: dokonywanie analizy i oceny funkcjonowania KSC, nadzór nad procesem zarządzania ryzykiem KSC, upowszechnianie nowych rozwiązań i inicjowanie działań w zakresie zapewnienia cyberbezpieczeństwa na poziomie krajowym. Stanowisko Ministra Cyfryzacji oraz Pełnomocnika Rządu pozostaje również w sprzeczności z celami dyrektywy NIS i ustawy o KSC, które to regulacje określają standardy świadczenia

usług kluczowych i usług cyfrowych mają przede wszystkim za zadanie ochronę końcowych beneficjentów tych usług”²⁶.

Obywatele mają prawo oczekiwać aktywnych działań od centralnych organów władzy państwowej w celu zapewnienia im ochrony przed przestępami, także tymi działającymi w Internecie. Powinny one odpowiadać aktualnym zagrożeniom, a także być zaplanowane w postaci konkretnych zadań, z przypisanymi im wykonawcami oraz miernikami realizacji. W wypadku dwóch strategicznych dokumentów Rady Ministrów, wyznaczających cele i priorytety państwa w obszarze bezpieczeństwa internetowego, tj. „Strategii cyberbezpieczeństwa Rzeczypospolitej Polskiej na lata 2019–2024” oraz „Planu działań na rzecz wdrożenia strategii cyberbezpieczeństwa” – za koordynację których odpowiada Minister Cyfryzacji i Pełnomocnik Rządu – tych elementów zabrakło. W Planie, będącym dokumentem wykonawczym do Strategii, zabrakło wielu wymienionych w niej elementów związanych ze zwalczaniem cyberprzestępczości, a te, które się tam znalazły, nie zawierały mierników realizacji. W ten sposób te dokumenty stały się kolejnymi przyjmowanymi przez polski rząd w tym obszarze („Polityka ochrony cyberprzestrzeni RP”, „Krajowe ramy polityki cyberbezpieczeństwa Rzeczypospolitej Polskiej na lata 2017–2022”)²⁷, niezawierającymi konkretnych, tj. precyzyjnie wskazanych zadań, terminów realizacji,

²⁶ Informacja o wynikach kontroli NIK: *Działania państwa...*, op.cit. s. 25.

²⁷ Zob. m.in. wyniki kontroli NIK *Realizacja przez podmioty państwowe zadań w zakresie ochrony cyberprzestrzeni RP*, nr. ewid. 42/2015/p/14/043/KPB.

osób odpowiedzialnych i przede wszystkim – kalkulacji kosztów oraz wskazania źródeł finansowania. Bez tych elementów nie sposób podejmować strategicznych działań, prowadzących do zapewnienia bezpieczeństwa indywidualnym użytkownikom Internetu. Zabrakło ich po stronie Ministra Cyfryzacji i Pełnomocnika Rządu.

Oba podmioty pozostały także bezczynne wobec masowo podejmowanych kampanii *phishingowych*. Komunikaty NASK i Policji były z kolei rozproszone, często spóźnione i nie docierały do adresatów. W rezultacie obywatele byli pozbawieni aktualnych i pochodzących z oficjalnych źródeł informacji na temat zagrożeń ze strony przestępców komputerowych oraz rekomendowanych środków ochrony.

Te przeszkody i zaniechania złożyły się na sytuację, w której w okresie wzmożonego działania cyberprzestępców, przypadającego na okres pandemii COVID-19 (praca zdalna i nauka przez Internet), obywatele byli narażeni na falę fałszywych e-maili, SMS-ów, prób wyłudzeń tożsamości w mediach społecznościowych, a państwo wydawało się wobec nich bierne i bezradne. Zlecone przez NIK badanie sondażowe²⁸ potwierdziło, że osoby fizyczne nie wiedziały, co robić ani gdzie się zgłosić w wypadku ataku oszustów komputerowych. Z kolei

spośród osób, które mimo wszystko zgłosiło takie przestępstwo, aż 85% odpowiedziało, że ich sprawa nie została wyjaśniona i zakończyła się umorzeniem postępowania lub utratą środków finansowych bądź danych. Tylko 2% spraw zakończyło się wykryciem sprawcy lub odzyskaniem środków²⁹.

Podsumowanie

Kontrola NIK wykazała, że w latach 2019–2021 najważniejsze organy w Polsce skoncentrowały się na ochronie instytucji i systemów kluczowych dla funkcjonowania kraju. Jednocześnie pomijały obywateli, którzy w okresie wzmożonej działalności cyberprzestępców byli zdani wyłącznie na siebie. Izba nie zakwestionowała szczególnego wsparcia państwa dla instytucjonalnych interesariuszy krajowego systemu cyberbezpieczeństwa. Państwo musi chronić przede wszystkim swoje systemy krytyczne. Jednak pominięcie w działaniach Ministra Cyfryzacji i Pełnomocnika Rządu ds. Cyberbezpieczeństwa ochrony indywidualnych użytkowników sieci było błędem – i to z co najmniej trzech powodów. Po pierwsze, skoro państwo zachęca obywateli, by korzystali z usług e-administracji, a częściowo już od nich tego wymaga, to powinno wziąć współodpowiedzialność za ich bezpieczeństwo w wirtualnej przestrzeni (analogicznie

²⁸ Badanie przeprowadzono w okresie 20-28 kwietnia 2022 r. z wykorzystaniem metody telefonicznych, standaryzowanych wywiadów kwestionariuszowych wspomaganych komputerowo (CATI) na reprezentatywnej próbie 1000 pełnoletnich mieszkańców Polski. Jego szczegółowe wyniki znajdują się w Informacji o wynikach kontroli NIK: *Działania państwa w zakresie zapobiegania...*, op.cit., s. 40-48.

²⁹ W wypadku pozostałych spraw respondenci odpowiedzieli, że sprawa jest w toku lub nie mają na jej temat żadnej wiedzy.



do tego, jak wygląda to w przestrzeni fizycznej). Po drugie, wycofanie się państwa z jakiegoś obszaru zachęca przestępców do aktywności, a wzrastająca przez to liczba nielegalnych działań prowadzi do społecznego poczucia bezradności instytucji państwowych i skutkuje brakiem wiary w ich skuteczność, co faktycznie miało miejsce, jak wykazało badanie ankietowe przeprowadzone na zlecenie NIK. Po trzecie, jeśli państwo chce skutecznie chronić swoje kluczowe systemy oraz instytucje nie powinno zapominać, że za ich obsługę odpowiadają ci sami obywatele, którzy – jako osoby prywatne – zostali pominięci w systemie cyberbezpieczeństwa.

Wnioski pokontrolne

Główne wnioski sformułowane przez NIK po zakończeniu kontroli odnosiły się do opisanych wyżej kwestii. Izba rekomendowała m.in.:

- uregulowanie w ustawie o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa kwestii ochrony indywidualnych użytkowników Internetu;
- przygotowanie i przedstawienie Radzie Ministrów projektów modyfikacji „Strategii cyberbezpieczeństwa Rzeczypospolitej Polskiej na lata 2019–2024” oraz „Planu działań na rzecz wdrożenia Strategii cyberbezpieczeństwa”;
- wdrożenie jednolitego modelu edukowania obywateli na temat bezpieczeństwa w sieci oraz stworzenie rozpoznawalnego, oficjalnego, państwowego serwisu, zawierającego łatwo dostępne informacje na temat cyberzagrożeń, trwających kampanii, a także zaleceń i dobrych praktyk z zakresu cyberhigieny;

- usprawnienie procesu przyjmowania zgłoszeń obywateli w sprawie przestępstw internetowych.

Minister nie zgodził się w wielu kwestiach z ustaleniami NIK. Mimo to nastąpiły już pierwsze zmiany zbieżne z wnioskami Izby. Przede wszystkim widoczny jest zwrot w podejściu Ministra i Pełnomocnika do odpowiedzialności za bezpieczeństwo osób fizycznych. W konsekwencji przygotowano dwa projekty ustaw. Pierwszy ma związek z zapobieganiem kradzieży tożsamości (istotą rozwiązań ujętych w projekcie jest umożliwienie osobie, której dane dotyczą, zastrzeżenia lub cofnięcia zastrzeżenia numeru PESEL za pomocą usługi elektronicznej w specjalnym rejestrze). Drugi dotyczy zwalczania nadużyć w komunikacji elektronicznej (w szczególności polegających na podszywaniu się pod różnego rodzaju instytucje za pomocą połączeń głosowych bądź z wykorzystaniem SMS-ów).

To dopiero pierwszy krok służący wzmocnieniu ochrony. Konieczne są dalsze działania.

W maju 2023 r. Ministerstwo Cyfryzacji przedstawiło wyniki badania świadomości Polaków dotyczące cyberbezpieczeństwa, które wykazało, że o *phishingu* słyszało 47% ankietowanych, o ataku DDoS 21%, a o *ransomware* zaledwie 16%. Są to dane zbieżne z ustaleniami Najwyższej Izby Kontroli.

DANIEL MICHALECKI

główny specjalista kontroli państwowej,
Departament Porządku
i Bezpieczeństwa Wewnętrznego NIK

Słowa kluczowe: zwalczanie przestępstw internetowych, cyberbezpieczeństwo, cyberatak, przestępczość internetowa

Bibliografia:

1. Klimczak J., Siemiaszko A.: *Nękanie, oszukiwani, hakowani. Nowe i tradycyjne wymiary wiktylizacji*, Warszawa 2021.
2. *Korzystanie z internetu w 2022 roku*, komunikat nr 77/2022 z badań CBOS, czerwiec 2022.
3. Perloth N.: *Cyberbroń i wyścig zbrojeń*, MT Biznes, Warszawa 2022.
4. Sanger D.: *Cyberbroń – broń doskonała*, Helion, Gliwice 2021.
5. *Ogólnopolskie Badanie Wiktylizacyjne 2020*, Instytut Wymiaru Sprawiedliwości, Warszawa 2020.

ABSTRACT

Prevention and Combating Internet Crime – Citizens Without Protection

Due to its numerous advantages such as easy communication, speed and comfortable shopping, access to public administration or electronic banking – the internet has become an important element of our lives. It is, however, also an area for criminals, whose victims are both institutions and citizens. Taking into account the growing scale of this phenomenon, the Supreme Audit Office examined whether in the years 2019–2021 the State took effective measures that would allow to identify, prevent or reduce the consequences of internet crime. The audit covered the crimes targeted at individual users of the internet, which may bring financial loss risks. Four entities were audited: the Minister of Digitalisation, the Government Proxy for Cybersecurity, the Police Headquarters and the Scientific and Academic Computer Network – the State Research Institute. The findings of the NIK audit show that these entities focused on protection of the systems of key importance for the State. Simultaneously, they ignored citizens who, at the time of increased activities of cybercriminals, were left alone.

Daniel Michalecki, senior public audit expert, Department of Public Order & Internal Security of NIK

Key words: combating internet crime, cybersecurity, cyberattack, internet crime



Najistotniejsze problemy

Funkcjonowanie i rozwój małych portów morskich

SYLWIA KRAWCZYK, BOGUMIŁA MĘDRZAK

Podejmowane przez NIK kontrole koncentrowały się dotychczas na portach o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej oraz na problematyce rozwoju średnich i małych portów pod kątem realizacji założeń przyjętych w programach rządowych. W ostatnim czasie Izba zaś sprawdziła, czy działalność małych portów morskich była prowadzona prawidłowo i przyniosła zakładane efekty. Oceniono także ochronę i nadzór nad ich infrastrukturą oraz gospodarkę finansowo-księgową. Artykuł przedstawia szczegółowe wyniki kontroli.

Wprowadzenie

Cztery porty morskie: w Gdańsku, Gdyni, Szczecinie i Świnoujściu mają podstawowe znaczenie dla gospodarki narodowej. Spośród pozostałych 29. mniejszych¹, aż 25 funkcjonuje w województwie pomorskim i zachodniopomorskim².

Małe porty są bardzo zróżnicowane, m.in. pod względem infrastruktury, powierzchni, a także pełnionych funkcji i formy zarządzania. Wyodrębnia się porty regionalne oraz lokalne³. Czynniki, które warunkują regionalny status niektórych struktur to zasięg

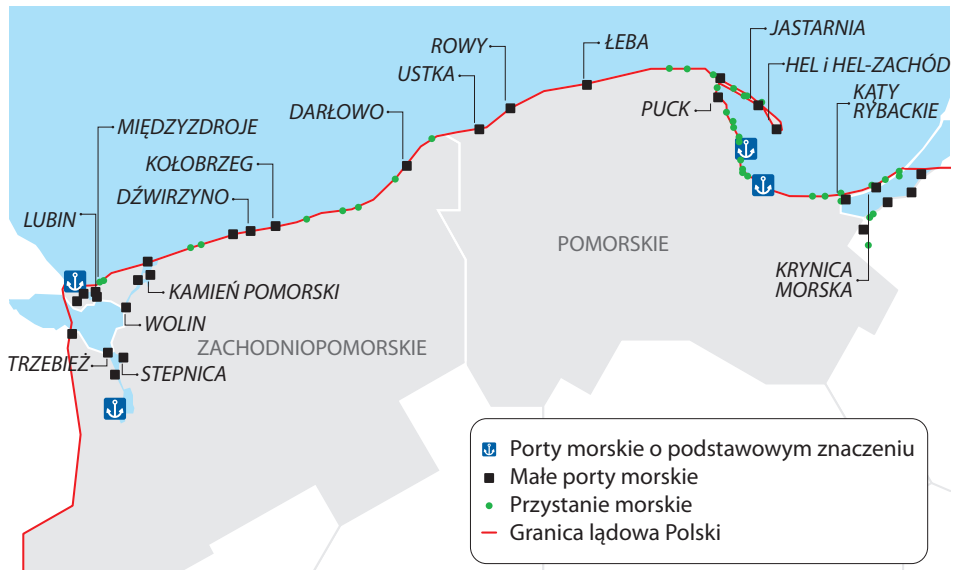
oddziaływania i potencjał gospodarczy. Niektóre z nich mają charakter portów rybackich. Ich tereny lądowe należą do różnych podmiotów: gmin (jednostek samorządu terytorialnego, JST), Skarbu Państwa (SP) i osób prywatnych. Najczęściej występuje kombinacja własności państwowej i gminnej. O formie zarządzania małymi portami morskimi decyduje gmina, jeżeli większa część nieruchomości gruntowych stanowi jej mienie. Małymi portami najczęściej zarządzają JST w ramach swoich struktur organizacyjnych lub podmioty

¹ Dalej małe porty morskie (tj. porty morskie, które nie posiadają statusu portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej).

² W województwie warmińsko-mazurskim położone są cztery małe porty morskie.

³ Na podstawie Programu rozwoju polskich portów morskich do 2030 roku przyjętego uchwałą nr 100 Rady Ministrów z 17.9.2019 (M.P. poz. 1016); dalej Program rozwoju polskich portów morskich.

Rysunek 1. Porty i przystanie morskie



Źródło: Opracowanie własne NIK m.in. na podstawie Polityki morskiej Rzeczypospolitej Polskiej do roku 2020 (z perspektywą do 2030 roku)⁴.

przez nie powołane. Jeśli większa część nieruchomości gruntowych⁵ portu stanowi własność Skarbu Państwa i nie została oddana w użytkowanie wieczyste lub stanowi przedmiot użytkowania wieczystego SP, zadania i uprawnienia podmiotu zarządzającego portem wykonuje właściwy dyrektor urzędu morskiego.

Zasady tworzenia podmiotów zarządzających portami i przystaniami morskimi, ich organizację i funkcjonowanie określa ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach

i przystaniach morskich⁶. Sposób wykonywania zadań wynikających z ustawowych przepisów i wewnętrznych uregulowań przez podmioty zarządzające małymi portami morskimi oraz sprawowanie nad nimi nadzoru nie były w ostatnich latach przedmiotem zainteresowania NIK. Skłoniło to Izbę do podjęcia kontroli⁷ mającej na celu dokonanie oceny działalności prowadzonej w małych portach morskich przez różne podmioty. Jej celem była również identyfikacja ewentualnych barier

⁴ Uchwała nr 33/2015 Rady Ministrów z 17.3.2015 r.

⁵ Z wyłączeniem gruntów pokrytych wodami.

⁶ Dz.U. z 2022 r. poz.1624; dalej ustawa o portach.

⁷ Informacja o wynikach kontroli NIK: *Funkcjonowanie małych portów morskich w województwach pomorskim i zachodniopomorskim*, nr ewid. 126/2022/P/22/080/LSZ.



i słabości utrudniających funkcjonowanie takich portów morskich, w tym tych wynikających ze sposobu zarządzania nimi.

Za słabe strony małych portów uważa się⁸ m.in.: wyeksploatowaną bądź niedostosowaną do potrzeb rynkowych infrastrukturę; problemy z utrzymaniem odpowiednich głębokości przy wejściach do portów oraz w ich kanałach; wysokie koszty inwestycji infrastrukturalnych w stosunku do wpływów z opłat portowych⁹; złożoną strukturę własnościową terenów portowych. Jako główne zagrożenia związane z rozwojem tych miejsc wskazuje się¹⁰ m.in.: brak sprecyzowanych planów części samorządów lokalnych na wykorzystanie portów jako źródła rozwoju dla najbliższego otoczenia; słabość kapitałową gmin portowych i podmiotów zarządzających portami; zbyt wolne tempo poprawy parametrów infrastruktury umożliwiającej dostęp do portów od strony lądu i wody; niewystarczające środki finansowe do zapewnienia właściwych głębokości na torach podejściowych i wodnych w portach.

Wyniki kontroli

Kontrola została przeprowadzona w 14 jednostkach z województw pomorskiego i zachodniopomorskiego (gminy, spółki gminne, gminne jednostki budżetowe oraz urzędy morskie).

Ustalono, że główną przeszkodą sprawnego funkcjonowania i rozwoju małych portów morskich były ograniczone

możliwości finansowe kontrolowanych podmiotów zarządzających. Ich słabość kapitałowa powodowała m.in. zróżnicowaną intensywność wydatków na remonty, inwestycje i bieżące utrzymanie infrastruktury portowej. Zadania inwestycyjne, które zrealizowano – zwłaszcza infrastrukturalne – z reguły były finansowane z udziałem środków unijnych.

Czynnik finansowy okazał się też zasadniczą przyczyną problemów z dostępem (czasowym lub stałym) części jednostek wpływających do niektórych portów, spowodowanych brakiem możliwości utrzymania odpowiednich głębokości na torach podejściowych. Ta sytuacja była wynikiem permanentnego braku środków finansowych na ciągłe przywracanie parametrów infrastruktury dostępowej do portów. Już w 2018 r. minister właściwy do spraw gospodarki morskiej przyznał, że „środki finansowe przeznaczane na utrzymanie i inwestycje w infrastrukturę dostępową od strony morza od wielu lat są wysoce niewystarczające. Z tego powodu konieczna była priorytetyzacja działań”. Jednak zdaniem NIK nie może to być trwałym rozwiązaniem. Planowana kwota środków na utrzymanie torów dostępowych do małych portów morskich powinna w pełni zabezpieczać ich potrzeby, gwarantując stały dostęp od strony morza. Parametry torów wodnych określają organy administracji morskiej, one też odpowiadają za finansowanie zadań dotyczących

⁸ Na podstawie Programu rozwoju polskich portów morskich.

⁹ Z. Ofiarski: *Zasady wymiaru i poboru oraz przeznaczenie opłat portowych*, Kwartalnik Prawno-Finansowy, nr 1/2019 (kpf.2019.1.23.41).

¹⁰ Jak wyżej.

m.in. głębokości dróg dostępowych. Jednak funduszy na ten cel nieustannie brakuje, dlatego najlepiej gdyby były one określone w ustawie budżetowej.

Przeszkody i problemy bieżącego funkcjonowania i rozwoju małych portów morskich miały również charakter administracyjny i prawny, wynikały m.in. z:

- długotrwałych postępowań prowadzonych przez organy administracji publicznej, w tym starostów i wojewodów, dotyczących nieruchomości gruntowych położonych w granicach portu i należących głównie do Skarbu Państwa (np. przedłużające się procedury nabycia własności gruntów, zawarcia umów użyczenia czy dzierżawy terenów z przeznaczeniem na inwestycje portowe);

- „sztywnych” przepisów ustawy o portach, zobowiązujących do utrzymania kapitałochłonnej infrastruktury portowej, w tym wewnętrznych akwenów wodnych, bez możliwości wsparcia z budżetu państwa (co w powiązaniu z brakiem środków finansowych na utrzymanie i modernizację infrastruktury portowej oraz brakiem gruntów komunalnych bezpośrednio przylegających do terenów portowych powodowało jedynie fragmentaryczną komunalizację części portów oraz hamowało ich rozwój i dywersyfikację dochodów z usług portowych).

W obecnym stanie prawnym planowanie rozwoju portu zarządzanego przez dyrektora urzędu morskiego nie wymaga konsultacji z właściwą gminą. Zdaniem NIK oraz licznych organów wykonawczych gmin portowych te uregulowania należałoby

zmienić. Burmistrzowie niektórych JST wskazywali m.in. na brak spójności planów rozwoju portów sporządzanych przez organy administracji morskiej z lokalnymi strategiami rozwoju danej gminy.

Kolejnym istotnym problemem jest nieprzestrzeganie przepisów dotyczących ochrony przeciwpożarowej przez podmioty zarządzające małymi portami morskimi. Nie sporządzały one planów zwalczania zagrożeń i zanieczyszczeń wód portowych, a urzędy morskie od lat nie dokonywały ich aktualizacji. Wynikało to z niezajomości przepisów odnoszących się do ochrony przeciwpożarowej w portach morskich oraz braku ich spójności lub precyzji.

W obowiązującym stanie prawnym podmiot zarządzający małym portem nie ma obowiązku zapewnienia ochrony przeciwpożarowej swoich obiektów i terenów od strony wody w sposób określony ustawą o portach. Takie wymogi obowiązują wyłącznie w czterech portach mających podstawowe znaczenie dla gospodarki narodowej. Z drugiej strony, wszystkie podmioty zarządzające portami morskimi są obowiązane do opracowania i aktualizacji planów zwalczania zagrożeń i zanieczyszczeń wód portowych. Szczegółowy zakres nadzoru przeciwpożarowego sprawowanego przez organy administracji morskiej oraz informacje niezbędne do określenia w planach zwalczania zagrożeń reguluje rozporządzenie Ministra Gospodarki i Żeglugi Śródlądowej z 21 grudnia 2016 r. w sprawie nadzoru przeciwpożarowego w polskich obszarach morskich oraz morskich portach i przystaniach¹¹. W ustawie o portach nie

¹¹ Dz.U. z 2017 r. poz.118; dalej rozporządzenie w sprawie nadzoru przeciwpożarowego w portach.



zamieszczono jednak odniesienia do regulacji określonych w tym rozporządzeniu, jednocześnie nie wyłączono w nim małych portów morskich z obowiązku stosowania jego przepisów.

Kontrola wykazała też wiele innych nieprawidłowych działań podmiotów zarządzających małymi portami morskimi, np.:

- niewywiązywanie się w pełni z obowiązków wynikających z prawa budowlanego, dotyczących okresowej kontroli stanu technicznego budynków i budowli, realizacji zaleceń pokontrolnych lub prowadzenia książki obiektu budowlanego;
- niesporządzanie planów gospodarowania odpadami ze statków;
- nieprzeprowadzanie wewnętrznych kontroli dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy.

Dlatego NIK negatywnie oceniła naruszenie przepisów mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa na terenie małych portów.

Infrastruktura portowa i inne elementy majątku portu lub działalność statutowa podmiotów zarządzających co do zasady były obejmowane ubezpieczeniem. Nie w każdej jednostce ochronę mienia portu zapewniały ubezpieczenia majątkowe. Zawieranie polis zwalniających z odpowiedzialności cywilnej wyłącznie w związku z posiadaniem mieniem lub prowadzoną działalnością statutową w niewystarczający sposób wypełnia przesłanki zachowania szczególnej staranności przy zarządzaniu mieniem (portu) oraz jego ochroną, zwłaszcza przed kradzieżą czy zdarzeniami losowymi (np. pożarem lub wichurą). Urzędy morskie posiadały tylko tego rodzaju ubezpieczenia. Tymczasem Minister Infrastruktury stwierdził,

że „dotychczasowa praktyka urzędów morskich w zakresie mienia Skarbu Państwa stanowiącego infrastrukturę portową jest optymalna (racjonalna)”. Przyjęta i akceptowana przez Ministra koncepcja ubezpieczeń odpowiedzialności cywilnej nie sprawdzi się jednak w każdej sytuacji, na przykład w wypadku całkowitego zniszczenia ważnych elementów infrastruktury portowej (choćby wskutek pożaru). Zarządzający małymi portami morskimi powinni brać pod uwagę możliwość wystąpienia znaczących szkód finansowych niezawinionych przez armatorów czy innych użytkowników. Ubezpieczenia zawierane przez urzędy morskie miały więc zbyt ograniczony zakres. Warto podkreślić, że gminy portowe w większości obejmowały mienie portu ubezpieczeniami majątkowymi.

Ponadto podmioty zarządzające małymi portami morskimi:

- nie w pełni przestrzegały ustawowych obowiązków dotyczących planowania rozwoju portu;
- nie wykonywały obowiązków o charakterze finansowo-księgowym, w tym dotyczących rzetelności prowadzenia ksiąg rachunkowych, ewidencjonowania mienia portów, klasyfikacji środków trwałych (NIK negatywnie oceniła w szczególności zaniechanie przez urzędy morskie wyceń części mienia portów i niewykazywanie tych aktywów rzeczowych w sprawozdaniach finansowych, co nie tylko zaniżało wartość majątku jednostki, ale miało wpływ na kompletność ewidencji zbiorczej i wartość majątku Skarbu Państwa);
- naruszały obowiązek uzyskania decyzji administracyjnej wyrażającej zgodę

ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej na zawarcie umów dzierżawy nieruchomości położonych w granicach portów.

Ciekawym ustaleniem NIK było to, że zasadniczą działalnością (według klasyfikacji PKD¹²) spółek gminnych będących podmiotami zarządzającymi nie zawsze okazywała się działalność portowa, tj. usługowa, wspomagająca transport morski, mimo że najbardziej odpowiadała ona przedmiotowi działalności określone w ustawie o portach. Różne zakresy PKD wynikały m.in. z powierzania tym jednostkom dodatkowych zadań (w tym komunalnych), jak np.: zarządzanie nieruchomościami będącymi własnością gminy; zarządzanie obiektami, terenami sportowo-rekreacyjnymi i turystycznymi; prowadzenie punktu selektywnej zbiórki odpadów komunalnych. Zadania te nie zawsze były konsekwencją realizacji różnorodnych funkcji gospodarczych portów¹³. Wielość i różnorodność podejmowanych przez te podmioty zadań, a także częściowe ich powierzanie innym jednostkom, powodowało rozproszenie kompetencji zarządczych i odpowiedzialności. Status podmiotu zarządzającego powinien być ściśle związany z zarządzaniem portem jako podstawowym (zasadniczym) rodzajem działalności.

Wbrew ustawowemu obowiązkowi dyrektorzy urzędów morskich, w stosownych zarządzeniach, nie określili prawidłowo

wszystkich elementów (ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji) wchodzących w skład infrastruktury portów morskich objętych terytorialnym zakresem działania każdego z nich. W wypadku niektórych skontrolowanych podmiotów utrudniało to prawidłowe zarządzanie portem.

Nieprawidłowe działania w urzędach morskich świadczyły o słabości kontroli zarządczej sprawowanej przez Ministra Infrastruktury nad organami administracji morskiej oraz o potrzebie wzmocnienia nad nimi nadzoru.

Wnioski

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do kierowników 14 jednostek przedstawiono aż 80 wniosków. W Informacji o wynikach kontroli NIK sformułowała dziesięć wniosków do Ministra Infrastruktury. Trzy z nich (*de lege ferenda*) dotyczyły podjęcia działań mających na celu zmianę przepisów ustawy z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich, które są prawnym środkiem oddziaływania na politykę gmin portowych, uniemożliwiającym lub ograniczającym im osiągnięcie zamierzonych celów w zakresie bieżącego funkcjonowania i przyszłego rozwoju portów.

Pierwszy wniosek dotyczył stworzenia możliwości dofinansowania z budżetu państwa zadań utrzymania odpowiednich głębokości wewnętrznych basenów

¹² Rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2007 w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz.U. z 2007 r. nr 251 poz. 1885, ze zm.); dalej rozporządzenie w sprawie PKD.

¹³ Jak np. funkcja przeładunkowo-składowa, żeglarsstwo i żegluga pasażerska, obsługa rybołówstwa, handlowa (bunkrowa).



portowych przez podmioty zarządzające małymi portamiorskimi (niebędące organami administracji morskiej). Minister poinformował o podjętej w 2019 r.¹⁴ próbie zapewnienia utrzymywania infrastruktury dostępowej do portów w ramach programów wieloletnich finansowanych ze środków budżetu państwa oraz o wielokrotnym wnioskowaniu o dodatkowe środki na utrzymanie torów podejściowych do małych portów, w tym z rezerwy ogólnej budżetu państwa (w 2022 r.). Działania te wpisują się w ocenę NIK, która uważa, że niezapewnienie wystarczającej wysokości środków na utrzymanie torów wodnych jest stanem wymagającym zmiany. Izba powiadomiła Ministra, że oczekuje kontynuacji działań.

Drugi wniosek dotyczył zapewnienia spójności przepisów dotyczących ochrony przeciwpożarowej w małych portach morskich, w tym przez doprecyzowanie uregulowań zawartych w art. 7 ust. 3 ustawy o portach oraz zamieszczenie w niej odniesienia do przepisów określonych w rozporządzeniu w sprawie nadzoru przeciwpożarowego w portach.

W grudniu 2022 r. Minister poinformował Izbę o trwających pracach nad aktualizacją rozporządzenia w sprawie nadzoru przeciwpożarowego w portach. Niemniej mając na uwadze zmiany, jakie już tam zachodzą, w tym podkreślane przez Ministra rekordowe wyniki polskich portów

oraz perspektywy rozwoju ich struktur, należałoby ponownie rozważyć zmianę przepisów ustawy o portach w sygnalizowanym przez NIK zakresie, aby nie marginalizować znaczenia małych portów. Pomimo nowelizacji rozporządzenia w marcu 2023 r.¹⁵ jego przepisy nadal dotyczą wszystkich portów morskich, a w myśl ustawy małe nie są zobowiązane do zapewnienia ochrony przeciwpożarowej w sposób przez nią określony.

Trzeci wniosek dotyczył wprowadzenia obowiązku planowania rozwoju portu zarządzanego przez organ administracji morskiej z uwzględnieniem konsultacji z właściwą gminą.

Minister poinformował, że zwrócił się na piśmie do dyrektorów urzędów morskich o konsultowanie z właściwymi miejscowo gminami przygotowywanych planów rozwoju portów. Wobec braku obowiązku prawnego byłoby to ze strony organów administracji morskiej jedynie przejawem dobrej praktyki. Zdaniem NIK nie powinno się jednak umniejszać roli gmin w tym obszarze.

Niezależnie od pierwszego z wniosków *de lege ferenda* NIK sformułowała wniosek o zapewnienie środków finansowych na systematyczną realizację zadań administracji morskiej dotyczących bieżącego utrzymania głębokości torów wodnych, umożliwiając dostęp do małych portów morskich zgodnie z określonym

¹⁴ Przy okazji projektu ustawy z 19.7.2019 o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw.

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 17.3.2023 zmieniające rozporządzenie w sprawie nadzoru przeciwpożarowego w polskich obszarach morskich oraz morskich portach i przystaniach (Dz.U. poz. 596), które weszło w życie 13.4.2023.

przez dyrektorów urzędów morskich dopuszczalnym zanurzeniem statków w danym porcie.

W czerwcu 2023 r. przedstawiciele Delegatury NIK w Szczecinie wzięli udział w konferencji „Potencjał i rola małych portów morskich”, zorganizowanej w ramach Dni Morza przez Kaszubski Zespół Parlamentarny oraz Związek Miast i Gmin Morskich. Przedstawiając uczestnikom konferencji wyniki kontroli NIK¹⁶, zwrócili oni uwagę m.in. na problem ograniczonych możliwości finansowych podmiotów zarządzających portami. Niedostatki finansowe organów administracji morskiej były także podstawową przyczyną problemów z dostępem do niektórych portów, ponieważ nie zapewniono odpowiedniej głębokości torów podejściowych. Uczestnicy konferencji zgodzili się z ustaleniami kontroli NIK,

zwłaszcza w kwestii niedostatecznych środków finansowych na utrzymanie infrastruktury portowej i pogłębianie wewnętrznych basenów portowych. Pierwszy wniosek *de lege ferenda* Izby wpisał się więc w oczekiwania przedstawicieli gmin i podmiotów zarządzających małymi portami, podobnie jak ten o zapewnienie środków na systematyczną realizację zadań administracji morskiej dotyczących bieżącego utrzymania głębokości torów podejściowych, zgodnie z dopuszczalnym zanurzeniem statków w danym porcie.

SYLWIA KRAWCZYK

doradca ekonomiczny,

BOGUMIŁA MĘDRZAK

doradca ekonomiczny,

Delegatura NIK w Szczecinie

¹⁶ Informacja o wynikach kontroli NIK: *Funkcjonowanie małych portów morskich...*, op.cit.

Słowa kluczowe: małe porty morskie, plany rozwoju portów, głębokość torów podejściowych, ochrona przeciwpożarowa portów, ubezpieczenie portów

Bibliografia:

1. Informacja o wynikach kontroli NIK: *Funkcjonowanie małych portów morskich w województwach pomorskim i zachodniopomorskim*, nr ewid. 126/2022/P/22/080/LSZ.
2. Ofiarski Z.: *Zasady wymiaru i poboru oraz przeznaczenie opłat portowych*, Kwartalnik Prawno-Finansowy, nr 1/2019 (kpf.2019.1.23.41).
3. *Polityka morska Rzeczypospolitej Polskiej do roku 2020 (z perspektywą do 2030 roku)* przyjęta uchwałą Rady Ministrów, nr 33/2015 z 17.3.2015.
4. *Program rozwoju polskich portów morskich do 2023 r.*, przyjęty uchwałą Rady Ministrów z 17.9.2019 (M.P. z 2019 r. poz. 1016).



ABSTRACT

Functioning and Development of Small Seaports – Main Problems

In Poland there are 29 smaller seaports, and 25 of them are located in the Pomorskie and Zachodniopomorskie Regions. They vary as for, among others, infrastructure, surface, functions performed and management forms. These are either regional or local ports, and some of them serve as fishing ports. Their land areas belong to various entities: municipalities (local self-governmental units – JST), the State Treasury and private persons. Usually it is a combination of private and municipal ownership. The form of management for small seaports is decided by the respective municipality if it owns the majority of their land. Small seaports are most frequently managed by JSTs within their organisational structures, or by entities that JSTs establish. If the majority of a port's assets is owned by the State Treasury and has not been granted for perpetual usufruct, or is subject to the State Treasury's perpetual usufruct – the managing entity for a port is the respective director of the sea office. The rules for establishing managing entities for seaports and harbours, and the organisation and functioning thereof, have been set forth in the Act of 20th December 1996 on seaports and sea harbours. The manner of performing tasks, stemming from the legal and internal regulations, by seaports managing entities, or supervision of them were not an area of interest for NIK over the last years. That is why NIK started an audit aimed at assessing the activities of small seaports undertaken by various entities. The audit also intended to identify potential barriers and weaknesses that hamper the operations of small seaports, including those related to the way in which seaports are managed.

Sylwia Krawczyk, economic advisor

Bogumiła Mędrzak, economic advisor, Regional Branch of NIK in Szczecin

Key words: small seaports, development plans for ports, depth of fairways, fire protection of ports, insurance for ports

Dodatkowe świadczenia na walkę z pandemią

Najwyższa Izba Kontroli oceniła, czy prawidłowo realizowano polecenia Ministra Zdrowia w sprawie dodatkowych świadczeń pieniężnych przyznawanych w związku z przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19 oraz czy właściwie ustalono osoby uprawnione do otrzymania dodatkowego świadczenia oraz jego wysokość. Skontrolowano: Ministerstwo Zdrowia, Narodowy Fundusz Zdrowia i jego oddziały wojewódzkie w Szczecinie, Białymstoku, Warszawie i Wrocławiu, podmioty lecznicze w województwach: dolnośląskim, mazowieckim, podlaskim, zachodniopomorskim. Badanie dotyczyło lat 2019–2021.

Fundusz przeciwdziałania COVID-19

NIK zbadała, czy przyjęty sposób finansowania realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 zapewnił efektywne wykorzystanie środków. Kontrolę, która dotyczyła okresu od 1 kwietnia 2020 r. do 30 czerwca 2022 r., przeprowadzono w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Banku Gospodarstwa Krajowego,

Ministerstwie Zdrowia, czterech urzędach wojewódzkich oraz 12 jednostkach samorządu terytorialnego.

Choroby zakaźne i niebezpieczne

NIK sprawdziła, czy właściwe organy państwa, instytucje i służby są przygotowane do działania w sytuacji wystąpienia chorób szczególnie niebezpiecznych i wysoce zakaźnych. Przeprowadzono trzy badania, których wyniki opublikowano w jednej Informacji. Skontrolowano w sumie 51 podmiotów, m.in.: Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Zdrowia, Główny Inspektorat Sanitarny, Ministerstwo Aktywów Państwowych, Ministerstwo Klimatu i Środowiska, Rządową Agencję Rezerw Strategicznych, Port Lotniczy Kraków-Balice, Wyższy Urząd Górniczy, stacje sanitarne, podmioty medyczne, urzędy wojewódzkie. Kontrole dotyczyły lat 2018–2020 (do 20 marca).

Fundusze sołeckie

Celem kontroli było sprawdzenie, czy fundusz sołecki funkcjonował prawidłowo w wybranych gminach województwa pomorskiego. Ocenie poddano

14 urzędów gmin. Kontrolą objęto lata 2021–2022, z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie.

Muzeum II wojny światowej

Muzeum II Wojny Światowej w Gdańsku działa od 2017 r. Gospodaruje samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia oraz prowadzi gospodarkę w ramach posiadanych środków. Jej podstawą jest plan finansowy ustalony przez dyrektora, z zachowaniem wysokości dotacji organizatora, czyli ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Izba postanowiła zbadać, czy Muzeum prawidłowo gospodarowało środkami publicznymi. Skontrolowano Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz samo Muzeum. Kontrolą objęto okres 2019–2022 (do końca września).

Nieruchomości lasów państwowych

NIK oceniła prawidłowość i gospodarność wynajmowania oraz zbywania nieruchomości mieszkalnych przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe. Kontrolą objęto Dyрекcję Generalną Lasów

Państwowych, dwie regionalne dyrekcje lasów państwowych oraz po trzy podległe im nadleśnictwa. Badaniem objęto lata 2015–2022.

Zarządzanie ruchem kolejowym

Europejski System Zarządzania Ruchem Kolejowym (ERTMS) to unijny projekt rozwijany od trzech dekad, którego celem jest unormowanie i ujednolicenie systemu kierowania ruchem kolejowym, aby podróże pociągami w krajach Unii Europejskiej były bezpiecznie i odbywały się bez utrudnień. NIK postanowiła sprawdzić, jak w naszym kraju wygląda jego wdrażanie i czy zarządca infrastruktury gospodarnie wydatkował środki finansowe na zakup materiałów i wyposażenia potrzebne do prowadzenia inwestycji. Skontrolowano trzy jednostki: Ministerstwo Infrastruktury, PKP Polskie Linie Kolejowe SA oraz Centrum Unijnych Projektów Transportowych. Badanie dotyczyło lat 2017–2021.

Szkolenie kandydatów na kierowców

Izba starała się udzielić odpowiedzi na pytanie, czy obowiązujące regulacje prawne oraz

działania właściwych organów administracji publicznej zapewniały przygotowanie kandydatów na kierowców do bezpiecznego poruszania się po drogach. Badaniem objęto 21 jednostek: Ministerstwo Infrastruktury, sześć urzędów marszałkowskich, osiem starostw powiatowych oraz sześć wojewódzkich ośrodków ruchu drogowego. Kontrola dotyczyła lat 2018–2021 (do 30 września), przy czym wykorzystano również dowody sprzed tego okresu związane z przedmiotem badania.

Zakupy sprzętu przez Siły Zbrojne

W Siłach Zbrojnych RP (SP RP), poza czołgami, samolotami, maszynami specjalistycznymi i indywidualnym uzbrojeniem żołnierza, wykorzystywany jest również sprzęt, który został zakupiony na rynku jako produkt gotowy i dla którego nie ma potrzeby tworzyć specyficznych wymagań pozwalających sklasyfikować go w kategorii „sprzęt wojskowy”. Chodzi m.in. o sprzęt RTV czy wyposażenie sportowe. Izba sprawdziła, czy SP RP określiły wymagania techniczne i materiałowe dla takich produktów, zapewniając zakup towarów spełniających

potrzeby wojska oraz gospodarnie wydatkowanie środków budżetowych. Kontrolę, która objęła lata 2018–2021, przeprowadzono w Wojskowym Centrum Edukacji Obywatelskiej, Dowództwie Generalnym Rodzajów Sił Zbrojnych, Dowództwie Komponentu Wojsk Specjalnych, Wojskowym Ośrodku Badawczo-Wdrożeniowym Służby Mundurowej, 3. Regionalnej Bazie Logistycznej, 26. Wojskowym Oddziale Gospodarczym i Oddziale Zabezpieczenia Dowództwa Garnizonu Warszawa.

Internet szerokopasmowy

Analizie poddano realizację założeń projektu budowy sieci szerokopasmowego Internetu w województwie podlaskim. Kontrolę przeprowadzono w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Podlaskiego, u czterech beneficjentów Programu operacyjnego Polska cyfrowa (POPC) w tym regionie oraz w trzech urzędach gmin. Badanie dotyczyło lat 2016–2022 (do dnia zakończenia czynności kontrolnych), z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed tym okresem.

(red.)

„Informacje o wynikach kontroli”, przekazane do publikacji w sierpniu i wrześniu 2023 r., <www.nik.gov.pl>.

Państwo i społeczeństwo

Transgraniczny charakter towarów i usług

Zamówienia wyłączone ze stosowania ustawy

Zamówienia udzielane z wyłączeniem ustawy – Prawo zamówień publicznych¹ stanowią znaczną część rynku krajowego. Brak konieczności stosowania Pzp nie oznacza jednak dowolności wyboru wykonawcy. Celem artykułu jest przedstawienie obowiązków zamawiających w tym obszarze, wynikających z prawa unijnego oraz mających źródło w prawie krajowym. Wiedza na temat związanych z tym uwarunkowań będzie bowiem sprzyjać spójności polskiego systemu zamówień publicznych.

PAWEŁ ROŻYŃSKI

Wartość polskiego rynku zamówień publicznych w 2021 roku wyniosła ok.

297,8 mld złotych i obejmowała także zamówienia wyłączone z zastosowania przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych o wartości ok. 113,2 mld

¹ Dz.U. z 2022 r., poz. 1710 ze zm., t.j., dalej ustawa Pzp lub Pzp.

złoty². Ten segment stanowił wówczas ponad 38% całego rynku. Rocznie udziela się ok. 130–140 tysięcy takich zamówień³. Wpływa na to znacząca liczba wyłączeń zawarta w ustawie Pzp, przekraczająca 60 samodzielnych podstaw. Mają one źródło w unijnym prawie zamówień publicznych, ale również w prawie krajowym. Częścio-wo mamy do czynienia z zamówieniami o niewielkiej wartości, jak chociażby ze stosowanymi powszechnie o wartości poniżej 130 000 zł. Udzielane są jednak także zamówienia o znaczącej pojedynczej wartości, jak np. te dotyczące produkcji lub handlu bronią, amunicją lub materiałami wojennymi⁴. Zamówienia publiczne udzielane z pominięciem przepisów Pzp stanowią zbiór zróżnicowany pod wieloma względami. Mogą mieć one charakter przedmiotowy (jak usługi prawne za-stępstwa procesowego, usługi badawcze lub rozwojowe, zakup czasu antenowego) bądź podmiotowy (jak niektóre zamówienia udzielane przez Narodowy Bank Polski oraz Bank Gospodarstwa Krajowego czy podmioty prowadzące działalność polegającą na udostępnianiu lub obsłudze publicznej sieci telekomunikacyjnej). W 2022 r. najczęściej stosowane wyłączenia dotyczyły zamówień z zakresu działalności

kulturalnej, objęte art. 11 ust. 5 pkt 2 ustawy Pzp (około 70 tys. umów), zamówienia służące do celów prac badawczych, eksperymentalnych, o których mowa w art. 11 ust. 5 pkt 2 ustawy (około 36 tys. umów) oraz te, których przedmiotem jest nabycie audycji i materiałów do audycji wskazane w art. 11 ust. 1 pkt 4 ustawy (około 30 tys. umów)⁵.

Należy pamiętać, że zastosowanie jednego z wyłączeń w odniesieniu do danego zamówienia nie powoduje utraty przez nie charakteru zamówienia publicznego⁶. Zgodnie bowiem z treścią art. 7 pkt 32 ustawy Pzp, zamówieniem jest każda odpłatna umowa zawierana między zamawiającym a wykonawcą, której przedmiotem jest nabycie przez zamawiającego od wybranego wykonawcy robót budowlanych, dostaw lub usług, bez względu na sposób udzielenia zamówienia. Warto odnotować, że jeśli zgodnie z Pzp do danego zamówienia nie stosuje się przepisów ustawy⁷, zamawiający chcąc wybrać wykonawcę w trybie konkurencyjnym może jedynie wzorować się na przepisach tego aktu prawnego. Nie jest natomiast możliwe przeprowadzenie postępowania na podstawie przepisów Pzp. Krajowa Izba Odwoławcza konsekwentnie

² *Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w 2021 roku*, Warszawa 2022, s. 18.

³ Na podstawie *Sprawozdań Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w latach 2018–2021*.

⁴ Zgodnie z informacją Prezesa UZP w 2021 r., na podstawie art. 4 pkt 5b ustawy Pzp z 2004 r., nie zastosowano ustawy Pzp przy udzielaniu 13 zamówień o wartości łącznej ponad 8 mld złotych. Informacja zawarta w *Sprawozdaniu...*, op.cit., s. 146.

⁵ *Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w 2022 roku*, Warszawa 2023, s. 160.

⁶ Wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z 23.11.2012, sygn. akt V Ca 2497/12.

⁷ W art. 9-14 ustawy Pzp posłużono się zwrotem „ustawy nie stosuje się”.

odmawia np. uznania takich postępowań za prowadzone na podstawie ustawy, odrzucając złożone odwołania⁸. Przykrą konsekwencją dla wykonawców jest w takim wypadku zatrzymanie przez Izbę wniesione go wpisu⁹.

Zasady prowadzenia postępowań w prawie UE

Przed określeniem zasad udzielania zamówień, do których ustawa Pzp nie znajduje zastosowania, warto w pierwszej kolejności odpowiedzieć na pytanie, jakie jest *ratio legis* ustanowienia konkurencyjnych reguł prowadzenia takich postępowań.

Ustawa Pzp stanowi implementację dyrektywy w sprawie zamówień publicznych¹⁰. Zgodnie z motywem I dyrektywy 2014/24/UE¹¹: „udzielanie zamówień publicznych przez instytucje państw członkowskich lub w imieniu tych instytucji musi być zgodne z zasadami Traktatu

o funkcjonowaniu Unii Europejskiej”¹² (TFUE), a w szczególności z „zasadą swobodnego przepływu towarów, swobody przedsiębiorczości oraz swobody świadczenia usług, a także z zasadami, które się z nich wywodzą, takimi jak: zasada równego traktowania, zasada niedyskryminacji, zasada wzajemnego uznawania, zasada proporcjonalności oraz zasada przejrzystości”. Zasada swobodnego przepływu towarów (art. 28 TFUE) jest uważana za kluczową do utworzenia i funkcjonowania unijnego rynku wewnętrznego¹³. Dlatego państwa członkowskie są obowiązane podejmować wszelkie niezbędne działania gwarantujące jej urzeczywistnienie. W szczególności mają umożliwiać dostęp do swego rynku towarów pochodzących z innych państw członkowskich przez zniesienie ewentualnych przeszkód. Natomiast zasady swobody przedsiębiorczości (art. 49–55 TFUE) oraz swobody świadczenia usług

⁸ Przykładowo postanowienie Krajowej Izby Odwoławczej z 12.6.2018, sygn. akt: KIO 1055/18 oraz postanowienie Krajowej Izby Odwoławczej z 9.3.2023, sygn. akt KIO 543/23. W obu postanowieniach podstawą odrzucenia odwołania był fakt wyłączenia stosowania przepisów ustawy ze względu na wartość zamówienia mniejszą niż 130 000 zł.

⁹ Zgodnie z treścią §8 ust. 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 30.12.2020 w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz.U. poz. 2437). Zasadnym w tym zakresie wydaje się postulat zmiany brzmienia przepisu i obciążenie w takim przypadku kosztem wpisu zamawiającego, jako strony której działania były główną, a nieraz i jedyną (gdy w upublicznionej dokumentacji postępowania brak informacji o wartości zamówienia) przyczyną odrzucenia złożonego odwołania.

¹⁰ W szczególności dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z 26.2.2014 w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014 r., ze zm., s. 65.) – wersja skonsolidowana (dalej Dyrektywa 2014/24/UE) oraz dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z 26.2.2014 w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014 r., z późn. zm., s. 243) – wersja skonsolidowana.

¹¹ Dyrektywa 2014/24/UE, motyw 1.

¹² Dz.U z 2004 r. nr 90 poz. 864/2, ze zm.

¹³ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski: *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom I (art. 1-89)*, D. Miąsik, N. Półtorak, A. Wróbel (red.), Warszawa 2012, <<https://sip.lex.pl/#/commentary/587327102/124542/miasik-dawid-red-poltorak-nina-red-wrobel-andrzej-red-traktat-o-funkcjonowaniu-unii-europejskiej...?cm=URELATIONS>> (dostęp 5.6.2023).

(art. 56–62 TFUE) mają zapewniać mobilność pracowników i przedsiębiorców, przyczyniając się do wzrostu gospodarczego. W motywie 2. dyrektywy 2006/123/WE dotyczącej usług na rynku wewnętrznym stwierdzono np.: „ponieważ usługi są motorem wzrostu gospodarczego i dostarczają 70% PKB oraz zatrudnienia w większości państw członkowskich, taka fragmentacja rynku wewnętrznego wywiera niekorzystny wpływ na całą gospodarkę europejską, a w szczególności na konkurencyjność MŚP i przepływ pracowników, a także nie pozwala konsumentom na uzyskanie dostępu do większej gamy usług o konkurencyjnych cenach”¹⁴. Mamy zatem do czynienia z zasadami traktatowymi, z wyróżnieniem swobód przepływu towarów i usług, których obowiązywanie powinno być uwzględniane przez państwa członkowskie przy wydatkowaniu środków publicznych. Jak słusznie zauważa się w piśmiennictwie w odniesieniu do zamówień wyłączonych z zakresu zastosowania dyrektyw, zasada konkurencji znalazła się na pierwszym miejscu, jeśli chodzi o powody, dla których należy ustalić reguły postępowania przy udzielaniu zamówień o mniejszej wartości, a dopiero w następnej kolejności zwraca się uwagę

na efektywność wykorzystania środków publicznych¹⁵. To nie nakaz oszczędnego wydatkowania, a swobody traktatowe stanowią przede wszystkim punkt odniesienia dla tych regulacji.

W kontekście udzielania zamówień publicznych warto pamiętać, że podstawowe swobody traktatowe mogą być uznawane za samodzielne źródło określonych nakazów o charakterze proceduralnym, nakładanych na państwa członkowskie¹⁶. Ma to znaczenie w wypadku zamówień wyłączonych z zakresu Pzp.

W dalszej części cytowanego już powyżej motywu I. dyrektywy 2014/24/UE dodano: „W odniesieniu do zamówień publicznych o wartości powyżej określonej kwoty należy jednak ustanowić przepisy koordynujące krajowe procedury udzielania zamówień w celu zagwarantowania, że zasady te mają praktyczne zastosowanie, a zamówienia publiczne są otwarte na konkurencję”. Wskazane wyżej zasady traktatowe powinny być wobec tego uwzględniane przy udzielaniu każdego zamówienia publicznego, a jedynie w wypadku zamówień o większej wartości (powyżej progów unijnych), mamy do czynienia z kwalifikowaną postacią obowiązków opisanych szczegółowo w dyrektywach zamówieniowych¹⁷.

¹⁴ Dyrektywa 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 12.12.2006 dotycząca usług na rynku wewnętrznym.

¹⁵ W. Dzierżanowski: *Ochrona konkurencji w prawie zamówień publicznych*, Warszawa 2012, s. 109. Autor przytacza opinię Komisji Europejskiej wyrażoną w Komunikacie wyjaśniającym Komisji dotyczącym prawa wspólnotowego obowiązującego w dziedzinie udzielania zamówień, które nie są lub są jedynie częściowo objęte dyrektywami w sprawie zamówień publicznych (2006/C 179/02).

¹⁶ Opinia Rzecznika Generalnego przedstawiona 12.4.2005 w sprawie C-231/03, Consorzio Aziende Metano (Coname) p. Comune di Cingia de' Botti, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62003CC0231>> (dostęp 1.6.2021).

¹⁷ Poza wskazanymi powyżej dyrektywami są to w szczególności dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/23/UE z 26.2.2014 w sprawie udzielania koncesji (Dz. Urz. UE L 94 z 28.3.2014 r., z późn. zm. s. 1) oraz dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/81/WE z 13.7.2009 w sprawie koordynacji pro-

Sposób udzielenia niektórych zamówień wyłączonych z zakresu stosowania dyrektyw zamówieniowych może jednak mieć znaczenie na gruncie szerzej rozumianego prawa unijnego. W orzecznictwie TSUE¹⁸ ukształtowało się bowiem pojęcie tzw. transgranicznego charakteru zamówienia. Chodzi o ustalenie, czy może ono (wyłączone z zakresu zastosowania dyrektywy) mieć znaczenie dla podmiotów gospodarczych znajdujących się w innych państwach członkowskich¹⁹. Należy wziąć tu pod uwagę np. wielkość kwoty danego zamówienia w związku z miejscem wykonania robót, techniczne cechy zamówienia, szczególne cechy zamawianych produktów, a nawet wystąpienie skarg podmiotów zainteresowanych wykonaniem zamówienia, a pochodzących z innych państw członkowskich²⁰. Innymi słowy konieczne jest badanie rynku wykonawców danego świadczenia, aby określić, czy wśród potencjalnych wykonawców – przy zastosowaniu obiektywnej miary – należałoby się spodziewać przedsiębiorców

zagranicznych. Choć orzecznictwo Trybunału dotyczące transgranicznego charakteru nie było przez wiele lat spójne²¹, obecnie można uznać, że ta cecha zamówienia powinna być nie tyle uprawdopodobniona, co wykazana („transgraniczny charakter widoczny jest na podstawie obiektywnych i spójnych okoliczności”²²). Takimi obiektywnymi przesłankami mogą być wartość udzielanego zamówienia w połączeniu z miejscem jego wykonywania, charakterystyka techniczna czy specyfika zamawianych produktów²³. O transgranicznym charakterze może np. przesądzać miejsce wykonania zamówienia położone blisko granicy (w analizowanej przez TSUE sprawie wzięto pod uwagę odległość 200 km przy zamówieniu o wartości ok. 1 mln euro)²⁴. W orzecznictwie wskazywano także, że pomimo relatywnie niewielkiej wartości (ok. 60 tys. euro netto) o takim znaczeniu może decydować przedmiot zamówienia, obejmujący dostawy systemów informatycznych i sprzętu komputerowego z odwołaniem

cedur udzielania niektórych zamówień na roboty budowlane, dostawy i usługi przez instytucje lub podmioty zamawiające w dziedzinach obronności i bezpieczeństwa i zmieniająca dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 216 z 20.8.2009 r., z późn. zm., s. 76).

¹⁸ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej Trybunał albo TSUE.

¹⁹ Wyrok Sądu Pierwszej Instancji z 20.5.2010 w sprawie T-258/06 Republika Federalna Niemiec p. Komisji Europejskiej,

<<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62006TJ0258>> (dostęp 31.5.2023).

²⁰ Wyrok Trybunału z 19.4.2018 w sprawie C-65/17, Oftalma Hospital Srl p. Commissione Istituti Ospitalieri Valdesi (CIOV),

<<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0065>> (dostęp 31.5.2023).

²¹ P. Bogdanowicz: *Modyfikacja umowy w prawie zamówień publicznych Unii Europejskiej*, Warszawa 2019, s. 288 i następn.

²² Wyrok Trybunału z 19.4.2018 w sprawie C-65/17..., op.cit.

²³ Postanowienie Trybunału z 17.10.2018 w sprawie C-353/18, SC Beny Alex Srl p. Organizația Utilizatorilor de Apă pentru Irigații (OUAI) Säveni,

<<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CO0353>> (dostęp 22.9.2023).

²⁴ Wyrok Trybunału z 6.10.2016 w sprawie C-318/15, Tecnoedi Costruzioni Srl p. Comune di Fossano, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0318>> (dostęp 31.5.2023).

sie do procesora światowej marki (ustandaryzowane wymaganie)²⁵. Zamówieniem o znaczeniu dla wspólnego rynku może być także zamówienie na usługi ubezpieczeniowe²⁶.

Reasumując, istotne są okoliczności dotyczące udzielenia konkretnego zamówienia. Nie można np. wykluczyć, że zamówienie na materiały biurowe o wartości 100 000 zł udzielane w miejscowości przygranicznej będzie miało charakter transgraniczny, gdy zainteresowani jego wykonaniem będą nie tylko wykonawcy krajowi, ale i wykonawcy z kraju sąsiedniego, mający zakłady w bliskim sąsiedztwie siedziby zamawiającego. Jak bowiem podkreśla Komisja Europejska, znaczenie ma „szacowana wartość, specyfika danego sektora (rozmiar i struktura rynku, praktyki handlowe itd.) oraz geograficzna lokalizacja miejsca wykonania zamówienia”²⁷. Nie tyle położenie w bezpośredniej bliskości granicy może mieć zatem przesądzające znaczenie, co ukształtowane na danym terenie praktyki nabywania konkretnych dóbr lub usług. Wymaga to po stronie zamawiającego odpowiedniego zaangażowania w procedurę zakupową, znajomości rynku, na którym dokonuje zakupu, być

może nawet przeprowadzenia wstępnego rozeznania w celu ustalenia, w jaki sposób na danym obszarze kształtują się relacje gospodarcze. Jest oczywiste, że w praktyce takie obowiązki mają najdonioślejsze znaczenie przy zamówieniach o znaczącej wartości. Należy bowiem pamiętać, że ustanowienie tzw. progów unijnych jednolitych dla całego rynku UE jest obarczone ryzykiem niezasadnego wyłączenia poza system zamówień publicznych dostaw, usług czy robót budowlanych, które mogą mieć znaczenie dla przedsiębiorców nie tylko w danym kraju.

Należy zarazem zauważyć, że nie tylko brak charakteru transgranicznego może pozwalać na zaniechanie upublicznienia informacji o zamówieniu. Zamawiający ma prawo powołać się na takie okoliczności, jak bezpieczeństwo publiczne czy nawet nagła konieczność udzielenia zamówienia – w myśl zasady opartej na rozumowaniu *a fortiori*, że rozwiązania dopuszczalne w świetle dyrektyw, jako zgodne z nimi, muszą być tym bardziej dopuszczalne w świetle prawa pierwotnego²⁸. Komisja Europejska, odwołując się do przypadku istnienia monopolu jednego wykonawcy, postuluje badanie transgraniczności

²⁵ Wyrok Trybunału z 16.4.2015 w sprawie C-278/14, SC Enterprise Focused Solutions SRL p. Spitalul Județean de Urgență Alba Iulia <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0278>> (dostęp 31.5.2023).

²⁶ Wyrok Trybunału z dnia 18.12.2014 w sprawie C-470/13, Generali-Providencia Biztosító Zrt v Közbeszerzési Hatóság Közbeszerzési Döntőbizottság, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62013CJ0470>> (dostęp 31.5.2023).

²⁷ Komunikat wyjaśniający Komisji dotyczący prawa wspólnotowego obowiązującego w dziedzinie udzielania zamówień, które nie są lub są jedynie częściowo objęte dyrektywami w sprawie zamówień publicznych (2006/C 179/02), <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006XC0801\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006XC0801(01))> (dostęp 22.9.2023).

²⁸ Opinia Rzecznika Generalnego przedstawiona 12.4.2005 w sprawie C-231/03, Consorzio Aziende Metano (Coname) przeciwko Comune di Cinigada de' Botti, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62003CC0231>>, (dostęp 31.5.2023).

każdorazowo z uwzględnieniem wzorca ustanowionego w dyrektywach, dotyczącego odstępstw od reguł konkurencyjnych²⁹. W każdej sytuacji konieczne jest zatem rozstrzygnięcie, zgodnie z zasadą proporcjonalności, czy ewentualne zaniechanie upublicznienia informacji o zamówieniu jest uzasadnione szczególnymi okolicznościami badanej sprawy.

W dyrektywach zamówieniowych arbitralnie wyznaczono próg istotności zamówienia dla wspólnego rynku. Ustanowiono progi unijne na relatywnie wysokim poziomie. W prawie krajowym w odniesieniu do zamówień klasycznych o wartości mniejszej niż progi unijne wprowadzono regulacje (zawarte w dziale III ustawy Pzp) zapewniające zachowanie zasady konkurencyjności. W pierwszej kolejności ustanowiono obowiązek upublicznienia informacji o zamówieniu w Biuletynie Zamówień Publicznych. W komentarzu wydanym przez Urząd Zamówień Publicznych (UZP) wskazano tryb podstawowy jako gwarancję zachowania reguł traktatowych. Czytamy w nim: „Udzielanie zamówień o wartości nieosiągającej progów stosowania unijnych dyrektyw regulujących procedury udzielania zamówień publicznych w zakresie, w jakim te zamówienia stanowią przedmiot niewątpliwego zainteresowania o charakterze transgranicznym, podlega podstawowym zasadom traktatowym (...) Tryb podstawowy przewiduje obowiązek uprzedniej publikacji

ogłoszenia o zamówieniu oraz zapewnia zachowanie wszystkich reguł uczciwej i bezstronnej procedury udzielenia zamówienia”³⁰. Dlatego też w pierwszej kolejności przedmiotem zainteresowania przy badaniu zamówień wyłączonych powinny być te o wartości poniżej progu unijnego, nieobjęte zakresem zastosowania ustawy Pzp. Są nimi np. przewidziane w art. 11 ust. 5 wyłączenia o charakterze krajowym czy też krajowe zamówienia sektorowe. Nie można wykluczyć wystąpienia charakteru transgranicznego w odniesieniu do zamówień udzielanych na podstawie innego wyłączenia, nawet w wypadku zamówień o wartości poniżej 130 000 zł (próg stosowania z art. 2 ust. 1 pkt 1 Pzp). Transgraniczny charakter powinien być badany odrębnie w odniesieniu do każdego planowanego zamówienia wyłączonego z zakresu zastosowania ustawy Pzp, z zachowaniem zasady proporcjonalności, pozwalającej na zaniechanie takiego badania w oczywistych okolicznościach.

Wystąpienie transgranicznego charakteru skutkuje koniecznością uwzględnienia, że podlega się „podstawowym normom i ogólnym zasadom traktatu TFUE, w szczególności zasadzie równego traktowania i niedyskryminacji z uwagi na przynależność państwową, a także wynikającemu z nich obowiązkowi przejrzystości”³¹. Sama przejrzystość rozumiana jest w pierwszej kolejności jako obowiązek uprzedniego odpowiedniego dającego

²⁹ Komunikat wyjaśniający Komisji..., op.cit.

³⁰ Prawo Zamówień Publicznych, Komentarz, Hubert Nowak, Mateusz Winiarz (red.), UZP, Warszawa 2021, s. 797.

³¹ Wyrok Trybunału z 19.4.2018 w sprawie C-65/17..., op.cit.

rzeczywisty dostęp do informacji, upublicznienia tych dotyczących zamiaru udzielenia zamówienia³². Według Komisji Europejskiej nie jest wystarczające kontaktowanie się z wybranymi potencjalnymi oferentami i ograniczenie działań instytucji zamawiającej do udzielania informacji jedynie na wniosek zainteresowanych; konieczna jest publikacja ogólnodostępnego ogłoszenia³³. W wypadku największych zamówień dobrym rozwiązaniem będzie opublikowanie ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub na portalach internetowych zapewniających zasięg wykraczający poza obszar danego kraju. Sposób komunikacji jest mniej istotny niż to, czy informacja o danym zamówieniu będzie faktycznie mogła dotrzeć do szerszego grona zainteresowanych podmiotów. Liczy się bowiem skutek w postaci umożliwienia przedsiębiorcy mającego siedzibę w państwie trzecim wyrażenia zainteresowania zamówieniem³⁴. Przy tym sam obowiązek publikacji ogłoszenia nie zawsze będzie skutkował koniecznością przeprowadzenia postępowania przetargowego, w okolicznościach danej sprawy bywa wystarczające samo umożliwienie wyrażenia zainteresowania³⁵. Jego brak może potwierdzać brak

znaczenia zamówienia dla wspólnego rynku. Ogłoszenie nie musi przypominać tego publikowanego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, odpowiednia będzie też skrótowa informacja pozwalająca podjąć decyzję potencjalnym wykonawcom.

Ponadto zamawiający są obowiązani do przestrzegania – wywiedzionych ze swobód traktatowych – zasad równego traktowania oraz niedyskryminacji. Mają one znaczenie na etapie wyboru wykonawcy, w szczególności przez zapewnienie bezstronności w prowadzonym postępowaniu oraz równego dostępu wykonawców do informacji o zamówieniu. Ponadto powinny być one brane pod uwagę w odniesieniu do samego opisu przedmiotu zamówienia. Wystarczające będzie tu posłużenie się regułami ustanowionymi na gruncie prawa zamówień publicznych jako wzoru dobrych praktyk. W orzecznictwie Trybunału jako przykład naruszenia prawa traktatowego przy udzielaniu zamówień wskazano zobowiązanie wykonawcy do wykorzystywania w największym możliwym zakresie materiałów, towarów konsumpcyjnych, siły roboczej i sprzętu pochodzących z kraju prowadzonego postępowania³⁶.

³² Wyrok Trybunału z 13.11.2007 w sprawie C-507/03, Komisja Wspólnot Europejskich p. Irlandii, <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62003CJ0507>> (dostęp 31.5.2023).

³³ *Komunikat wyjaśniający Komisji...*, op.cit.

³⁴ Wyrok Trybunału z 14.11.2013 w sprawie C-221/12, Belgacom NV p. Interkommunale voor Teledistributie van het Gewest Antwerpen (INTEGAN) i in., <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62012CJ0221>> (dostęp 30.5.2023).

³⁵ Wyrok Trybunału z 21.7.2005 w sprawie C-231/03, Consorzio Aziende Metano (Coname) p. Comune di Cingia de' Botti, <https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0022/37147/orzeczenie-z-dnia-19-kwietnia-2018-r-w-sprawie-C-65_17-Oftalma-Hospital-Srl.pdf> (dostęp 30.5.2023).

³⁶ Wyrok Trybunału z 22.6.1993 w sprawie C-243/89, Komisja Wspólnot Europejskich p. Danii, <https://www.uzp.gov.pl/__data/assets/pdf_file/0009/30240/Orzeczenie_C-243_89_PL.pdf> (dostęp 30.5.2023).

W innym z wyroków Trybunał, odwołując się do traktatowej zasady swobody przepływu towarów, uznał za niedopuszczalne ograniczenie dostawy produktów leczniczych uzyskiwanych drogą przemysłową jedynie do osocza pochodzącego z kraju prowadzonego postępowania³⁷. Typowymi przykładami naruszenia zasady równego traktowania będzie bezzasadne preferowanie produktów pochodzących z określonego obszaru czy wymaganie posiadania zakładu produkcyjnego w kraju udzielającego zamówienia.

Powracając raz jeszcze do zamówienia na materiały biurowe o wartości 100 000 zł udzielanego w miejscowości przygranicznej, można wskazać, że w takim przypadku – o ile charakter transgraniczny ze względu na specyfikę danego sektora (rozmiar i struktura rynku, praktyki handlowe itd.) zostałby wykazany – zamawiający winien co najmniej upublicznić informację o zamówieniu w sposób pozwalający na wyrażenie zainteresowania nim przez przedsiębiorców zagranicznych (najważniejszy aspekt). Zarazem brak podstaw do twierdzenia, że zamawiający byłby zobowiązany do przeprowadzenia konkurencyjnego postępowania o udzielenie zamówienia („przejrzystość procedury udzielania koncesji niekoniecznie oznacza obowiązek przeprowadzenia przetargu”³⁸)

wzorowanego na procedurach ustawowych. Obowiązek przejrzystości powinien być raczej rozumiany jako konieczność zachowania niedyskryminacyjnego opisu przedmiotu zamówienia (w sposób opisany wyżej, a zatem bez ustanawiania bezzasadnych preferencji dla produktów jednego producenta lub jednego miejsca pochodzenia). Ponadto sami wykonawcy powinni być traktowani w sposób równy, zapewniający takim sam dostęp do informacji o zamówieniu, konieczne jest także zachowanie odpowiednich terminów umożliwiających realny udział w ubieganiu się o zamówienie³⁹.

Poza powyższymi zasadami Komisja Europejska wskazuje dodatkowo na znaczenie ochrony sądowej zapewniającej kontrolę bezstronności prowadzonego postępowania⁴⁰. Można tu wskazać, że w wypadku przetargów, do których nie znajduje zastosowania ustawa Pzp, zastosowanie znajdują przepisy prawa cywilnego, a właściwe do rozstrzygnięcia ewentualnego sporu są sądy powszechne.

Warto także zauważyć, że działania podmiotu udzielającego zamówienia mogą być traktowane jako przejaw działalności państwa członkowskiego. Komisja Europejska w komunikacie z 2006 roku, odnosząc się do zamówień wyłączonych z zakresu zastosowania dyrektywy wskazała na możliwość wszczęcia na podstawie obecnego art. 258

³⁷ Wyrok Trybunału z 8.6.2017 w sprawie C-296/15, Medisanus d.o.o. p. Spoločna Bolnišnica Murska Sobota, <https://www.uzp.gov.pl/data/assets/pdf_file/0028/34894/Orzeczenie-w-sprawie-C-29615-Medisanus.pdf> (dostęp 30.5.2023).

³⁸ Opinia Rzecznika Generalnego przedstawiona 12.4.2005 w sprawie C-231/03..., op.cit.

³⁹ *Komunikat wyjaśniający Komisji...* Komisja wskazuje na niedyskryminacyjny opis przedmiotu zamówienia, równy dostęp dla podmiotów gospodarczych ze wszystkich państw członkowskich, wzajemne uznawanie dyplomów, świadectw i innych dokumentów potwierdzających posiadanie kwalifikacji, odpowiednie terminy oraz przejrzyste i obiektywne podejście

⁴⁰ Tamże.

TFUE postępowania w sprawie uchybienia jednemu ze zobowiązań, które wynikają z Traktatów⁴¹. Eliminacja wadliwie udzielanych zamówień jest niewątpliwie w interesie publicznym.

Reasumując, zasadny wydaje się postulat wymagania, także przez organy kontrolne, aby zamawiający przedstawiał informacje na temat badania aspektu transgranicznego w odniesieniu do niektórych zamówień udzielanych z pominięciem ustawy Pzp. Dotyczy to w pierwszej kolejności tych o znacznej wartości. Potrzebne może być także wskazanie okoliczności uzasadniających odstąpienie od upublicznienia informacji o zamówieniu ze względów innych niż brak charakteru transgranicznego. Zamawiający powinien być świadomy istnienia obowiązku udzielenia informacji w tym zakresie, niezbędnych do oceny prawidłowości jego postępowania według prawa unijnego. W wypadku stwierdzenia naruszenia prawa traktatowego konieczne może być podjęcie działań zmierzających do usunięcia skutków naruszenia, chociażby przez wcześniejsze zakończenie wykonywania wadliwej umowy.

Obowiązki wynikające z prawa krajowego

Wyłączenie stosowania ustawy Pzp do udzielenia zamówienia nie oznacza dowolności w prowadzeniu takiego postępowania na podstawie prawa krajowego.

W każdym przypadku znajdą zastosowanie przepisy prawa cywilnego, które regulują wzajemne prawa i obowiązki uczestników procedury poprzedzającej udzielenie zamówienia, a następnie stron umowy. Chodzi w szczególności o przepisy ustawy – Kodeks cywilny⁴², dotyczące aukcji albo przetargu, w tym art. 70¹ k.c., zgodnie z którym organizator od chwili udostępnienia warunków jest obowiązany postępować zgodnie z postanowieniami ogłoszenia, a także warunków aukcji albo przetargu.

W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych (zatem dla zdecydowanej większości zamawiających⁴³) istotne znaczenie przy udzielaniu zamówień ma treść art. 44 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych⁴⁴. Zgodnie z nim wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem m.in. zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów oraz w sposób umożliwiający terminową realizację zadań.

Wyżej przywołany przepis nie odnosi się do sposobu zawarcia umowy (w odróżnieniu od ustawy Pzp szczegółowo opisującej proceduralne aspekty udzielenia zamówienia), a wypukła znaczenie celu, jakim jest oszczędne wydatkowanie środków publicznych. Dlatego słusznie wskazuje się w piśmiennictwie, że w razie zamiaru

⁴¹ Tamże.

⁴² Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 ze zm., t.j.

⁴³ Zgodnie z informacjami Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, jednostki sektora finansów publicznych to ponad 80% zamawiających. Zob. *Sprawozdanie Prezesa...*, op.cit., s.19.

⁴⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 1634 ze zm, t.j.

zawarcia umowy wyłączonej z zakresu zastosowania ustawy Pzp nie będzie naruszeniem art. 44 ustawy o finansach publicznych wysłanie oferty tylko do jednego wykonawcy⁴⁵. Prawo nie nakłada na zamawiających żadnych obowiązków związanych ze sposobem udzielenia zamówienia, do którego nie stosuje się ustawy Pzp. Brakuje zwłaszcza podstaw, aby oczekiwać przedstawienia trzech ofert poprzedzających zawarcie umowy czy też żądania posiadania regulaminu udzielania zamówień wyłączonych z zakresu zastosowania ustawy. Sporządzenie takich regulaminów, zarządzeń czy instrukcji porządkujących sposób udzielenia zamówień wyłączonych niewątpliwie powinno być jednak postrzegane jako jeden ze sposobów wdrożenia efektywnej kontroli zarządczej, o której mowa w art. 68 ustawy o finansach publicznych. Niemniej naruszeniem art. 44 ustawy o finansach publicznych będzie nabycie – nawet po przeprowadzeniu konkurencyjnej procedury – usług, dostaw czy robót budowlanych za cenę wyraźnie przewyższającą ceny rynkowe. W wypadku zamówienia udzielanego na podstawie ustawy Pzp zamawiającego chroni przed wydatkiem nieoszczędnym instytucja „wartości szacunkowej zamówienia” oraz kwota podana przed otwarciem ofert. Przed wszczęciem postępowania, zgodnie

z art. 28 Pzp, zamawiający ma bowiem obowiązek ustalenia z należytą starannością wartości zamówienia. Następnie ma możliwość unieważnienia postępowania, gdy cena oferty wybranej przewyższa kwotę, jaką zamierza przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia (dla której zwyczajowo punktem odniesienia jest jego wartość). Jeśli chodzi o zamówienia wyłączone z zakresu zastosowania Pzp, nakaz dokonywania wydatków w sposób oszczędny ma chronić przed nieefektywnym gospodarowaniem środkami publicznymi.

Oszczędność wzmiankowana w art. 44 ustawy o finansach publicznych jest definiowana w piśmiennictwie jako ograniczenie wysokości wydatku do minimum niezbędnego, aby zrealizować zadanie na odpowiednim poziomie⁴⁶.

W literaturze wskazuje się, że zasady celowości, oszczędności i efektywności są traktowane jako klauzule generalne, które co do zasady nie stanowią samodzielnych wzorców kontroli⁴⁷, niemniej ustanawiają oczekiwany wzorzec postępowania przy wydatkowaniu środków publicznych. Tym samym wydawanie środków publicznych niezgodnie z zasadami określonymi w ustawie o finansach publicznych może skutkować m.in. odpowiedzialnością karną, karną skarbową oraz odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów

⁴⁵ A. Szyszkowski: *Zamówienia podprogowe z uwzględnieniem centralnego rejestru umów*, Warszawa 2022, <<https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3danbqgu4dsnjogq&refSource=toc>> (dostęp 1.6.2023).

⁴⁶ M. Cilak: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Z. Ofiarski (red.), Warszawa 2021, <<https://sip.lex.pl/#/commentary/587903999/701439/ofiarski-zbigniew-red-ustawa-o-finansach-publicznych-komentarz?cm=URELATIONS>> (dostęp 1.6.2023).

⁴⁷ M. Bitner: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, W. Misiąg (red.), Warszawa 2015, <<https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zoge4tkmbwgm4dgojoobqxlrsugydemryg42q&refSource=guide1>> (dostęp 1.6.2023).

publicznych⁴⁸. Warto w tym kontekście także podkreślić, że pojęcie oszczędności mieści się w szerszym pojęciu gospodarności⁴⁹, wymienionej w szczególności w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli (kryteria prowadzonej kontroli)⁵⁰. Zasada dokonywania wydatków w sposób celowy i oszczędny może być także podstawą do oceny poprawności wydatkowania publicznych środków dotacyjnych w zakresie pozwalającym na uznanie, że przyznana dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem⁵¹.

Udzielenie zamówienia publicznego, do którego nie ma zastosowania ustawa Pzp, nie daje podstaw, aby stwierdzić naruszenie dyscypliny finansów publicznych w odniesieniu do działań i zaniechań zamawiającego opisanych w art. 17 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁵². Przepis ten odwołuje się bowiem wyłączenie do niezgodności z przepisami dotyczącymi zamówień publicznych. Nie da się zarazem wykluczyć, że wadliwe udzielenie takiego zamówienia może stanowić delikt finansowy objęty innym przepisem ustawy (np. dokonanie wydatku ze środków

publicznych bez upoważnienia określonego ustawą lub uchwałą budżetową). W piśmiennictwie podkreśla się jednak, że odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie dotyczy zdarzeń, które wskazują na nieprzestrzeganie zasady gospodarności przez jednostki sektora finansów publicznych⁵³. Być może, ze względu właśnie na istnienie dużej liczby zamówień o znacznej wartości wyłączonych z zakresu zastosowania ustawy Pzp, warto byłoby ustanowić dodatkową przesłankę odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Niewątpliwie takie rozwiązanie sprzyjałoby także uniknięciu sytuacji naruszenia zasad traktatowych przy udzielaniu zamówień publicznych nieobjętych przepisami ustawy Pzp.

Podsumowanie

Zamówienia udzielane z wyłączeniem zastosowania Pzp stanowią znaczną część krajowego rynku zamówień publicznych. Brak obowiązku stosowania tej ustawy nie oznacza dowolności co do sposobu wyboru wykonawcy. Zarówno przepisy prawa unijnego, jak i polskiego nakładają

⁴⁸ L. Lipiec-Warzecha: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, <<https://sip.lex.pl/#/commentary/587300067/97507/lipiec-warzecha-ludmila-ustawa-o-finansach-publicznych-komentarz?cm=URELATIONS>> (dostęp 1.6.2023).

⁴⁹ W. Gonet: *Zamówienia publiczne*, P. Bielarczyk, W. Gonet, A. Wójtowicz-Dawid (red.), Warszawa 2021, <<https://sip.lex.pl/#/monograph/369495407/428433/bielarczyk-piotr-red-gonet-wojciech-red-wojtowicz-dawid-anna-red-zamowienia-publiczne?cm=URELATIONS>> (dostęp 5.6.2023).

⁵⁰ Dz.U. z 2022 r. poz. 623, ze zm., t.j.

⁵¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 23.2.2021, sygn. akt I SA/Gd 1018/20 oraz Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 26.8.2020, sygn. akt I SA/Bk 136/20.

⁵² Dz.U. z 2021 r. poz. 289, ze zm., t.j.

⁵³ A. Kościńska-Paszowska: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, T. Bolek, K. Borowska, A. Kościńska-Paszowska (red.), Warszawa 2012, <<https://sip.lex.pl/#/commentary/587530314/356287/bolek-tomasz-borowska-katarzyna-koscińska-paszowska-anna-odpowiedzialność-za-naruszenie...?cm=URELATIONS>> (dostęp 2.6.2023).

na instytucje zamawiające szereg ograniczeń, których znajomość i stosowanie jest w interesie publicznym. Istnienie relatywnie dużej liczby takich zamówień o znacznej wartości wskazywałoby na potrzebę zwiększenia wśród zamawiających świadomości istnienia związanych z nimi obowiązków. Zbyt często uznanie, że istnieje możliwość odstąpienia od stosowania przepisów ustawy Pzp prowadzi do pełnej dowolności w zakresie wyboru wykonawcy zamówienia publicznego.

Zasadne wydaje się także rozważenie, przynajmniej w odniesieniu do niektórych typów zamówień wyłączonych, nałożenia na instytucje zamawiające ustawowego obowiązku badania możliwości wystąpienia transgranicznego charakteru zamówienia. Rezygnacja z niego lub wadliwe przeprowadzenie badania mogłoby zostać objęte dodatkową przesłanką odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Postulować należy zwiększenie aktywności właściwych organów, w tym przypadku głównie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych, w budowaniu świadomości instytucji zamawiających co do istnienia problemów wynikających ze sposobu udzielania zamówień wyłączonych z zakresu zastosowania ustawy Pzp. Potrzebne jest stworzenie jednolitych standardów w tym obszarze, tym bardziej że nawet na podstawie prawa unijnego nie wypracowano dotąd spójnego stanowiska. Można dodać, że brakuje też systemowego podejścia do tych spraw ze strony organów władzy.

PAWEŁ ROŻYŃSKI

prawnik, specjalizuje się w prawie zamówień publicznych; uczestnik seminarium doktorskiego na Akademii Humanitas

Słowa kluczowe: transgraniczny charakter zamówienia publicznego, zamówienia wyłączone z zakresu stosowania Pzp, dyrektywy w sprawie zamówień publicznych, zamówienia publiczne

Bibliografia:

1. Bitner M.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, W. Misiąg (red.), Warszawa 2015.
2. Bogdanowicz P.: *Modyfikacja umowy w prawie zamówień publicznych Unii Europejskiej*, Warszawa 2019.
3. Cilak M.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Z. Ofiarski (red.), Warszawa 2021.
4. Dzierżanowski W.: *Ochrona konkurencji w prawie zamówień publicznych*, Warszawa 2012.
5. Gonet W.: *Zamówienia publiczne*, P. Bielarczyk, W. Gonet, A. Wójtowicz-Dawid (red.), Warszawa 2021.
6. Kościńska-Paszowska A.: *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II T. Bolek, K. Borowska, A. Kościńska-Paszowska (red.), Warszawa 2012.

7. Lasiński-Sulecki K., Morawski W.: *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom I (art. 1-89)*, Warszawa 2012.
8. Lipiec-Warzecha L.: *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011.
9. *Prawo Zamówień Publicznych, Komentarz*, H. Nowak, M. Winiarz (red.), Warszawa 2021.
10. *Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w 2021 roku*, Warszawa 2022.
11. *Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych z funkcjonowania systemu zamówień publicznych w 2022 roku*, Warszawa 2023.
12. Szyszkowski A.: *Zamówienia podprogowe z uwzględnieniem centralnego rejestru umów*, Warszawa 2022 rok, SIP Lex, Warszawa 2022.

ABSTRACT

Procurement Excluded from the Resolution Application – Transborder Nature of Goods and Services

The volume of the public procurement market in Poland in 2021 stood at about PLN 297.8 billion, which also comprised the procurement excluded from the application of the provisions of the Act – Public Procurement Law, amounting to about PLN 113.2 billion. Therefore the segment of the public procurement granted with the exclusion of the Act reached over 38 percent of the whole market in 2021. Annually, there are about 130,000–140,000 such procurements granted. Such a big volume undoubtedly stems from the number of exclusions in the Act – Public Procurement Law, which exceeds 60 separate basis. These are exclusions stemming from the EU law on public procurement, as well as from strictly national exclusions. The article attempts to describe the responsibilities set forth in the EU law, as well as those stemming from the national law. Better knowledge of these conditions will contribute to the cohesion of the Polish public procurement system.

Paweł Rożyński, lawyer employed at a law office, participant in a PhD seminar at a private academy

Key words: transborder nature of public procurement, procurement excluded from the application of the Law on Public Procurement, public procurement directives, public procurement

Współpraca międzynarodowa

Wymiana doświadczeń

Kontrola systemów stosujących sztuczną inteligencję

Organy administracji publicznej coraz częściej stosują systemy i aplikacje informatyczne w procesach zarządzania lub do obsługi interesantów urzędów. Bywa, że wykorzystują sztuczną inteligencję¹ i systemy samouczące się². Zautomatyzowane procesy wspierają ludzi, a w niektórych obszarach zastępują ich częściowo lub całkowicie³. Zmiany te zaczynają mieć wpływ na działalność najwyższych organów kontroli (NOK). Uważa się, że w miarę, jak stosowanie sztucznej inteligencji staje się coraz bardziej powszechne, prowadzenie kontroli tych zagadnień będzie częstsze⁴.

¹ Sztuczna inteligencja (ang. *artificial intelligence*, AI) bywa określana zwykle jako zdolność maszyn do wykazywania ludzkich umiejętności, takich jak rozumowanie, uczenie się, planowanie i kreatywność; inaczej – inteligencja wykazywana przez urządzenia sztuczne (w przeciwieństwie do inteligencji naturalnej). Zob. W. Robaczyński: *Sztuczna inteligencja – przedmiot badań czy podmiot kontrolowany*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2022.

² Uczenie maszynowe, samouczenie się maszyn lub systemy samouczące się (ang. *machine learning*, ML) to obszar sztucznej inteligencji poświęcony algorytmom, które poprawiają się automatycznie przez doświadczenie, inaczej – mają nauczyć maszynę uczenia się. Algorytmy te budują model matematyczny na podstawie przykładowych danych do prognozowania lub podejmowania decyzji bez wcześniejszego zaprogramowania go przez człowieka do tego celu. W literaturze polskiej, zarówno naukowej, jak i popularnej, najczęściej stosuje się termin „uczenie maszynowe”, który stanowi dosłowny przekład ang. terminu *machine learning*.

JACEK MAZUR

Najwyższe organy kontroli Brazylii, Finlandii, Holandii, Niemiec, Norwegii i Wielkiej Brytanii organizują od 2017 r. coroczne seminaria służące wymianie informacji oraz dyskusji nad doświadczeniami kontroli w tym obszarze⁵. Uznając, że procesy cyfryzacji zmieniają sposób pracy rządów, a tym samym wymagają od NOK opracowania nowych metodyk i praktyk uzgodniły one współpracę polegającą na dzieleniu się wiedzą, doświadczeniami i oprogramowaniem. Na spotkaniu w 2019 r., którego gospodarzem był NOK Finlandii, postanowiono opracować dokument dotyczący

kontroli stosowania sztucznej inteligencji. Został przyjęty na seminarium zorganizowanym przez Federalną Izbę Obrachunkową Niemiec w maju 2023 r.⁶

Zatytułowano go „Kontrola algorytmów systemów samouczących się. Biała księga dla kontrolerów publicznych”⁷. W dokumencie zwraca się uwagę na zagrożenia związane z wykorzystaniem sztucznej inteligencji i systemów samouczących się w działalności publicznej. Zawiera on sugestie tematów kontroli i rady dla kontrolerów, a także narzędzie wspomagające (program Excel), które może ułatwić tworzenie kwestionariuszy, jakie mogą zostać użyte w postępowaniu kontrolnym⁸.

³ Jako ilustrację można podać projekt rządu Wielkiej Brytanii, aby za pomocą programów komputerowych (*chatbot*) analizować niektóre dokumenty, zwłaszcza długie i obejmujące wiele danych; M. Tomiczek: *Chatbot zastąpi urzędników? Wielka Brytania testuje AI w rządzie*, <<https://www.dobreprogramy.pl/chatbot-zastapi-urzednikow-wielka-brytania-testuje-ai-w-rzadzcie,6947206216903520a>> (dostęp 2023.10.05).

⁴ J. R. Beckstrom: *Auditing Machine Learning Algorithms*, “International Journal of Government Auditing”, Winter 2021, pp. 40-41, <https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/IJGA_Issues/2021/EN_2021_v48n1.pdf> (dostęp 13.9.2023). Sprawy wpływu cyfryzacji na funkcjonowanie NOK były przedmiotem dyskusji na zebraniu Komitetu Kontaktowego szefów NOK UE w Warszawie w czerwcu 2019 r., zorganizowanym przez Najwyższą Izbę Kontroli. Zob. *Wnioski seminarium Komitetu Kontaktowego 2019 – Cyfrowa Europa: wyzwania i możliwości dla najwyższych organów kontroli Unii Europejskiej i jej państw członkowskich*, <<https://www.nik.gov.pl/plik/id.20682,vp,23311.pdf>> (dostęp 2023.9.29); E. Miękina: *Zebranie Komitetu Kontaktowego NOK UE. Cyfryzacja wyzwaniem dla najwyższych organów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 4/2019.

⁵ Zob. sprawozdanie Krajowego Urzędu Kontroli Wielkiej Brytanii *Challenges in using data across government*, 21 June 2019, <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/06/Challenges-in-using-data-across-government.pdf>> (dostęp 16.9.2023); sprawozdanie Powszechnej Izby Obrachunkowej Holandii *An audit of algorithms. Nine algorithms used by the Dutch government, 2022-05-18*, <<https://english.rekenkamer.nl/publications/reports/2022/05/18/an-audit-of-9-algorithms-used-by-the-dutch-government>> (dostęp 29.9.2023). O pracach Federalnej Izby Obrachunkowej Niemiec zob. P. Koss: *Exploring tools and techniques to foster data analysis*, “EUROSAI Innovations”, No 7, July 2023. Opisy dalszych kontroli w tym obszarze są zamieszczone na administrowanym przez NIK w ramach EUROSAI IT WG portalu <<http://egov.nik.gov.pl/g/egov/sum/>> (dostęp 3.10.2023).

⁶ *White Paper on Machine Learning and Artificial Intelligence*, <<https://www.bundesrechnungshof.de/Shared-Docs/Artikel/EN/maschinelles-lernen-ki-en.html?nn=20064>> (dostęp 13.9.2023); *International cooperation on innovation in using data analysis in audits*, <<https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit/what-we-do/innovation-in-audit>> (dostęp 13.9.2023).

⁷ *Auditing machine learning algorithms A white paper for public auditors by the Supreme Audit Institutions of Finland, Germany, the Netherlands, Norway and the UK*, 27 April 2023, <<https://www.auditingalgorithms.net/>> (dostęp 13.9.2023)

⁸ *AI and ML audit helper tool*, <<https://www.auditingalgorithms.net/audit-helper-tool.html>> (dostęp 2.10.2023).

Zidentyfikowano w nim główne obszary problemowe i zagrożenia:

- twórcy systemów samouczących się często koncentrują się na optymalizacji wskaźników wydajności, co może prowadzić do zaniedbania wymagań zgodności, przejrzystości i uczciwości;
- zdarza się, że urzędy i inne jednostki kontrolowane nie przekazują w odpowiedni sposób swoich wymagań programistom systemów samouczących się. Może to prowadzić do opracowania niewłaściwych algorytmów, a przez to – w skrajnym przypadku – do wzrostu wydatków i zwiększenia czasu na realizację rutynowych zadań;
- jednostki kontrolowane zwykle nie mają zasobów i kompetencji, aby samodzielnie opracować systemy samouczące się, dlatego polegają na konsultantach lub kupują gotowe rozwiązania od firm komercyjnych. Zwiększa to ryzyko korzystania z systemów bez odpowiedniego zrozumienia sposobu ich tworzenia i działania;
- w podmiotach sektora publicznego istnieje niepewność co do możliwości wykorzystania danych osobowych w systemach samouczących się. Choć organy ochrony danych zaczęły wydawać wytyczne w tym obszarze, nie zawsze istnieją odpowiednie struktury regulacyjne, a odpowiedzialność często wydaje się niejasna.

Kontrolerzy potrzebują odpowiednich szkoleń przygotowujących do prowadzenia kontroli wykorzystania sztucznej inteligencji:

- muszą dobrze rozumieć ogólne zasady jej działania oraz systemów samouczących się i posiadać aktualną wiedzę na temat rozwoju technicznego w tej dziedzinie;

- do prowadzenia szczegółowej kontroli obejmującej badania merytoryczne, niezbędna będzie znajomość popularnych języków programowania oraz umiejętność korzystania z odpowiednich narzędzi programowania;

- infrastruktura IT dotycząca systemów samouczących się często obejmuje rozwiązania oparte na chmurze ze względu na wysokie zapotrzebowanie na moc obliczeniową, kontrolerzy muszą zatem posiadać podstawową wiedzę na ten temat.

Ponadto autorzy formułują sugestie o charakterze ogólnym:

- ocena, czy korzystanie z systemów samouczących się przyczynia się do wydajnych i skutecznych usług publicznych wymaga od najwyższych organów kontroli umiejętności prowadzenia kontroli zastosowania sztucznej inteligencji;

- kontrole systemów samouczących się wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności, zatem NOK powinny rozwijać kompetencje kontrolerów w tym zakresie;

- sugestie dotyczące trybu kontroli systemów samouczących się i narzędzie pomocnicze zostały przetestowane przez NOK, które opracowały dokument i mogą być używane jako szablony. Są to materiały robocze, które powinny być ulepszone oraz aktualizowane na podstawie nowych wyników badań nad sztuczną inteligencją;

- najwyższe organy kontroli powinny zwiększać swoje zdolności do prowadzenia kontroli systemów samouczących się.

Rozpatrywany dokument jest zapewne pierwszym, który przedstawia szczegółowe wskazania metodyczne dotyczące kontrolowania przez najwyższe organy kontroli systemów opartych na algorytmach sztucznej inteligencji, zwłaszcza samouczących się.

Choć powstał na tle praktyki kilku NOK, może być wykorzystywany także w innych krajach, zaś po zebraniu dalszych doświadczeń – w przyszłości stać się punktem wyjścia do opracowania międzynarodowych zaleceń dotyczących kontroli publicznej (ISSAI).

We wrześniu 2023 r. Krajowy Urząd Kontroli Wielkiej Brytanii powiadomił o prowadzeniu kontroli wykorzystania systemów sztucznej inteligencji przez administrację rządową. Chodzi o zbadanie, na ile skutecznie rząd maksymalizuje możliwości i ogranicza ryzyko związane ze stosowaniem sztucznej inteligencji w świadczeniu usług publicznych. Ustalenia mają posłużyć odpowiedzi na pytania:

- czy rząd wie, co chce osiągnąć, czy role są jasne i czy organy współpracują skutecznie,
- w jaki sposób rząd wykorzystuje sztuczną inteligencję i czy dostrzega możliwości, jakie z niej wynikają,
- czy rząd wprowadził odpowiednie mechanizmy i wsparcie dla stosowania sztucznej inteligencji.

Publikację sprawozdania z kontroli przewiduje się na wiosnę 2024 r.⁹

dr JACEK MAZUR
em. radca prezesa NIK,
delegat Polski do Europejskiego
Instytutu Uniwersyteckiego we Florencji

⁹ *Work in progress. Use of artificial intelligence in government*, <<https://www.nao.org.uk/work-in-progress/use-of-artificial-intelligence-in-government/>> (dostęp 30.9.2023).

Z życia NIK

W NIK O FINANSACH EUROPEJSKICH SAMORZĄDÓW

Dystrybucja subwencji i dotacji była głównym tematem siódmego seminarium Grupy zadaniowej EURORAI ds. kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego (EUROSAI TFMA), które odbyło się 19-20 października 2023 r. w siedzibie Najwyższej Izby Kontroli. Seminarium otworzyli prezes NIK Marian Banaś oraz audytor generalny Litwy Mindaugas Macijauskas. 55 przedstawicieli 25 najwyższych organów kontroli (NOK) krajów członkowskich grupy TFMA, Europejskiej Organizacji Regionalnych Instytucji Audytu Zewnętrznego Środków Publicznych – EURORAI i Regionalnych Izb Obrachunkowych obradowało na temat dotacji, subwencji i grantów oraz transferów i dystrybucji tych środków do jednostek samorządu terytorialnego, a także metodyki ich kontroli. Następnie przewodniczący EURORAI Joan Rosello Villalonga opisał nowe wyzwania związane z kontrolą wewnętrzną udzielania subsydiów i dotacji przez władze lokalne



Fot. Marek Brzeziński, NIK

Uczestnicy seminarium, u dołu po środku audytor generalny Litwy Mindaugas Macijauskas i prezes NIK Marian Banaś.

w Hiszpanii. Z kolei zastępca dyrektora Biura Związku Powiatów Polskich Grzegorz Kubalski przedstawił zmiany, jakie nastąpiły w sposobie przekazywania środków z budżetu państwa. Wpłynęły one na stan budżetów i możliwości finansowania nowych zadań oraz na autonomię samorządu terytorialnego w Polsce w latach 2019–2023.

Skarbnik Warszawy Mirosław Czekaj omówił budżet stolicy i opisał rodzaje finansowanych zadań, sposoby pomiaru ich rezultatów w perspektywie zadaniowej oraz tradycyjnej. Wyjaśnił także metodykę tworzenia wieloletniej prognozy finansowej do roku 2050 i planowania budżetu z wykorzystaniem narzędzi Business Intelligence, które służy również sprawozdawczości. Przedstawił zasady prowadzenia kontroli wewnętrznej wydatkowania środków przez miasto oraz wyniki audytów zewnętrznych sprawozdań finansowych. Zaprezentował też oceny stanu finansów m.st. Warszawy dokonane przez ekspertów zewnętrznych, które są narzędziem monitorowania jakości zarządzania.

W dalszej części seminarium audytorzy z NOK Chorwacji, Estonii, Łotwy, Kosowa i Serbii poprowadzili sesje warsztatowe oraz panel dyskusyjny dotyczący m.in. doskonalenia metodyki kontroli transferów finansowych i dotacji komunalnych, ich podziału, finansowania samorządów z funduszu wsparcia, zarządzania procesem dotacji i subsydiów w sektorze rolnym.

Drugiego dnia, w trakcie spotkania członków TFMA, przedstawiono realizację celów grupy, harmonogram działań, a także zrealizowane zadania. Omówiono wyniki kontroli międzynarodowej dotyczącej świadczenia przez samorządy usług w czasie pandemii, której uczestnikiem była Delegatura NIK w Opolu (więcej na ten temat na s. 118) oraz działania wynikające z przyjętego planu pracy Grupy. Dotyczą one zagadnień zarządzania długiem komunalnym, tworzenia kompendium kontroli z obszaru transportu lokalnego, gminnych baz danych budżetowych oraz nowej strategii TFMA na lata 2024–2027. Na zakończenie seminarium wiceprezydent Warszawy Michał Olszewski przybliżył największe projekty inwestycyjne stolicy, takie jak budowa metra, a także te finansowane w ramach zintegrowanych inwestycji terytorialnych. Wyjaśnił jak wygląda realizacja zadań strategicznych w ramach metropolii warszawskiej.

SPOTKANIE GRUPY EUROSAI DS. IT W SIEDZIBIE NIK

Blisko 50 osób z 20 najwyższych organów kontroli (NOK) Europy oraz USA, Indii, Kataru i Pakistanu wzięło udział w dwudniowym (10-11 października 2023 r.) spotkaniu Grupy roboczej EUROSAI ds. IT (EUROSAI ITWG), zorganizowanym w siedzibie Najwyższej Izby Kontroli w formule hybrydowej. Spotkanie otworzyli prezes NIK Marian Banaś i audytor generalny Estonii Janar Holm – obecny przewodniczący Grupy. Izba kierowała jej pracami w latach 2014–2020, bezpośrednio przed Estonią.

Zebrani w siedzibie NIK goście omówili m.in. kwestie dotyczące bezpieczeństwa korzystania i wysyłania danych do zewnętrznych serwerów (tzw. chmur) czy zapewnienia ciągłości systemów informatycznych państwa. Audytorzy sektora publicznego muszą

mieć pewność, że systemy, z których korzysta administracja państwowa są właściwie zaprojektowane i utrzymywane, a bezpieczeństwo danych stało się nieodłącznym elementem dobrego zarządzania (ang. *good governance*).

Głównymi prelegentami byli zastępca sekretarza generalnego z Ministerstwa Spraw Gospodarczych i Komunikacji Estonii Sandra Särav oraz kierownik projektu chmury rządowej Estonii Siim Vene. Doświadczeniami podzielił się m.in. przedstawiciel NOK Ukrainy, który mówił o kontrolowaniu danych przez Rosję w czasie wojny. Eksperti NIK opowiedzieli z kolei o cyfryzacji instytucji oraz o narzędziu do analizy raportów z kontroli – CUBE. W czasie dyskusji panelowej uczestnicy spotkania zastanawiali się, jak nie przekroczyć granicy pomiędzy ochroną danych a nadmiarem regulacji w tym obszarze. Posiedzenie było też okazją do dwustronnego spotkania prezesa Mariana Banaśa z audytorem generalnym Estonii Janarem Holmem.



Fot. Marek Brzeziński, NIK

Wyzwania Izby związane z cyfryzacją przedstawił zebrany dr Jarosław Melnarowicz, p.o. dyrektor Biura Organizacyjnego NIK.

30-LECIE CZESKIEGO NOK I SPOTKANIE GRUPY EUROSAI WGEA

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Marian Banaś wziął udział w obchodach 30. rocznicy utworzenia Najwyższego Urzędu Kontroli Republiki Czeskiej (NKU) oraz w inauguracyjnym spotkaniu Grupy roboczej EUROSAI ds. kontroli środowiska (EUROSAI WGEA). Wydarzenia miały miejsce w Pradze 25-27 września 2023 r.

Tematem spotkania EWGEA były zrównoważone systemy energetyczne. Przedstawiciele Europejskiej Agencji Środowiska i Czeskiej Agencji Informacji o Środowisku zaprezentowali najnowsze dane dotyczące wykorzystania odnawialnych źródeł energii oraz przedstawili pespektywy osiągnięcia celów redukcji emisji gazów cieplarnianych. Ponieważ NIK przewodniczy tej Grupie, obrady prowadzili jej przedstawiciele: Iwona



Fot. NKU

Na jubileusz utworzenia czeskiego NOK przybyli goście z wielu państw. Na zdjęciu u dołu gospodarz obchodów prezes Miloslav Kala (czwarty z lewej) w towarzystwie prezesa NIK Mariana Banasia.

Zubrzycka-Wasil z Wydziału Spraw Międzynarodowych i Michał Dudek z Departamentu Środowiska, towarzyszyli im Michał Rampir z czeskiego NOK.

Reprezentanci Izby uczestniczyli też w seminarium „Greening SAI”, które było częścią warsztatów poświęconych współpracy NKU w ramach Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) oraz jej europejskiej odpowiedniczki EUROSAI, zorganizowanych z okazji rocznicy powstania czeskiego NOK oraz inauguracji jego nowej siedziby. Jednym z moderatorów warsztatów była p.o. wicedyrektor Departamentu Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji NIK – Edyta Kosiarz.

W trakcie spotkań dyskutowano o narzędziach zielonej polityki fiskalnej, podatkach i dotacjach na ochronę środowiska, dotacjach do paliw kopalnych, wzroście cen zielonej energii. Poruszono kwestie handlu emisjami, zarządzania długiem publicznym. Wymieniono doświadczenia z kontroli efektywności energetycznej, gdyż liczne NOK przeprowadziły kontrole tego zagadnienia w ostatnim okresie, była więc okazja do porównania ich wyników. Większość tych badań dotyczyła efektywności energetycznej budynków użyteczności publicznej.

Goście byli zgodni, że istnieje potrzeba dalszej współpracy oraz organizowania seminariów on-line w celu wymiany poglądów i określenia możliwych planów przyszłych kontroli wspólnych lub równoległych.

Następna, wiosenna sesja EWGEA odbędzie się w maju 2024 r. Jej tematem będzie zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego. Kolejna sesja zostanie poświęcona przestępstwom klimatycznym, takim jak np. wyłudzenia środków finansowych czy dewastacja przyrody.

PREZES NIK ALARMUJE ONZ I INTOSAI

Prezes Najwyższej Izby Kontroli Marian Banaś wystosował 11 września 2023 r. listy do Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ) i Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI), w których przedstawił obawy związane z zagrożeniami dla niezależności Izby. Najwyższa Izba Kontroli jest organem kolegialnym. Kolegium tworzą prezes NIK, wiceprezesi, dyrektor generalny oraz 14 członków, których powołuje marszałek Sejmu na wniosek prezesa. Obecnie, po upływie kadencji dotychczasowych członków Kolegium, marszałek nie powołała nowych, mimo złożonych wniosków. ONZ i INTOSAI wspierają ideę niezależności najwyższych organów kontroli jako elementu niezbędnego do prawidłowego funkcjonowania państw demokratycznych. Potwierdzają to rezolucje Zgromadzenia Ogólnego ONZ nr A/66/209 z 2011 r. i nr A/69/228 z 2019 r. oraz Deklarację INTOSAI z Limy z 1977 r. i Meksyku z 2007 r.

RAPORT Z KONTROLI MIĘDZYNARODOWEJ

W stolicy Macedonii Północnej – Skopje, 26 września 2023 r., odbyło się spotkanie przedstawicieli siedmiu państw należących do Grupy zadaniowej EUROSAI ds. kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego (EUROSAI TFMA). Omówiono i podsumowano wyniki pierwszej kontroli międzynarodowej sprawdzającej, czy dochody własne

gmin były wystarczające, aby w warunkach epidemii świadczyć obywatelom usługi wysokiej jakości.

Uczestniczył w niej Państwowy Urząd Kontroli Macedonii Północnej wraz z sześcioma innymi najwyższymi organami kontroli (NOK) z: Albanii, Czarnogóry, Polski, Rumunii, Słowacji i Turcji. Najwyższą Izbę Kontroli reprezentowała Iwona Zyman, dyrektor Delegatury NIK w Opolu, która brała udział w tym badaniu. Jednostkowe kontrole wybranych instytucji samorządowych i państwowych w poszczególnych krajach przeprowadzono w 2022 r., zaś w czerwcu 2023 r. opublikowano wspólny raport.

NOK zidentyfikowały cztery główne obszary istotne dla działań samorządu terytorialnego w czasie pandemii: system zarządzania kryzysem, finansowanie gmin, świadczenie usług i odbudowa pokryzysowa.



Fot. Przemysław Sperczyński, NIK

Iwona Zyman, dyrektor opolskiej delegatury NIK prezentuje ustalenia kontroli krajowej.

WIZYTA AUDYTORA GENERALNEGO MACEDONII PÓŁNOCNEJ

Podpisanie porozumienia o współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli oraz ustalenie jej formy było celem wizyty w NIK delegacji Państwowego Urzędu Kontroli Macedonii Północnej 25 października 2023 r. Przewodniczył jej audytor generalny Maksim Acevski, a towarzyszyli mu sekretarz generalny Aleksandar Popovski oraz doradcy audytora generalnego Tanja Janevska i Sonja Kambovska. Maksim Acevski poprosił także Izbę o przeprowadzenie przeglądu partnerskiego.

Podpisany dokument ma być podstawą do zacieśnienia współpracy zawodowej i technicznej, służącej: poprawie jakości zarządzania finansami publicznymi na bazie standardów INTOSAI i EUROSAI, rozwojowi potencjału zawodowego kontrolerów przez wymianę doświadczeń i dobrych praktyk oraz szkolenia zawodowe. Ponadto umowa zakłada wymianę informacji i literatury fachowej związanej z działalnością NOK, w tym rozwój standardów i metodyki kontroli. Porozumienie przewiduje prowadzenie równoległych, koordynowanych lub wspólnych badań w uzgodnionych obszarach, w tym kontrole wdrażania celów zrównoważonego rozwoju ONZ, audyty IT, sztucznej inteligencji oraz służące zapobieganiu korupcji i oszustwom. Tematem dyskusji były też trudności na drodze Macedonii Północnej do integracji z Unią Europejską.



Fot. Marek Brzeziński, NIK

Sygnatariusze porozumienia o współpracy NIK i NOK Macedonii Północnej, w środku prezes Marian Banaś i audytor generalny Maksim Acevski.

W PARYŻU O ZAPEWNIENIU NIEZALEŻNOŚCI NOK

Prezes NIK oraz prezesi najwyższych organów kontroli (NOK) z kilkunastu państw zgromadzili się w Paryżu w połowie października 2023 r. na spotkaniu poświęconym roli szefów organów kontroli w zapewnianiu ich niezależności (Master Class on SAI Independence). Zorganizowały je wspólnie Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), Inicjatywa INTOSAI ds. Rozwoju (IDI) i Trybunał Obrachunkowy Francji.

Prezes Marian Banaś zaprezentował raport na temat ograniczeń w funkcjonowaniu Izby przygotowany przez IDI w ramach Mechanizmu szybkiej obrony niezależności najwyższych organów kontroli (SIRAM). Poinformował też o listach przesłanych do Organizacji Narodów Zjednoczonych i Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli w związku z zagrożeniami dla sprawnego funkcjonowania NIK (patrz inf. na s. 118).

WSPÓŁPRACA AUDYTORÓW W SEKTORZE PUBLICZNYM

Ponad 80 członków Europejskiej Konfederacji Instytutów Audytorów Wewnętrznych (ECIIA) oraz Europejskiej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (EUROSAI) spotkało się w Brukseli 6 października 2023 r., aby omówić kwestie dotyczące współpracy audytorów zewnętrznych i wewnętrznych w sektorze publicznym. Najwyższą Izbę Kontroli reprezentował Michał Guldynowicz, audytor wewnętrzny NIK.

Zebrani wymienili się doświadczeniami związanymi z wykonywaną pracą oraz specyfiką instytucji, którą reprezentowali. Omawiali wyzwania, z jakimi przyszło się im mierzyć i jakie będą zmuszeni podjąć w przyszłości. Przedstawiono m.in. problemy stojące przed audytem w sektorze publicznym, a dotyczące obszarów związanych z ochroną środowiska naturalnego, odpowiedzialnością społeczną i ładem korporacyjnym (ECG).

Dyskusja skupiła się wokół najlepszych praktyk i standardów współpracy. Zaprezentowano wyniki ankiety przeprowadzonej równoległe przez EUROSAI oraz ECIIA wśród członków na temat podejmowania wspólnych działań. Okazało się, że brakuje systemowych uregulowań prawnych, a współpraca odbywa się najczęściej na podstawie nieformalnych zasad, jak również umów indywidualnie zawieranych pomiędzy NOK a poszczególnymi podmiotami badającymi sektor publiczny. Uczestnicy spotkania zwrócili uwagę na potrzebę wypracowania wytycznych, które w znacznym stopniu ułatwiłyby współpracę audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

Odniesiono się również do globalnej perspektywy funkcjonowania NOK, poruszono przy tym kwestię zachowania ich niezależności, ponieważ jest to problem dostrzegany w niektórych krajach.

(red.)

Contents

Auditing	8
VITAL PUT, ADRI DE BRABANDERE: The Frames of Performance Auditors – the Original Research Method of the Belgium SAI	28
The Polish version of the article – p. 8	
CEZARY OGÓREK: Draft of New Internal Auditing Standards – Potential Impact on the Public Finance Sector	37
TOMASZ SOBECKI, MICHAŁ TREMPAŁA: Responsibility for Liabilities Incurred – Exceeded Authorisation	60
FINDINGS OF NIK AUDITS	73
DANIEL MICHAŁECKI: Prevention and Combating Internet Crime – Citizens Without Protection	73
SYLWIA KRAWCZYK, BOGUMIŁA MĘDRZAK: Functioning and Development of Small Seaports – Main Problems	85
OTHER AUDITS OF NIK	94
Audit Findings Published in August and September 2023 – ed.	94

contents	
State and Society	96
PAWEŁ ROŻYŃSKI: Procurement Excluded from the Resolution Application – Transborder Nature of Goods and Services	96
International Cooperation	110
JACEK MAZUR: Audit of Systems Using Artificial Intelligence – Experience Exchange	110
NIK in Brief	114
55 Representatives of 25 SAIs Visited NIK to Talk about Municipal Finances	114
EUROSAI Group Meeting on IT at the NIK Headquarters	115
30th Anniversary of Czech NOK and the EUROSAI WGEA Group Meeting	116
The President of NIK Alerts the UN and INTOSAI	118
International Audit Report	118
Auditor General of the SAI of North Macedonia visited NIK	119
NIK President Marian Banaś Addressed Independence of the Polish SAI at the Meeting in Paris	120
Cooperation of Auditors in the Public Sector	120
Information for Subscribers	123
Information for Readers and Authors	124

PRZYPOMINAMY O PRENUMERACIE

Szanowni Prenumeratorzy!

Koszt zaprenumerowania naszego pisma na 2024 r. wynosi 108 zł + 8% VAT (116,64 zł) za 1 komplet, czyli 6 zeszytów (19,44 zł za jeden zeszyt).

Prosimy o przysyłanie do redakcji jedynie zamówień z podaniem nazwy firmy, dokładnego adresu oraz numeru NIP, a należności za prenumeratę prosimy uiszczać dopiero po otrzymaniu faktury z podaną kwotą.

Prosimy skorzystać z zamieszczonego poniżej kuponu.

KUPON PRENUMERATY

Dane nabywcy:

1. Nazwa firmy/imię nazwisko
2. Adres (miasto, kod, ulica, nr domu i mieszkania)
3. NIP
4. Adres poczty elektronicznej
5. Liczba kompletów

Dane sprzedawcy:

1. Nazwa firmy: Najwyższa Izba Kontroli, Redakcja „Kontroli Państwowej”
2. Adres: 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57



„KONTROLA PAŃSTWOWA” – CZASOPISMO PUNKTOWANE

„Kontrola Państwowa” znajduje się w wykazie czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych z liczbą 70 punktów za publikowane na jej łamach artykuły. Wykaz stanowi załącznik do komunikatu Ministra Edukacji i Nauki z 17 lipca 2023 r., wydanego na podstawie art. 267 ust. 3 ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r. poz. 742, 1088 i 1234).

„Kontrolę Państwową” można odnaleźć w trzech naukowych bazach danych: European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH PLUS), The Central European Journal of Social Sciences And Humanities (CEJSH) oraz Index Copernicus Journal Master List (JML). ERIH PLUS – jest ogólnodostępnym indeksem czasopism naukowych z dziedziny nauk humanistycznych i społecznych. Baza została utworzona przez Norwegian Social Science Data Services w lipcu 2014 r.

CEJSH jest elektroniczną, ogólnie dostępną bazą danych publikującą angielskie streszczenia artykułów, rozpraw oraz pozycji przeglądowych, które ukazują się, głównie w językach narodowych, w czasopismach poświęconych naukom społecznym i humanistycznym. Streszczenia publikacji naukowych, które ukazały się na łamach „Kontroli Państwowej” począwszy od nr. 6/2011 znajdują się na stronie CEJSH: <http://cejsh.icm.edu.pl/>.

JML to system zajmujący się oceną czasopism oraz sporządzający ich ranking na podstawie około 30 parametrów zgrupowanych w pięciu kategoriach: jakość naukowa, jakość edytorska, zasięg, częstotliwość/regularność/stabilność rynkowa oraz jakość techniczna. Wskaźnik Index Copernicus Value wyniósł dla „KP” w 2022 r.: 77,18.

Począwszy od numeru 1/2021 „KP” publikowane na łamach naszego pisma artykuły otrzymują numery identyfikacji elektronicznej DOI. Identyfikatory DOI, zwane czasem punktami, to cyfrowe oznaczniki dowolnego przedmiotu własności intelektualnej (w przypadku czasopisma – artykułu), na stałe przypisane do danego obiektu. Raz nadany numer DOI nie może ulec zmianie, nawet jeśli prawa własności do niego zostaną przeniesione na inną instytucję. Ich posiadanie poprawia widoczność publikacji w Internecie, ułatwia również jej wyszukanie.

Zasady publikowania w „Kontroli Państwowej”

1. Przyjmujemy do publikacji teksty naukowe, przeglądowe i pogładowe, poświęcone problematyce związanej z profilem czasopisma – szeroko rozumianej kontroli i audytowi oraz artykuły o pokrewnej tematyce.
2. Nie przyjmujemy artykułów opublikowanych w innych wydawnictwach.
3. Publikowane są jedynie te artykuły, które uzyskały pozytywne recenzje dwóch niezależnych recenzentów, zgodnie z przyjętymi w piśmie kryteriami: znaczenia podjętego tematu oraz zgodności tematyki z profilem pisma; nowatorskiego ujęcia problematyki; wartości merytorycznej. Warunkiem publikacji jest uwzględnienie zgłoszonych przez recenzentów uwag i poprawek.

4. Recenzentami są członkowie Komitetu Redakcyjnego (lista recenzentów znajduje się w załączce „Komitet Redakcyjny” oraz w każdym wydaniu papierowym, na s. 2). Zgodnie z modelem „double-blind review process” autorzy i recenzenci nie znają swoich tożsamości. Recenzja zawiera jednoznaczny wniosek dotyczący warunków dopuszczenia artykułu do publikacji lub odrzucenia.
5. Artykuły zamieszczane w „Kontroli Państwowej” są chronione prawem autorskim. Przedruk może nastąpić tylko za zgodą redakcji.
6. Przywiązujemy szczególną wagę do oryginalności publikacji i jawności informacji o podmiotach przyczyniających się do jej powstania, ich udziału merytorycznego, rzeczowego lub finansowego. Dlatego od zgłaszających teksty oczekujemy ujawnienia ewentualnego wkładu innych osób w ich powstanie oraz pisemnego oświadczenia o oryginalności składanego w redakcji artykułu.
7. Wszelkie przypadki „ghostwriting” (nieujawnienia wkładu innych autorów w powstanie artykułu) lub „guest authorship” (wymieniania jako autora osoby, która nie miała udziału w publikacji lub jest on znikomy), będące przejawem nierzetelności naukowej, będą przez redakcję demaskowane, łącznie z powiadomieniem podmiotów, z którymi autor jest związany naukowo lub zawodowo.

Zasady publikacji zgodne ze standardami i zaleceniami Committee on Publication Ethics (COPE) oraz wymogami Ministerstwa Edukacji i Nauki.

Sposób przygotowania materiałów

1. Prosimy o nadsyłanie artykułów pocztą elektroniczną, nasz adres: kpred@nik.gov.pl, w edytorze Word lub dostarczenie tekstu na nośniku elektronicznym. Objętość artykułu wraz z ewentualnymi tabelami i rysunkami nie powinna w zasadzie przekraczać 16 stron – 34 wiersze na stronie, marginesy 2,5 cm, interlinia 1,5 wiersza; w wypadku artykułów dotyczących ustaleń kontroli – 12 stron. Do tekstu prosimy dołączyć streszczenie w języku polskim, oddające istotę analizowanych problemów, słowa kluczowe oraz bibliografię zawierającą pozycje książkowe i artykuły z czasopism według schematu: w przypadku czasopisma – nazwisko autora (autorów) i imię (pierwsza litera), tytuł artykułu (kursywą), nazwa czasopisma (w cudzysłowie), nr zeszytu i rok, strona w czasopiśmie, na której znajduje się publikacja; w przypadku książki prosimy o wpisanie nazwiska autora (autorów) i imienia (pierwsza litera) publikacji, następnie, jeśli potrzeba, tytułu rozdziału książki (kursywą), tytułu książki (kursywą), wydawnictwa (w cudzysłowie), miejsca i roku wydania, numeru stron.
2. Przypisy należy umieszczać na dole stron, zgodnie z zasadami obowiązującymi w naszym tytule, powinny zawierać najważniejsze, aktualne informacje.
3. Ewentualne rysunki i wykresy prosimy nadsyłać w oddzielnych plikach, podając wartości umożliwiające przygotowanie danego elementu graficznego zgodnie z makietą „Kontroli Państwowej”. Nie publikujemy infografik.
4. Autorzy nadsyłający teksty proszeni są o podanie swoich danych: imienia i nazwiska, stopnia naukowego, adresu do korespondencji, adresu poczty elektronicznej, numeru telefonu.
5. Redakcja zastrzega sobie prawo dokonania w nadesłanych materiałach niezbędnych skrótów, poprawek redakcyjnych i innych, zgodnie z wymogami czasopisma.
6. Materiałów niezamówionych redakcja nie zwraca.

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Adres redakcji

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

e-mail: kpred@nik.gov.pl

<http://www.nik.gov.pl>

Skład i łamanie: Sławomir Jakoniuk

Druk i oprawa: Wydział Wydawniczy NIK

Projekt graficzny: Studio Graficzne FILE

Oddano do druku w październiku 2023 r.

Nakład 670 egz.

Wersja papierowa jest wersją pierwotną (referencyjną) pisma.

Prenumerata

tel. 22 444 54 01, 22 444 58 15

Cena egzemplarza – 18 zł + VAT. Prenumerata roczna – 108 zł + VAT

Wpłaty na konto: NBP O/O Warszawa,

nr 06 1010 1010 0036 7822 3100 0000, Najwyższa Izba Kontroli

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