

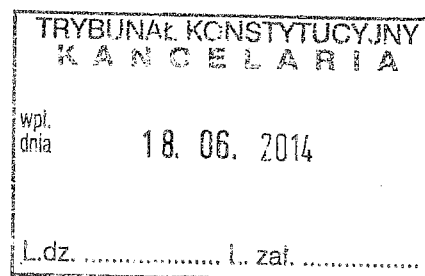


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 18 czerwca 2014 r.

Sygn. akt K 14/13

BAS-WPTK-960/13



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 10 kwietnia 2013 r. (sygn. akt K 14/13), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 284 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.) **nie jest niezgodny** z art. 61 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli i zarzuty wnioskodawcy

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: wnioskodawca lub RPO) zakwestionował zgodność art. 284 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.; dalej: u.f.p.) z art. 61 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Artykuł 284 ust. 1 u.f.p. ma następujące brzmienie: „Plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią, udostępnioną na wniosek, informację publiczną w rozumieniu ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej”. Zaskarżony przez RPO ustęp drugi tego artykułu statuuje: „Informacji publicznej nie stanowią inne niż wymienione w ust. 1 dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego”.

Wnioskodawca podnosi, że „sprawozdanie z wykonania planu audytu nie zawiera wszystkich istotnych informacji dotyczących prowadzonego audytu oraz ustaleń sporządzonych w jego trakcie, a jedynie odnosi się do wykazania, w jaki sposób został zrealizowany plan audytu, wyjaśnienia odstępstw w realizacji planu oraz omówienia słabych stron samej kontroli zarządczej” (wniosek, s. 5).

Dlatego w ocenie wnioskodawcy, art. 284 ust. 2 u.f.p. ustanawia nieproporcjonalne ograniczenie konstytucyjnego prawa do informacji publicznej oraz prowadzi do naruszenia istoty prawa do informacji. Zdaniem RPO nieudostępnienie dokumentów wytworzonych przez audytora nie jest usprawiedliwione potrzebą ochrony wolności i praw innych osób oraz podmiotów gospodarczych ani ochroną porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa. W ocenie RPO, „przy przyjęciu, że celem regulacji była ochrona efektywności i rzetelności audytu oraz ochrona wrażliwych danych pozyskanych przez audytora, zastosowany przez ustawodawcę środek nie spełnia wymogu proporcjonalności, gdyż nie jest w stanie doprowadzić do zwiększenia rzetelności i efektywności audytu wewnętrznego. Powyższe cele należy realizować stosując inne środki, które nie doprowadzą do naruszenia istoty prawa obywateli do informacji” (wniosek, s. 15).

Rzecznik Praw Obywatelskich zwraca uwagę, że jawność jest niezbędnym elementem demokratycznego społeczeństwa. Wyłączenie mechanizmu kontroli społecznej w postaci jawności dokumentów audytu wewnętrznego prowadzi do zmniejszenia siły oddziaływania tej instytucji, tymczasem „możliwość skontrolowania treści sprawozdania z przeprowadzonego audytu może wpłynąć pozytywnie na audytora, który mając świadomość jawności tworzonych dokumentów dołoży w trakcie realizowanych zadań jeszcze większej staranności i rzetelności” (wniosek, s. 16).

II. Wzorzec konstytucyjny

Prawo do informacji publicznej zostało wyrażone w art. 61 Konstytucji. Zgodnie z ust. 1 cytowanego artykułu: „Obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Prawo to obejmuje również uzyskiwanie informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa”. Jak stanowi ust. 2 art. 61: „Prawo do uzyskiwania informacji obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu”. Zgodnie zaś z art. 61 ust. 3: „Ograniczenie prawa, o którym mowa w ust. 1 i 2, może nastąpić wyłącznie ze względu na określone w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa”.

Jak wyjaśnił Trybunał Konstytucyjny: „W art. 61 ust. 1 Konstytucji określone zostało powszechne obywatelskie prawo dostępu do informacji o działalności organów państwowej oraz samorządowej władzy publicznej, a także do informacji o działalności osób pełniących funkcje publiczne. [...] Formy, w jakich realizowane ma być obywatelskie prawo do informacji ustrojodawca określił w ust. 2 tego przepisu wskazując, iż obejmuje ono dostęp do dokumentów urzędowych oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej, pochodzących z powszechnych wyborów [...] Analiza art. 61 ust. 1 oraz ust. 2 Konstytucji wskazuje, iż zakres określonego w nim prawa do informacji zdeterminowany jest w znacznej

mierze przez samą Konstytucję. Przepisy te określają bowiem jakie uprawnienia wiążą się z przyznaniem obywatelom tego prawa oraz wskazują, na jakie podmioty nałożony jest obowiązek podjęcia działań koniecznych dla jego realizacji. Prawo do uzyskania informacji dotyczy działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne, a także działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego oraz innych osób i jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa oraz dostęp do dokumentów i wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z publicznych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu” (wyrok TK z 16 września 2002 r., sygn. akt K 38/01).

W innym miejscu sąd konstytucyjny podkreślał wagę prawa do informacji publicznej: „[P]owszechny i szeroki dostęp do informacji publicznej stanowi niezbędną przesłankę istnienia społeczeństwa obywatelskiego, a co za tym idzie – urzeczywistnienia demokratycznych zasad funkcjonowania władzy publicznej w polskim państwie prawnym. Dostęp do informacji publicznej jest bowiem, z jednej strony, warunkiem świadomego uczestnictwa obywateli w podejmowaniu rozstrzygnięć władczych (zob. P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2000, s. 83), a z drugiej, umożliwia efektywną kontrolę obywatelską działań podejmowanych przez organy władzy publicznej (zob. W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 1998, s. 58; I. Lipowicz [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 114). Stąd wielkie znaczenie powszechności dostępu do informacji publicznej. W demokratycznym społeczeństwie podstawowym prawem jest wiedzieć i być informowanym o tym, co i dlaczego czynią władze publiczne (zob. J. E. Stiglitz, *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life* [w:] *Globalizing Right. The Oxford Amnesty Lectures*, pod red. U. J. Gibneya, Oxford-New York 2003, s. 115 i n.) [...] Ustrojowa doniosłość dostępności do informacji publicznej dla obywateli uzasadnia umieszczenie w Konstytucji ochrony prawa obywateli do uzyskania takiej informacji” (wyrok TK z 15 października 2009 r., sygn. akt K 26/08).

Choć, jak wskazuje się w orzecznictwie TK, kształt prawa do informacji został w znacznej mierze określony w samej Konstytucji, nie jest jednak tak, „iżby ustrojodawca, który tak całościowo uregulował bezpośrednio w samej Konstytucji

zakres i granice tego prawa, wyłączył dopuszczalność i potrzebę uzupełniających regulacji ustawowych w tej materii. Mimo bowiem stosunkowo wyczerpującego unormowania bezpośrednio w Konstytucji prawa obywateli do dostępu do informacji zarówno jeśli chodzi o zakres podmiotów obowiązanych zapewnić ten dostęp, jak i treść owych informacji, nie można wykluczyć, iż i w tym zakresie zachodzi konieczność doprecyzowania – «dookreślenia» zarówno cech i zakresu podmiotów obowiązanych do udzielenia informacji, jak i samej treści tej informacji i sposobu jej pozyskiwania” (wyrok TK z 16 września 2002 r., sygn. akt K 38/01).

Jak wskazuje się w piśmiennictwie konstytucyjne prawo do informacji publicznej zostało ukształtowane jako „prawo” właśnie, a nie jako „wolność”, czego praktyczną konsekwencją jest m.in. dopuszczalność ścisłej wykładni przepisów odnoszących się do jego realizacji, mniej restryktywnej wobec ograniczeń, niż gdybyśmy mieli do czynienia z obywatelską wolnością (zob. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlickiego, tom IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 61, s. 5).

Jak podkreślał Trybunał Konstytucyjny „Sprawowanie funkcji publicznej wiąże się z realizacją określonych zadań w urzędzie, w ramach struktur władzy publicznej lub na innym stanowisku decyzyjnym w strukturze administracji publicznej, a także w innych instytucjach publicznych. Wskazanie, czy mamy do czynienia z funkcją publiczną, powinno zatem odnosić się do badania, czy określona osoba w ramach instytucji publicznej realizuje w pewnym zakresie nałożone na tę instytucję zadanie publiczne. Chodzi zatem o podmioty, którym przysługuje co najmniej wąski zakres kompetencji decyzyjnej w ramach instytucji publicznej” (wyrok TK z 20 marca 2006 r., sygn. akt K 17/05). W wyroku z 12 maja 2008 r. (sygn. akt SK 43/05) Trybunał Konstytucyjny doprecyzował, że informację publiczną stanowi „nie tylko informacja wytworzona przez organy władzy publicznej oraz osoby pełniące funkcje publiczne (i inne wymienione w art. 61 ust. 1), ale także informacja nie wytworzona przez te podmioty, ale do nich się odnosząca”.

Szeroki zakres informacji publicznej przyjęło również sądownictwo administracyjne, wskazując, że informację publiczną stanowi każda wiadomość wytworzona przez szeroko rozumiane władze publiczne oraz osoby pełniące funkcje publiczne, a także inne podmioty, które tę władzę realizują bądź gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa w zakresie tych kompetencji. Taki charakter ma również wiadomość niewytworzona przez podmioty publiczne, lecz

odnosząca się do tych podmiotów (wyrok NSA z 10 października 2002 r., sygn. akt II SA 1956/02; zob. także wyroki: NSA z 2 lipca 2003 r., sygn. akt II SA 837/03; 7 marca 2003 r., sygn. akt II SA 3572/02; WSA w Poznaniu z 8 lipca 2004 r., sygn. akt IV SA/Po 224/06). Jak podkreślał Naczelny Sąd Administracyjny: „Ogólną zasadą, wynikającą z art. 61 Konstytucji RP, jest dostęp do informacji. Wszelkie wyjątki od tej zasady winny być formułowane w sposób wyraźny, a wątpliwości winny przemawiać na rzecz dostępu” (wyrok NSA z 2 lipca 2003 r., sygn. akt II SA 837/03; zob. także poglądy doktryny w: M. Jaśkowska, *Dostęp do informacji publicznej w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Toruń 2002, s. 26; P. Szustakiewicz, *Dostęp do informacji na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej* [w:] *Obywatelskie prawo do informacji*, red. T. Gardocka, Warszawa 2008; E. Kustra, *Proces ustawodawczy jako proces informacyjny* [w:] *Informacja prawna a prawa obywatela. Konferencja z okazji XXXV-lecia informatyki prawniczej w Polsce i XV-lecia systemu informacji prawnej lex*, red. K. Grajewski, J. Warylewski, Gdańsk 2006, s. 136).

Zakres materialny prawa do informacji wyznaczają także przepisy ustaw, o których mowa w ustępie trzecim art. 61 Konstytucji. Dopuszcza on możliwość ograniczenia konstytucyjnie wyznaczonego zakresu tego prawa ze względu na ochronę wolności i praw innych osób, podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa. Ograniczenie takie nastąpić może wyłącznie w formie ustawy. Parlament, wykonując delegację konstytucyjną uchwalił ustawę z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.; dalej: u.d.i.p.), w której dookreślił zakres informacji publicznej.

Podsumowując należy stwierdzić, że krąg podmiotów zobowiązanych do udostępniania informacji publicznej ustala art. 61 ust. 1 Konstytucji, a doprecyzowują go postanowienia u.d.i.p. Ustawa ta zawiera zarazem definicję legalną „informacji publicznej”, przez którą należy rozumieć „każdą informację o sprawach publicznych” (art. 1 ust. 1 u.d.i.p.). Przepis art. 6 ust. 1 u.d.i.p. zawiera przykładowe wyliczenie rodzajów informacji publicznej podlegających udostępnieniu, zaliczając do nich m.in. informacje o „danych publicznych w tym treść i postać dokumentów urzędowych, w szczególności [...] dokumentacja przebiegu i efektów kontroli oraz wystąpienia, stanowiska, wnioski i opinie podmiotów ją przeprowadzających” (art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a *tiret* drugie u.d.i.p.), przy czym dokumentem urzędowym, w rozumieniu ustawy,

jest „treść oświadczenia woli lub wiedzy, utrwalona i podpisana w dowolnej formie przez funkcjonariusza publicznego w rozumieniu przepisów Kodeksu karnego, w ramach jego kompetencji, skierowana do innego podmiotu lub złożona do akt sprawy” (art. 6 ust. 2 u.d.i.p.).

Ograniczenia prawa dostępu do informacji publicznej zostały wskazane w art. 61 ust. 3 Konstytucji (określona w ustawach ochrona wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochrona porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa), a doprecyzowane w art. 5 ust. 1 i ust. 2 u.d.i.p. („Prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych” (ust. 1); „Prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osób fizycznych lub tajemnicę przedsiębiorcy. Ograniczenie to nie dotyczy informacji o osobach pełniących funkcje publiczne, mających związek z pełnieniem tych funkcji, w tym o warunkach powierzenia i wykonywania funkcji, oraz przypadku, gdy osoba fizyczna lub przedsiębiorca rezygnują z przysługującego im prawa” [ust. 2]).

2. Wnioskodawca zarzuca również kwestionowanym przepisom naruszenie zasady proporcjonalności. Oznacza to konieczność oceny wskazanych we wniosku przepisów przez pryzmat art. 31 ust. 3 Konstytucji, który formułuje kumulatywnie ujęte przesłanki dopuszczalności ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych praw i wolności. Są to: 1) ustawowa forma ograniczenia; 2) istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia; 3) funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji wartości (bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób); 4) zakaz naruszania istoty danego prawa lub wolności (zob. np. wyrok TK z 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 68/06; por. również L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 31, s. 14 i n.; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 115-141).

Należy przy tym zauważyć, że w wyroku z 20 marca 2006 r. (sygn. akt K 17/05) Trybunał Konstytucyjny wskazał, że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest modyfikowany przez art. 61 ust. 3 Konstytucji jedynie w zakresie, w którym

regulowane są (wężiej) bezpośrednio przesłanki ingerencji, natomiast w pełni aktualne pozostaje zastosowanie pozostałych elementów proporcjonalności niewyrażonych w art. 61 ust. 3 Konstytucji (w szczególności konieczność uwarunkowana standardem demokratycznego państwa oraz zakaz ingerowania w istotę prawa). Wspólną dla obu konstrukcji przesłanką uzasadniającą ograniczenia jest konieczność ochrony praw i wolności innych osób, pozostałe przesłanki zostały ujęte w art. 61 ust. 3 Konstytucji i są to: ochrona porządku publicznego, bezpieczeństwo lub ważny interes gospodarczy państwa.

III. Analiza zgodności

1. Instytucja audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego systemu finansów publicznych ustawą z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej (Dz. U. Nr 102, poz. 1116). Przyjęcie analizowanych rozwiązań stanowiło warunek zamknięcia rozdziału „Kontrola finansowa” w ramach negocjacji akcesyjnych. Audyt miał bowiem stanowić jeden z mechanizmów sprawdzających wydatkowanie w jednostkach sektora finansów publicznych środków pochodzących m.in. z budżetu Unii Europejskiej.

W pierwotnym kształcie audyt definiowany był jako ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Zgodnie z zamysłem projektodawców „[n]ie miała być to w założeniu kontrola w rozumieniu ukształtowanym w doktrynie i praktyce, tj. jako proces porównywania stanu faktycznego ze stanem postulowanym (tzw. kontrolą inspekcyjną), lecz element zarządzania finansowego – monitorowanie systemu zarządzania finansowego i kontroli” (M. Anczakowski, *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” 2008, z. 8, s. 107).

Od początku funkcjonowania wspomnianej instytucji w piśmiennictwie podnoszono, że audytor powinien być raczej doradcą niż tradycyjnie rozumianym kontrolerem (Z. Rola, *Kontrola wewnętrzna, kontrola finansowa i audyt w jednostkach sektora finansów publicznych*, Ostrołęka 2003, s. 91). Jednakże w ostatecznym

kształcie nadanym postanowieniami przywołanej wyżej ustawy, audyt wewnętrzny „był przede wszystkim instytucją o charakterze kontrolnym. Wynikało to stąd, że w definicji audytu wewnętrznego kluczowe znaczenie ma termin «ocena». Czynności przeprowadzane przez audytora tj. ustalenie przyczyn uchybień i nieprawidłowości, oraz techniki audytu temu służące (m.in. odbieranie wyjaśnień) jednoznacznie pozwalały wskazywać na aspekty kontrolne audytu i zbieżność z kontrolą wewnętrzną instytucjonalną” (M. Anczakowski, *op. cit.*, s. 108). Wskazywały na to także wymienione w ustawie kryteria oceny, którymi kierować się miał audytor tj. legalność, gospodarność, rzetelność, celowość, przejrzystość oraz jawność działalności jednostki audytowanej.

2. Sejm pragnie zwrócić uwagę na zmiany rozwiązań prawnych dotyczących audytu dokonywane w trakcie kolejnych nowelizacji przedmiotowej ustawy. W ustawie o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz. U. Nr 249, poz. 2104; dalej: u.f.p. z 2005 r.) przyjęto bowiem nowe rozwiązania w tej mierze, definiując audyt wewnętrzny jako ogół działań obejmujących niezależne badanie systemów zarządzania i kontroli w jednostce, w tym kontroli finansowej, w wyniku którego kierownik uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów. Ponadto audyt obejmować miał również czynności doradcze, w tym składanie wniosków, mające na celu usprawnienie funkcjonowania jednostki (art. 48 ust. 1 u.f.p. z 2005 r.).

Na gruncie obowiązującej ustawy o finansach publicznych, audyt wewnętrzny został zdefiniowany jako niezależna i obiektywna działalność, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Wspomniana ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce (art. 272 u.f.p.).

Zgodnie z u.f.p. audyt wewnętrzny jest prowadzony w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach celnych, izbach skarbowych, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, w tym w zarządzanych przez niego funduszach, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w tym w funduszach zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowym Funduszu Zdrowia, a także w państwowych jednostkach

budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych oraz państwowych funduszach celowych, jeżeli odpowiednio kwota dochodów, przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. Ponadto audyt wewnętrzny prowadzi się w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40.000 tys. zł. Audyt może być także realizowany w innych jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmą decyzję o prowadzeniu audytu wewnętrznego.

W świetle obowiązujących przepisów (art. 275 u.f.p.) audyt wewnętrzny może prowadzić audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo, jeśli spełnione są warunki przewidziane w art. 278 u.f.p., usługodawca niezatrudniony w jednostce.

Aktualna definicja audytu przenosi zatem punkt ciężkości w kierunku oceny kontroli zarządczej oraz czynności doradczych wykonywanych w celu wsparcia kierownika jednostki sektora finansów publicznych (J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 259). Obejmuje swym zakresem wszystkie obszary działania jednostki, skupiając się na realizacji celów całej organizacji. Dzieje się to za sprawą wprowadzenia do definicji audytu pojęcia kontroli zarządczej definiowanej w art. 68 u.f.p. jako „ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań; 4) ochrony zasobów; 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem”.

3. Dla rozstrzygnięcia zawisłego przed Trybunałem Konstytucyjnym problemu konstytucyjnego zagadnieniem wstępnym wydaje się być określenie charakteru normatywnego audytu wewnętrznego w sektorze jednostek finansów publicznych. Nie jest to zadanie łatwe ze względu na złożony charakter analizowanej instytucji, która stanowi przedmiot zainteresowania zarówno doktryny prawa administracyjnego i nauki administracji, jak i teorii zarządzania.

Na płaszczyźnie prawnej analiza instytucji audytu wewnętrznego wymaga niewątpliwie odniesienia się do zastanego pojęcia w obszarze administracji

publicznej tj. kontroli. Kontrola to działalność polegająca na ustalaniu stanu obowiązującego oraz stanu rzeczywistego w celu ich porównania oraz wyjaśnienia przyczyn ewentualnych zgodności lub niezgodności (L. Kurowski, E. Ruśkowski, E. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 16 i n.). Ze względu na podmiot dokonujący kontroli możemy wyróżnić kontrolę zewnętrzną i wewnętrzną. Ta ostatnia, co do zasady, stanowi element kierownictwa w ramach danej jednostki, może być także realizowana w organizacyjnych ramach urzędów administracyjnych przez odpowiedniego pracownika lub wyspecjalizowaną komórkę danej jednostki. Z tradycyjnego punktu widzenia kwalifikacja audytu wewnętrznego jest problematyczna, bowiem choć należy on do systemu kontroli wewnętrznej, nie jest ani klasyczną instytucją kontrolną, ani doradcą. Swoisty charakter audytu dostrzegł również (jeszcze na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów) Trybunał Konstytucyjny, który zauważył, że „zarówno kontrola finansowa, jak i audyt zorientowane są na badanie procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych w jednostce kontrolowanej. Z natury rzeczy obie instytucje oparte są na porównywaniu stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Bliższa analiza kryteriów stosowanych zarówno przy audycie, jak i przy kontroli finansowej oraz przedmiotu badania nie pozwala na tak jasne rozgraniczenie obu instytucji” (wyrok TK z 9 listopada 2005 r.; sygn. akt Kp/05).

W piśmiennictwie wskazuje się, że audyt wewnętrzny jest instytucją o cechach zbliżonych do kontroli wewnątrzadministracyjnej (M. Anczakowski, *op. cit.*, s. 105 i 114) – realizuje bowiem funkcje wykraczające poza treść klasycznej kontroli, w związku z czym należy go postrzegać jako instytucję występującą obok kontroli, choć obejmującą także treści właściwej kontroli (J. Jagielski, *op. cit.*, s. 242). Audyt wewnętrzny „jest komponentem systemu kontroli wewnętrznej w tym sensie, że rozszerza ten system o mechanizm monitorujący i doradczy, służący kierownikowi jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych, a pozwalający na ocenę i diagnozę całokształtu procesów (i stanów) zachodzących w tej jednostce, przede wszystkim w płaszczyźnie gospodarowania środkami publicznymi, ale także w sferze organizacyjnej, kadrowej czy też np. w odniesieniu do funkcjonowania kontroli zarządczej” (*Ibidem*, s. 258).

Można zatem powiedzieć, że audytor wewnętrzny w ramach oceny systemu kontroli zarządczej, obejmującej swoim zakresem wszystkie aspekty funkcjonowania jednostki, koncentruje swoje działania na zapewnieniu sprawności realizacji celów

jednostki (P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 1247). Wspomniane działania zapewniające „obejmują obiektywną ocenę dokonywaną przez audytorów wewnętrznych w celu dostarczenia niezależnej opinii lub wniosków na temat jednostki, operacji, funkcji, procesu systemu lub innego zagadnienia. Charakter zadania zapewniającego oraz jego zakres ustalane są przez audytora wewnętrznego. [...] Audytor wewnętrzny jest zatem narzędziem zarządzania służącym kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych do uzyskania racjonalnego zapewnienia, że: 1) cele i zadania postawione przed jednostką są realizowane, 2) procedury wynikające z przepisów prawa lub przyjęte przez kierownika jednostki są wdrażane i przestrzegane, 3) mechanizmy i procedury stanowiące system kontroli wewnętrznej są adekwatne i skuteczne do prawidłowego działania jednostki” (J. Jagielski, *op. cit.*, s. 265).

4. Opisane powyżej cele instytucji audytu wewnętrznego na gruncie u.f.p. realizowane są poprzez powierzenie audytorom konkretnych zadań audytowych obejmujących zadania zapewniające oraz czynności doradcze. Zadania zapewniające to zespół działań podejmowanych w celu dostarczenia niezależnej i obiektywnej oceny, o której mowa w art. 272 u.f.p. Natomiast czynności doradcze obejmują inne niż zadania zapewniające działania podejmowane przez audytora wewnętrznego, których charakter i zakres jest uzgodniony z kierownikiem jednostki, a których celem jest zwłaszcza usprawnienie funkcjonowania jednostki.

Realizując zadania zapewniające, audytor przeprowadza określone czynności, o których mowa w u.f.p. oraz w akcie wykonawczym do ustawy tj. w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego (Dz. U. Nr 21, poz. 108; dalej: rozporządzenie).

Audyty wewnętrzne przeprowadza się na podstawie rocznego planu audytu wewnętrznego. Zgodnie z § 5 rozporządzenia kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy w celu przygotowania planu audytu przeprowadza w sposób udokumentowany analizę ryzyka. Obejmuje ona w szczególności identyfikację obszarów działalności jednostki oraz ocenę ryzyka we wszystkich zidentyfikowanych obszarach działalności jednostki. Przeprowadzając analizę ryzyka, kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy uwzględnia zakres odpowiedzialności kierownika jednostki za funkcjonowanie

kontroli zarządczej oraz bierze pod uwagę w szczególności: cele i zadania jednostki, system kontroli zarządczej w jednostce, ryzyka wpływające na realizację celów i zadań jednostki, wyniki innych audytów lub kontroli, uwagi kierownika jednostki oraz wytyczne, o których mowa w art. 283 ust. 4 u.f.p.

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy sporządza listę wszystkich obszarów ryzyka, uwzględniając ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka, z podaniem wyników analizy ryzyka.

W dalszej kolejności audytor wewnętrzny sporządza plan audytu, który zawiera w szczególności: wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka, wyniki przeprowadzonej analizy zasobów osobowych, listę obszarów ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację poszczególnych zadań zapewniających, informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację czynności doradczych, informacje na temat czasu planowanego w osobodniach na realizację czynności sprawdzających, informację na temat cyklu audytu. Przy czym audytor usługodawca w planie audytu ma obowiązek przedstawienia jedynie informacji na temat wyników przeprowadzonej analizy ryzyka, listy obszarów ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania oceniające oraz informacji na temat cyklu audytu (§ 8 rozporządzenia).

W celu realizacji powierzonych zadań audytor wewnętrzny ma prawo wstępu do pomieszczeń jednostki oraz wglądu do wszelkich dokumentów, informacji i danych oraz do innych materiałów związanych z funkcjonowaniem jednostki, w tym utrwalonych na elektronicznych nośnikach danych, jak również do sporządzania ich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków, z zachowaniem przepisów o tajemnicy ustawowo chronionej (art. 282 ust. 2 u.f.p.) Ponadto pracownicy jednostki są obowiązani udzielać informacji i wyjaśnień, a także sporządzać i potwierdzać kopie, odpisy, wyciągi lub zestawienia (art. 282 ust. 3 u.f.p.).

W toku podejmowanych czynności audytor wewnętrzny dokonuje analizy ryzyka w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym oraz opracowuje program zadania zapewniającego, w którym uwzględnia m.in.: cele i zadania jednostki w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym, wyniki analizy ryzyka obszaru ryzyka objętego zadaniem zapewniającym, system kontroli zarządczej, w tym zarządzania ryzykiem w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym,

możliwość wprowadzenia usprawnień w systemie kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym (§ 18 rozporządzenia).

Po przedstawieniu kierownikom komórek audytowanych ustaleń stanu faktycznego audytor wewnętrzny sporządza sprawozdanie, w którym w sposób jasny, rzetelny i zwięzły przedstawia wyniki audytu wewnętrznego. Sprawozdanie zawiera w szczególności: temat i cel zadania zapewniającego, podmiotowy i przedmiotowy zakres zadania zapewniającego, datę rozpoczęcia zadania zapewniającego, ustalenia stanu faktycznego wraz ze sklasyfikowanymi wynikami ich oceny według kryteriów, o których mowa w § 19 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia, wskazanie słabości kontroli zarządczej oraz analizę ich przyczyn, skutki lub ryzyka wynikające ze wskazanych słabości kontroli zarządczej, zalecenia w sprawie wyeliminowania słabości kontroli zarządczej lub wprowadzenia usprawnień, opinię audytora wewnętrznego w sprawie adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w obszarze ryzyka objętym zadaniem zapewniającym, datę sporządzenia sprawozdania, imię i nazwisko audytora wewnętrznego przeprowadzającego zadanie oraz jego podpis (§ 24 rozporządzenia).

W kolejnej fazie kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy przekazuje sprawozdanie kierownikom komórek audytowanych objętych zadaniem zapewniającym. Po otrzymaniu sprawozdania kierownik komórki audytowanej może zgłosić na piśmie dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia do treści sprawozdania, w terminie określonym przez audytora wewnętrznego nie krótszym niż 7 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania. W przypadku otrzymania dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń do treści sprawozdania audytor wewnętrzny dokonuje ich analizy i w miarę potrzeby podejmuje dodatkowe czynności wyjaśniające w tym zakresie, a w przypadku stwierdzenia w części albo w całości ich zasadności zmienia lub uzupełnia treść sprawozdania. W przypadku nieuwzględnienia dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń do treści sprawozdania, w części albo w całości, audytor wewnętrzny przekazuje na piśmie swoje stanowisko wraz z uzasadnieniem kierownikowi komórki audytowanej. Kopię wspomnianego stanowiska, dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia do treści sprawozdania audytor wewnętrzny włącza do akt bieżących, o których będzie mowa w dalszej części stanowiska.

Po rozpatrzeniu dodatkowych wyjaśnień lub umotywowanych zastrzeżeń do treści sprawozdania audytor wewnętrzny przekazuje sprawozdanie kierownikowi jednostki i kierownikowi komórki audytowanej, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu, także dyrektorowi generalnemu urzędu. Kierownik komórki audytowanej lub dyrektor generalny urzędu, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia otrzymania sprawozdania, może przedstawić na piśmie kierownikowi jednostki swoje stanowisko wobec przedstawionego sprawozdania.

Ponadto audytor wewnętrzny może przeprowadzić czynności sprawdzające, dokonując oceny działań jednostki podjętych w celu realizacji zaleceń. Ustalenia poczynione w trakcie czynności sprawdzających oraz ich ocenę audytor wewnętrzny zamieszcza w notatce informacyjnej, którą przekazuje kierownikowi jednostki oraz kierownikowi komórki audytowanej, w której były przeprowadzane czynności sprawdzające (§ 28 rozporządzenia).

Kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z wykonania planu audytu informujące w szczególności o stopniu jego realizacji oraz istotnych ryzykach i słabościach kontroli zarządczej. Zgodnie z § 34 rozporządzenia sprawozdanie z wykonania planu audytu powinno zawierać: 1) informację na temat wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających wraz z odniesieniem do planu audytu; 2) wskazanie przyczyny zaistnienia ewentualnych, znaczących odstępstw w realizacji planu audytu; 3) omówienie zidentyfikowanych istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej; 4) inne informacje związane z prowadzeniem audytu wewnętrznego w roku poprzednim, które kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy ustala w porozumieniu z kierownikiem jednostki.

Na gruncie obowiązujących przepisów, ustawodawca, spośród działań audytora wewnętrznego, wyróżnił także czynności doradcze. Doradztwo może przybrać postać formalnych zadań doradczych objętych planem rocznym audytu, jak i nieformalnych zadań, np. w postaci opiniowania aktów prawnych (P. Smoleń, *op. cit.*, s. 1248). Audytor wewnętrzny może z własnej inicjatywy składać kierownikowi komórki audytowanej, kierownikowi jednostki lub dyrektorowi generalnemu urzędu wnioski mające na celu usprawnienie funkcjonowania tej

komórki lub jednostki. Wspomniane wnioski i opinie nie mają wiążącego charakteru (§ 31 rozporządzenia).

5. Podejmowane przez audytora zadania i czynności są dokumentowane na zasadach określonych w rozporządzeniu. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, „w jednostkach sektora finansów publicznych dokumentowanie procedur realizacji zadania audytowego jest najistotniejszą i najbardziej pracochłonną częścią audytu. Od jakości sporządzonych dokumentów zależy wiarygodność badania zadania audytowego” (B. Nadolna, *Zadanie audytowe i jego realizacja [w:] Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2007, s. 185).

Paragraf 12 rozporządzenia nakłada na audytora wewnętrznego obowiązek dokumentowania wszystkich czynności i zdarzeń, które mają istotne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny prowadzi: bieżące akta audytu wewnętrznego, w celu dokumentowania przebiegu i wyników audytu wewnętrznego oraz stałe akta audytu wewnętrznego, w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów ryzyka, które mogą być przedmiotem zadań audytowych (§ 13 rozporządzenia). Jednocześnie należy zaznaczyć, iż rozporządzenie przesądza, że akta bieżące i akta stałe stanowią własność jednostki (§ 16 rozporządzenia).

Zgodnie § 14 rozporządzenia akta bieżące zawierają w szczególności: 1) imienne upoważnienie do przeprowadzania audytu wewnętrznego; 2) program zadania zapewniającego oraz dokumenty związane z jego przygotowaniem; 3) dokumenty sporządzone oraz dokumenty otrzymane przez audytora wewnętrznego w trakcie przeprowadzania zadania zapewniającego, w tym oświadczenia dotyczące przedmiotu zadania zapewniającego złożone przez pracowników komórki audytowanej; 4) sprawozdanie, o którym mowa w § 24 rozporządzenia; 5) dokumenty wytworzone lub otrzymane przez audytora wewnętrznego w związku z wykonywaniem czynności doradczych; 6) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych czynności sprawdzających, o których mowa w § 28 ust. 3 rozporządzenia. Tymczasem akta stałe zawierają w szczególności: 1) plany audytu; 2) sprawozdania z wykonania planów audytu; 3) zakres realizacji planu audytu, o którym mowa w § 9 rozporządzenia; 4) wykaz zadań audytowych, o których mowa w § 11 rozporządzenia; 5) informacje mogące mieć wpływ na

przeprowadzanie audytu wewnętrznego, w tym dokumentację z przeprowadzonej analizy ryzyka lub analizy zasobów osobowych (§ 15 rozporządzenia).

Jak zostało to przedstawione w poprzednim punkcie, dokumenty dotyczące działań zapewniających mają sformalizowany charakter. W odniesieniu do działań o charakterze doradczym audytor posiada zdecydowanie większą swobodę działania, bowiem zgodnie z § 31 rozporządzenia sposób wykonania i dokumentowania przebiegu oraz wyniku czynności doradczych powinien być odpowiedni do rodzaju i charakteru działań podjętych przez audytora wewnętrznego.

Z przedstawionej analizy wynika, iż audytor wewnętrzny w toku podejmowanych czynności sporządza szereg dokumentów o mniej lub bardziej sformalizowanym charakterze. Wśród nich należy wyróżnić dokumenty robocze stanowiące podstawę sporządzania raportów, dowody usprawniające i potwierdzające pracę audytora oraz umożliwiające kontrolę osobom upoważnionym oraz sprawozdania i raporty czyli zbiorcze prezentacje wyników pracy audytora sporządzone na podstawie dokumentów roboczych (B. Nadolna, *op. cit.*, s. 187). Stosowana przez audytora w trakcie realizacji zadania audytowego dokumentacja robocza „ułatwia planowanie zadania, wskazuje na błędy i nieprawidłowości wykryte w trakcie trwania audytu, potwierdza oraz uzasadnia stanowisko i opinie audytora na temat badanej działalności, dostarcza informacji do sporządzenia raportów, dokumentuje prace wykonane przez audytora, wspiera roszczenia, pozwy sądowe lub inne działania prawne” (*ibidem*, s. 207). Dokumentacja robocza ma zatem istotne znaczenie dla zachowania standardów rzetelności i przejrzystości działań podejmowanych przez audytora, zawarte w niej informacje nie mają jednak stanowczego i przesądzającego charakteru. Stanowią bowiem materiał roboczy, w oparciu o który audytor sporządza finalną i kompleksową informację na temat stanu kontroli zarządczej w jednostce audytowanej.

Podobnie, ze względu na stanowczy lub niestanowczy charakter poszczególnych dokumentów, a także moment ich sporządzenia, wśród sprawozdań z zadań audytowych należałoby wyróżnić tzw. sprawozdania przejściowe, które powstają w trakcie zadania audytowego oraz sprawozdania końcowe. Dopiero te ostatnie mają charakter raportów zawierających opinię audytora o systemie kontroli w badanej jednostce (W. Gos, *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *op. cit.*, s. 213).

6. Zgodnie z art. 284 ust. 1 u.f.p. tylko plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowią, udostępnioną na wniosek, informację publiczną w rozumieniu u.d.i.p. Ustęp drugi wspomnianego artykułu przesądza jednoznacznie, że informacji publicznej nie stanowią inne dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego.

Oznacza to, że spośród dokumentów, o których mowa w rozporządzeniu, udostępnieniu nie podlegają m.in.: dokumenty związane z przeprowadzeniem analizy ryzyka, o których mowa w § 5 ust. 1 oraz § 15 pkt 5 rozporządzenia, program zadania zapewniającego (§ 14 pkt 2 rozporządzenia), a także sprawozdanie sporządzone na podstawie § 24 rozporządzenia oraz stanowisko audytora odnoszące się do wyjaśnień i zastrzeżeń do sprawozdania audytu zgłoszonych przez kierowników audytowanych jednostek na zasadach przewidzianych w § 25 rozporządzenia. Zatem w praktyce z dostępu do informacji publicznej wyłączone zostały akta bieżące.

W kontekście zawistej przed Trybunałem Konstytucyjnym sprawy, kluczowym zagadnieniem wydaje się rozstrzygnięcie, czy bieżące akta sporządzone przez audytora wewnętrznego stanowią informację publiczną, o której mowa w art. 61 Konstytucji.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dokumenty sporządzone przez audytora zakwalifikowane zostały jako tzw. materiały robocze, które znajdują się poza zakresem informacji publicznej, o której mowa w Konstytucji i u.d.i.p. W piśmiennictwie podnosi się, że dookreślając normę konstytucyjną, „ustawodawca stworzył podmiotom zobligowanym do udostępniania informacji publicznej możliwość zachowania w tajemnicy tzw. dokumentów roboczych. Przepis stanowi bowiem, iż aby treść oświadczenia woli lub wiedzy mogła zostać po utrwaleniu uznana za dokument urzędowy, musi zostać podpisana przez funkcjonariusza publicznego oraz skierowana do innego podmiotu lub złożona do akt sprawy. Jeśli warunki te nie zostaną spełnione, można przyjąć, że oświadczenie woli lub wiedzy nie ma charakteru dokumentu urzędowego” (T. Aleksandrowicz, *Komentarz do ustawy o dostępie do informacji publicznej*, Warszawa 2008, s. 202).

W prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu (dalej: WSA w Poznaniu) z 8 czerwca 2006 r. (sygn. akt IV SAB/Po 9/06), uznano, że „materiały będące podstawą do licznych koncepcji wewnętrznych i ścierania się poglądów wewnątrz samego organu, które nie przybrały

zinstytucjonalizowanych kształtów, podobnie jak np. zapiski i notatki urzędnika organu administracji publicznej gromadzącego materiały do rozpoznania sprawy zakończonej orzeczeniem z jego udziałem” nie mieszczą się w pojęciu informacji publicznej.

Powyższe ustalenia zostały przeniesione na grunt ustawy o finansach publicznych w prawomocnym wyroku WSA w Poznaniu z 20 kwietnia 2011 r. (sygn. akt IV SAB/Po 52/10), w którym sąd administracyjny stwierdził, „że audyt wewnętrzny jest, jak już sama nazwa wskazuje, działalnością prowadzoną w całości wewnątrz struktur administracji, której to działalności celem w jednostce samorządu terytorialnego (dalej «j.s.t.») jest – zgodnie z definicją legalną audytu – «wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań» przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze (art. 272 ust. 1 u.f.p.). Działalność ta ma więc charakter «służebny» wobec działań kierownika jednostki [...] i jest wykonywana w całości na jego potrzeby, którym kierownik jednostki daje wyraz w szczególności w ramach procedury uzgadniania planu audytu (art. 283 ust. 3 u.f.p.). Taki charakter działalności audytowej skłania do wniosku, że także dokumenty wytworzone w trakcie audytu mają w całości charakter dokumentów wewnętrznych (do wewnętrznego użytku), które w żaden sposób nie oddziałują na sytuację prawną podmiotów spoza struktury danej j.s.t. Jest to więc sytuacja rodzajowa odmienna od tej, z jaką ma się do czynienia w przypadku np. takiego dokumentu wewnętrznego, jak opinia prawna sporządzona przez pracownika organu dla potrzeb załatwienia konkretnej sprawy (ewentualnie bliżej nieokreślonej liczby spraw), któremu w orzecznictwie został przypisany walor informacji publicznej, jako dokumentowi wewnętrznemu służącemu załatwianiu spraw i realizacji zadań organu (zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 sierpnia 2010 r., II SAB/Lu 44/10). [...] W przypadku dokumentów audytu wewnętrznego brak analogicznego oddziaływania *pro foro externo*”.

W przywołanym orzeczeniu sąd administracyjny uznał, iż z przepisów rozporządzenia wynika zasadniczo roboczy, przygotowawczy i niestanowczy (nieostateczny) charakter dokumentów wytwarzanych w związku z audytem. Dlatego też, w opinii sądu, art. 284 u.f.p. nie ogranicza zakresu informacji publicznych, lecz przeciwnie – w ustępie 1 tego artykułu dopiero „nadano” charakter „publiczny” planowi audytu oraz sprawozdaniu z wykonania tego planu. W braku takiego zastrzeżenia dokumenty te, z powołanych wyżej względów, byłyby kwalifikowane tak

jak pozostałe dokumenty wytworzone w związku z audytem wewnętrznym – jako niestanowiące informacji publicznej, a sytuujące się co najwyżej w „pasie nieostrości” związanym z tym pojęciem. Innymi słowy, zdaniem sądu treść ust. 2 art. 284 u.f.p. jedynie potwierdza zasadniczo niepubliczny charakter dokumentów związanych z audytem wewnętrznym, a nie go statuuje. „W tym kontekście pozbawiona relewancji prawnej jest okoliczność, czy dany dokument wytworzony w ramach procedury audytowej pochodzi bezpośrednio od audytora wewnętrznego, czy od innego podmiotu (np. kierownika komórki audytowanej). W każdym przypadku nie będzie on stanowić informacji publicznej”. Należy zaznaczyć, że przedstawiony wyżej pogląd na temat statusu prawnego dokumentów wytworzonych w ramach audytu wewnętrznego został podtrzymany w kolejnych wyrokach sądów administracyjnych (zob. wyrok WSA w Poznaniu z 20 czerwca 2013 r., sygn. akt II SA/Po 509/13, oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 kwietnia 2014 r., sygn. akt I OSK 2362/13).

Sejm, co do zasady, podziela wyrażone powyżej stanowisko w kwestii charakteru dokumentów sporządzonych przez audytora wewnętrznego w trakcie realizacji czynności zapewniających i doradczych. Kwalifikacja wyżej wymienionych dokumentów nie jest jednak bezsporna ani oczywista, stąd szczególny charakter rozwiązań przyjętych w art. 284 u.f.p. Zdaniem Sejmu, dokonując analizy zaskarżonych przepisów, należy mieć na względzie wymykający się klasycznym podziałom, hybrydowy (kontrolno-doradczy) charakter audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Audytora jest bowiem najczęściej urzędnikiem zatrudnionym w administracji publicznej (choć należy pamiętać, iż ustawa dopuszcza pod pewnymi warunkami prowadzenie audytu przez usługodawcę); jego pozycja w jednostce finansów publicznych jest jednak wyjątkowa. W świetle rozwiązań przyjętych na gruncie obowiązującej ustawy jest on bowiem nie tyle kontrolerem, co doradcą kierownika jednostki audytowanej.

Należy zauważyć, że kierownik komórki audytu wewnętrznego podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki, a w urzędzie administracji rządowej, w którym tworzy się stanowisko dyrektora generalnego urzędu – dyrektorowi generalnemu (art. 280 u.f.p.). Stanowi to gwarancję instytucjonalną niezależności audytora, a jednocześnie dowodzi ścisłego związku audytu z ideą kontroli zarządczej.

Jak wspomniano na wstępie stanowiska, punkt ciężkość zadań audytu wewnętrznego na gruncie obowiązujących przepisów przesunięty został w kierunku działalności doradczej mającej na celu wskazanie możliwie optymalnych rozwiązań w każdym obszarze działalności jednostki. Przybierają one postać zaleceń oraz wytycznych służących przede wszystkim racjonalizacji działań kierownika jednostki. Czynności doradcze mają raczej niesformalizowany charakter i „wiążą się z kształtowaniem horyzontalnych relacji w organizacji, w przeciwieństwie do wertykalnego charakteru czystej kontroli. Dzięki temu możliwe staje się dyskusowanie o celach i wartościach organizacji, co z kolei ułatwia utożsamianie się z nimi przez jej członków” (P. Skuczyński, *Od kontroli do instytucji refleksyjnej. Etyka audytu a tożsamość zawodu audytora wewnętrznego sektora finansów publicznych* [w:] *Standardy etyczne praktyki audytu wewnętrznego*, red. T. Barankiewicz, J. Szczot, Lublin 2013, s. 48).

Jednocześnie, jak zostało to już zauważone, audyt wciąż zawiera w sobie elementy kontroli wewnętrznej. Należy jednak pamiętać, że zasady realizacji i dostępu do wytworzonych w toku kontroli wewnętrznej informacji cechują wyraźne odrębności. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, w takim przypadku dopiero po zakończeniu kontroli przez wyodrębnione komórki organizacyjne poszczególnych struktur wnioskodawca będzie mógł żądać dostarczenia kompleksowego sprawozdania (M. Jabłoński, K. Wygoda, *Dostęp do informacji i jego granice*, Wrocław 2002, s. 120).

Dostrzegając w konstrukcji audytu wewnętrznego wspomniany element kontroli, ustawodawca uznał, że plan audytu oraz stanowiące syntetyczny raport końcowy z działalności audytora sprawozdanie z wykonania audytu, zostaną upowszechnione w trybie dostępu do informacji publicznej. W obu dokumentach znajdują się najważniejsze informacje dotyczące pracy audytora w obszarze działań zapewniających. W planie audytu znajdują się informacje na temat wyników przeprowadzonej analizy ryzyka oraz lista obszarów ryzyka, zaś w sprawozdaniu raport końcowy obejmujący przede wszystkim informację na temat wszystkich zrealizowanych zadań zapewniających, czynności doradczych i czynności sprawdzających wraz z odniesieniem do planu audytu oraz omówienie zidentyfikowanych istotnych ryzyk i słabości kontroli zarządczej.

Informacje te posiadają formę i treść najbardziej zbliżoną swym charakterem do informacji publicznej, o której mowa w art. 61 Konstytucji oraz u.d.i.p. Znajdują się

one w przywołanym w wyroku WSA w Poznaniu z 20 kwietnia 2011 r. „pasie nieostrości”. Ustawodawca przesądził, że zostaną one objęte prawem dostępu do informacji publicznej na zasadach przewidzianych w u.d.i.p., uznając, że ze względu na istotną ustrojową rolę prawa do informacji publicznej w razie wątpliwości należy dać pierwszeństwo wartościom przemawiającym za udostępnieniem informacji.

Jednocześnie, w ocenie Sejmu, pozostałe dokumenty wytworzone w toku audytu nie mają charakteru informacji publicznej. Warto podkreślić, że chodzi o dokumenty określone w praktyce na poziomie rozporządzenia, bowiem tylko plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu zostały bezpośrednio wymienione w przepisach u.f.p., stanowią zatem obligatoryjny element akt audytowych. Pozostałe formy dokumentowania pracy audytora zostały określone na poziomie rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów na podstawie upoważnienia wyrażonego w art. 285 u.f.p.

W aktualnym stanie prawnym do dokumentów tych należy m. in. sprawozdanie z wykonania zadania audytowego, o którym mowa we wniosku RPO. Dokument ten w sposób oczywisty nie ma charakteru stanowczego (rozstrzygającego, ostatecznego), bo jak wynika z § 25 ust. 2 i § 27 ust. 2 rozporządzenia, kierownik komórki audytowanej może najpierw zgłosić do sprawozdania dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia, a w ostateczności – nawet odmówić realizacji zawartych w nim zaleceń.

7. Poza przytoczeniem argumentów natury formalnej, Sejm pragnie także zwrócić uwagę na racje o charakterze funkcjonalnym (związane z celem i istotą audytu wewnętrznego) przemawiające za nieudostępnianiem tej grupy informacji w sposób bieżący i powszechny. Zbyt wczesne ujawnienie dokumentów sporządzanych przez audytora w trakcie realizacji czynności zapewniających może wydatnie ograniczać racjonalność procesu decyzyjnego audytora, prowadząc w ten sposób do naruszenia wartości przesądzających o specyficznym i wyjątkowym charakterze instytucji audytu wewnętrznego. Również udostępnienie *ex post* informacji niepełnej lub nie oddającej w sposób stanowczy całokształtu okoliczności może zagrozić autorytetowi audytora lub przyczynić się do wykorzystania takiej informacji sprzecznie z jej przeznaczeniem, tymczasem stanowi ona najczęściej jedynie wniosek, sugestię lub opinię przedłożoną kierownikowi jednostki do samodzielnego rozważenia.

W przywołanym już orzeczeniu WSA w Poznaniu z 20 kwietnia 2011 r. (a także w późniejszym wyroku WSA w Olsztynie z 4 grudnia 2012 r.; sygn. akt II SAB/OI 162/12) zwrócono także uwagę na aspekt celowościowy przyjętych rozwiązań w postaci ochrony efektywności i rzetelności audytu wewnętrznego. „Audyt ma bowiem prowadzić do bieżącego, wnikliwego i niezależnego zdiagnozowania *status quo* w zakresie kontroli zarządczej danej jednostki, na potrzeby usprawniania działalności tej jednostki. Tymczasem niewykluczone, że zapewnienie dostępności dokumentów wytworzonych w toku audytu w szerszym niż wyznaczony przez art. 284 ust. 1 u.f.p. zakresie, mogłoby doprowadzić do swoistej «autocenzury» audytorów, którzy mając świadomość «publiczności» (jawności) tych dokumentów bardziej powściągliwie, oględnie lub wręcz selektywnie formułowałiby swe wnioski, zalecenia itp. Niewykluczone też, że pełna jawność dokumentów audytu wewnętrznego mogłaby stanowić czynnik zniechęcający kierowników tych jednostek, w których audyt nie jest obligatoryjny (art. 274 ust. 4 u.f.p.), do wdrażania procedury audytowej, co niewątpliwie nie było zamiarem ustawodawcy i nie leżałoby w interesie publicznym”.

W piśmiennictwie podnosi się, że „ze względu na dobro organizacji i dobra osobiste audytowanych, audytorzy powinni rozważnie wykorzystywać i chronić informacje uzyskane w trakcie wykonywania swoich obowiązków [...] Krytyczne elementy dokumentacji audytu to oczywiście identyfikacja i analiza ryzyka. Ujawnienie zidentyfikowanego a niekoniecznie zmaterializowanego ryzyka w sposób oczywisty może zagrażać realizacji celów i zadań lub wpływać negatywnie na wizerunek jednostki. Wybiórcze ujawnianie części dokumentacji audytowej wcale nie jest odosobnionym przypadkiem i może służyć nieuprawnionemu manipulowaniu faktami przez osoby postronne, nierozumiejące roli audytora wewnętrznego” (A. Morow, *Problemy w realizacji audytu wewnętrznego* [w:] *Standardy etyczne ...*, s. 70-71).

Podobnie w skierowanym do RPO stanowisku Ministra Finansów z 28 lutego 2011 r. (znak DA4/065/4/SUR/11/BMI9-17685/10) podniesiono, że obowiązek upublicznienia wszystkich dokumentów audytu mógłby prowadzić do ograniczania możliwości dokonywania rzetelnej oceny kontroli zarządczej w tych jednostkach, których kierownicy dostrzegaliby potrzebę ochrony wrażliwych dla jednostki danych lub też powodować odstąpienie audytora od właściwego standardu dokumentowania

istotnych działań w przypadku oceny kontroli zarządczej dokonywanej we wrażliwych obszarach działalności jednostki.

Artykuł 284 ust. 2 u.f.p. stanowi zatem instytucjonalną gwarancję niezależności i obiektywizmu działań audytora wewnętrznego. Sposób i zakres dokumentowania oraz udostępniania zebranych informacji ma szczególne znaczenie dla zachowania poufności i tajemnicy zawodowej audytora. Niezależność, obiektywizm oraz poufność stanowią najważniejsze zasady deontologii audytu wewnętrznego ujęte zarówno w „Kodeksie etyki” jak i „Międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego” wydanych przez The Institute of Internal Auditors, a publikowanych w Komunikacie nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 2013 r., poz. 15). Do przywołanych standardów odsyła także ustawodawca w wytycznych ujętych w upoważnieniu do wydania rozporządzenia określającego szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego (art. 285 u.f.p.).

Wspomniane dokumenty przewidują, że zarządzający audytem musi kontrolować dostęp do dokumentacji osób z zewnątrz organizacji audytu. Na udostępnienie dokumentacji musi uzyskać zgodę kierownictwa wyższego szczebla lub opinię prawną. Poufność natomiast oznacza, że audytorzy wewnętrznym mają szacunek dla wartości i własności informacji, jakie otrzymują, i nie ujawniają informacji bez stosownych upoważnień, o ile w grę nie wchodzi prawne lub profesjonalne zobowiązanie, aby to uczynić. Związane z tym reguły nakazują być ostrożnym w korzystaniu z informacji i ich ochronę w toku pełnienia obowiązków, a także zakazują wykorzystywać informacji dla jakiegokolwiek osobistej korzyści lub w jakikolwiek inny sposób, który byłby sprzeczny z prawem lub zgubny dla prawomocnych i etycznych celów organizacji.

8. Na zakończenie Sejm pragnie zaznaczyć, iż dostrzega oczywisty związek instytucji audytu wewnętrznego z zasadą jawności finansów publicznych, której pogłębienie stanowiło jeden z naczelných celów u.f.p. w jej kształcie normatywnym przyjętym w 2009 r. (zob. uzasadnienie projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181/VI kad.). Sejm podziela pogląd, że audyt wewnętrzny „z uwagi na szeroki zakres przedmiotowy działania może wpływać na poprawę

transparentności procedur wewnątrz jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej [...] Audyt wewnętrzny jest także z pewnością instrumentem prawnym mogącym przyczynić się w jakimś stopniu do zwalczania korupcji, ale będzie tym skuteczniejszy, im kierownik jednostki da większą swobodę działania audytorowi, szczególnie w wytypowaniu obszarów zagrożenia” (A. Malezini, *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, Lex 2012, 157448' rozdział IV, pkt. 3.4).

Przyjęte w art. 284 ust. 2 u.f.p. rozwiązania normatywne pozwalają chronić niezależną pozycję audytora wewnętrznego w ramach jednostki audytowanej, pogłębiając jednocześnie zaufanie między audytorem a kierownikiem jednostki, któremu audytor ma doradzać z zakresie kontroli zarządczej. Przyczyniają się zatem do zwiększenia funkcjonalności instytucji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Jednocześnie zastosowane przez ustawodawcę w art. 284 ust. 1 u.f.p. wyodrębnienie szczególnej kategorii dokumentów podlegających udostępnieniu na zasadach u.d.i.p. przyczynia się do zwiększenia jawności i transparentności funkcjonowania instytucji sektora finansów publicznych.

9. Podsumowując, ze względu na fakt, iż dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego, o których mowa w art. 284 ust. 2 u.f.p. nie stanowią informacji publicznej w rozumieniu art. 61 Konstytucji, Sejm wnosi o uznanie, że zakwestionowany przepis **nie jest niezgodny** z art. 61 ust. 1-3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz