



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich

Irena LIPOWICZ

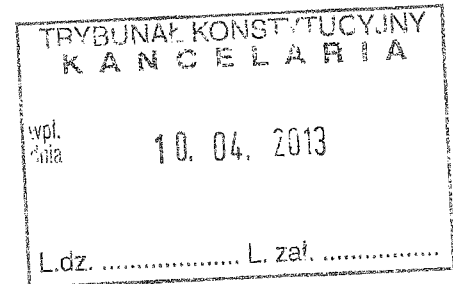
RPO-700343-I/12/KM

00-090 Warszawa      Tel. centr. 22 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 22 827 64 53

Warszawa, 9. IV. 2013.

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa



### Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)

### wnoszę o stwierdzenie niezgodności:

art. 284 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) z art. 61 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

### Uzasadnienie

Konstytucja w art. 61 stanowi, że: „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.” Zgodnie z art. 61 ust. 2 Konstytucji, prawo to obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegalnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu. Prawo do uzyskiwania informacji o organach publicznych jest jedną z gwarancji funkcjonowania demokratycznego państwa. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 października 2009 r. o sygn. K 26/08, powszechny 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.

Konstytucja w art. 61 ust. 4 przewiduje, że tryb udzielania informacji określają ustawy. Najważniejszym aktem prawnym, będącym uszczegółowieniem przewidzianej w Konstytucji gwarancji prawa do informacji, jest ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198 ze zm.). Ustawa rozwija konstytucyjną definicję informacji publicznej, stanowiąc, że jest to „każda informacja o sprawach publicznych”. Przepis art. 6 ustawy zawiera przykładowy katalog informacji publicznej. Należy zauważyć, że pojęcie informacji publicznej nie może być rozpatrywane wyłącznie na tle art. 1 tej ustawy bez uwzględnienia treści art. 61 Konstytucji. Zastosowana wykładnia językowa mogłaby bowiem wówczas prowadzić do zbyt wąskiego rozumienia tego terminu (wyrok NSA z dnia 25 marca 2003 r. o sygn. II SA 4059/02, por. także M. Jaśkowska, *Dostęp do informacji publicznych w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Toruń 2002, s. 16-17). Naczelny Sąd Administracyjny opowiada się za szerokim rozumieniem pojęcia informacji publicznej, stwierdzając, że informację publiczną stanowi każda wiadomość wytworzona przez szeroko rozumiane władze publiczne oraz osoby pełniące funkcje publiczne, a także inne podmioty, które tę władzę bądź realizują, bądź gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa w zakresie swoich kompetencji (por. wyrok z dnia 30 października 2002 r. o sygn. II SA 1956/02, wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. o sygn. I OSK 123/06, wyrok z dnia 8 czerwca 2011 r. o sygn. I OSK 391/11).

Art. 1 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej stanowi, że „przepisy ustawy nie naruszają przepisów innych ustaw określających odmienne zasady i tryb dostępu do informacji będących informacjami publicznymi”. Takie odrębne zasady zostały np. ustanowione w ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (D. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 ze zm.). Jeszcze inaczej została przez ustawodawcę potraktowana kwestia dostępu do dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu. Ustawa o finansach publicznych nie ustanawia bowiem odmiennego trybu lub zasad dostępu do tych dokumentów, ale stanowi w art. 284 ust. 2, że dokumenty wytworzone przez audytora (inne niż plan audytu i sprawozdanie z wykonania planu audytu) w trakcie prowadzenia audytu nie stanowią informacji publicznej.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych, audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Instytucja audytu wewnętrznego została wprowadzona do polskiego porządku prawnego nowelizacją ustawy o finansach publicznych z dnia 27 lipca 2001 r. (Dz. U. Nr 102, poz. 1116). Zgodnie ze stanowiskiem Unii Europejskiej, nie było w Polsce jednolitej struktury, która gwarantowałaby właściwą kontrolę wykorzystania środków wspólnotowych, a wprowadzenie audytu pozwoliło zamknąć rozdział „Kontrola finansowa” w ramach negocjacji akcesyjnych (por. M. Anczakowski, *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, „Państwo i Prawo” nr 8/2008, s. 103). Polska zobowiązała się do uregulowania prawnego problematyki wewnętrznej kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w celu poprawy skuteczności oraz przejrzystości funkcjonowania administracji publicznej, lepszego wykorzystania publicznych środków finansowych, w tym funduszy pochodzących z budżetu Unii Europejskiej (E. Chojna-Duch, *Kontrola finansowa i audyt – ustawowe implikacje*, w: „Kontrola i audyt w administracji publicznej. Stan i perspektywy”, pod red. B. Kuca i L. Smolaka, Kraków 2003, s. 18).

Jak stanowi art. 274 ustawy o finansach publicznych, audyt prowadzi się w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, ministerstwach, urzędach wojewódzkich, izbach celnych, izbach skarbowych, Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych, Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, Narodowym Funduszu Zdrowia. Ponadto, w państwowych

jednostkach budżetowych, uczelniach publicznych, samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej, agencjach wykonawczych, państwowych funduszach celowych oraz jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli w wymienionych podmiotach zostaną spełnione warunki określone w art. 274 ust. 2 pkt 1 – 5 i ust. 3 ustawy o finansach publicznych. Przykładowo, audyt jest prowadzony w jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 mln zł. Audyt prowadzi się także w jednostkach, w których zdecyduje o tym kierownik lub wskazanych przez właściwego ministra kierującego działem. Katalog podmiotów zobowiązanych do przeprowadzania audytu wewnętrznego zawiera się w katalogu podmiotów zobowiązanych do udzielania informacji publicznej, wynikającym z Konstytucji oraz ustawy o dostępie do informacji publicznej. Audyt jest prowadzony przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce albo przez niezatrudnionego w niej usługodawcę, a art. 278 ustawy o finansach publicznych określa, kiedy możliwe jest prowadzenie audytu przez usługodawcę.

Zgodnie z art. 283 ust. 1 i 3 ustawy o finansach publicznych, podstawą do przeprowadzenia audytu jest roczny plan audytu wewnętrznego, który przygotowuje kierownik komórki audytu wewnętrznego w porozumieniu z kierownikiem jednostki. Kierownik komórki audytu sporządza sprawozdanie z wykonania planu audytu wewnętrznego za rok poprzedni do końca stycznia każdego roku. W toku audytu sporządzane są także inne dokumenty, wyszczególnione w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 lutego 2010 r. w *sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego* (Dz. U. Nr 21, poz. 108). Zgodnie z rozporządzeniem, audytor jest zobowiązany do dokumentowania wszystkich czynności i zdarzeń, które mają istotne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego (§ 12). Audytor prowadzi bieżące akta audytu (w celu dokumentowania przebiegu i wyników audytu) oraz stałe akta audytu (w celu gromadzenia informacji dotyczących obszarów ryzyka, które mogą być przedmiotem zadań audytowych). Przepisy § 14 i 15 rozporządzenia zawierają niezamknięty katalog dokumentów, które powinny zawierać akta bieżące i stałe. Zgodnie z § 24 ust. 1 rozporządzenia, po przedstawieniu kierownikom komórek audytowanych ustaleń stanu faktycznego audytor sporządza sprawozdanie, w którym w sposób jasny, rzetelny i zwięzły przedstawia wyniki audytu wewnętrznego. Po otrzymaniu sprawozdania kierownik

audytowanej komórki może zgłosić dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia do treści sprawozdania (§ 25 ust. 2). Następnie audytor może zmienić lub uzupełnić sprawozdanie, albo nie uwzględnić wyjaśnień, przekazując swoje stanowisko w tym zakresie kierownikowi komórki. Dodatkowe wyjaśnienia lub umotywowane zastrzeżenia oraz kopia stanowiska audytora zostaje włączona do akt bieżących audytu. Sprawozdanie jest przekazywane kierownikowi komórki audytowanej oraz kierownikowi danej jednostki, którzy następnie podejmują decyzję co do wdrożenia zaleceń audytora, zgodnie z § 26-31 rozporządzenia.

Plan audytu, zgodnie z § 8 rozporządzenia, zawiera w szczególności wyniki przeprowadzonej analizy ryzyka, wyniki przeprowadzonej analizy zasobów osobowych, listę obszarów ryzyka, w których zostaną przeprowadzone zadania zapewniające, informację na temat czasu audytu oraz na temat cyklu audytu. Po zakończeniu audytu kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawca składa kierownikowi jednostki sprawozdanie z wykonania planu audytu (§ 33). Sprawozdanie z wykonania planu powinno zawierać, zgodnie z § 34:

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 audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy ustala w porozumieniu z kierownikiem jednostki.

Jak wskazuje treść powyższego przepisu, 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.

Ustawa o finansach publicznych zawiera przepis art. 284 ust. 2, który wyłącza znaczną część dokumentów wytworzonych przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego spod zakresu informacji publicznej określonej Konstytucją oraz ustawą o dostępie do informacji publicznej. Na podstawie art. 284 ust. 1 ustawy o finansach publicznych informację publiczną stanowią plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu. Z kolei zgodnie z art. 284 ust. 2 tej ustawy nie są informacją publiczną inne niż wymienione w ust. 1 dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego. Najistotniejsze informacje na temat wyników przeprowadzonego audytu wewnętrznego znajdują się w sprawozdaniu sporządzonym na podstawie § 24 rozporządzenia w sprawie przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego. Do innych ważnych informacji niestanowiących informacji publicznej należy dokumentacja sporządzona zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia. Powyższy przepis stanowi, że kierownik komórki audytu wewnętrznego albo audytor usługodawcy, w celu przygotowania planu audytu, przeprowadza w sposób udokumentowany analizę ryzyka. Następnie, zgodnie z § 5 ust. 4, w wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka sporządza listę wszystkich obszarów ryzyka, uwzględniając ich kolejność wynikającą z oceny ryzyka, z podaniem wyników analizy ryzyka. W wyniku regulacji zawartej w art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych dokumenty sporządzone w trakcie dokonywania analizy ryzyka nie będą stanowiły informacji publicznej. Jednocześnie plan audytu, który zostaje sporządzony w oparciu głównie o dokumenty wytworzone w ramach analizy ryzyka, stanowi informację publiczną zgodnie z art. 284 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i podlega udostępnieniu na zasadach ogólnych. Informacji publicznej nie stanowią ponadto program zadania zapewniającego oraz dokumenty związane z jego przygotowaniem (§ 14 pkt 2 rozporządzenia) oraz informacje mogące mieć wpływ na przeprowadzenie audytu wewnętrznego, w tym dokumentacja z przeprowadzonej analizy ryzyka lub analizy zasobów osobowych (§ 15 pkt 5 rozporządzenia).

W konsekwencji, dokumentami niestanowiącymi informacji publicznej są dokumenty wytworzone przez audytora w toku prowadzenia audytu wewnętrznego (oprócz planu audytu i sprawozdania z wykonania planu audytu). Jednak dokumenty otrzymane przez audytora w toku audytu, wytworzone przez inne osoby, będą w świetle art. 284 ustawy o finansach publicznych stanowić informację publiczną i będą podlegać

udostępnieniu. Jak stanowi § 14 pkt 3 i 5 rozporządzenia, w aktach bieżących znajdują się dokumenty sporządzone oraz dokumenty otrzymane przez audytora w trakcie przeprowadzania zadania zapewniającego (w tym oświadczenia otrzymane przez audytora w trakcie przeprowadzania zadania zapewniającego złożone przez pracowników komórki audytowanej) oraz dokumenty wytworzone lub otrzymane w związku z wykonywaniem czynności doradczych. Z uwagi na brzmienie art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, te dokumenty akt bieżących, które zostały wytworzone przez audytora nie będą podlegały udostępnieniu, ale te otrzymane przez niego zostaną udostępnione. Podobnie będzie z wyjaśnieniami i zastrzeżeniami do sprawozdania audytu zgłoszonymi przez kierowników audytowanych jednostek na zasadach przewidzianych w § 25 rozporządzenia. Te dokumenty będą stanowić informację publiczną i będą udostępniane na zasadach ogólnych, gdyż nie są dokumentami wytworzonymi przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego. Jednakże już stanowisko audytora odnoszące się do wyjaśnień i zastrzeżeń, nie będzie stanowiło, jako wytworzone przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego, informacji publicznej. Sformułowanie zawarte w art. 284 ustawy o finansach publicznych prowadzi do paradoksu, który dobrze widać na przykładzie właśnie wyjaśnień i zastrzeżeń do sprawozdania audytu. Zgodnie z obowiązującą regulacją, takie wyjaśnienia i zastrzeżenia zgłoszone na podstawie § 25 rozporządzenia, będą stanowić informację publiczną, ale już stanowisko audytora odnoszące się do tych zastrzeżeń i wyjaśnień nie stanowi informacji publicznej, gdyż jest dokumentem wytworzonym przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego.

W rezultacie, nie stanowią informacji publicznej, a zatem nie podlegają udostępnieniu, dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu, które stanowią bardzo istotny element audytu wewnętrznego, i w przeciwieństwie do planu audytu oraz sprawozdania z wykonania planu audytu, zawierają informacje, które są istotne przy ocenie prawidłowości funkcjonowania danej jednostki. Część dokumentów znajdujących się w aktach audytu wewnętrznego podlega jednak udostępnieniu, gdyż nie została wytworzona przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego.

Podkreślenia wymaga, że ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.), która została zastąpiona obecnie obowiązującą ustawą

z dnia 27 sierpnia 2009 r., regulowała prowadzenie audytu w rozdziale V zatytułowanym „Audyt wewnętrzny oraz koordynacja kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych”. Przepisy tej ustawy nie zawierały jednak żadnych regulacji dotyczących statusu dokumentów wytworzonych w toku prowadzonego audytu wewnętrznego jako informacji publicznej, z czego wynika, że przed 2009 r. do udostępniania akt audytu stosowane były przepisy Konstytucji oraz przepisy ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 20 kwietnia 2011 r. o sygn. akt IV SAB/Po 52/10 stwierdził, że gdyby ustawodawca nie wprowadził regulacji art. 284 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, to żadne dokumenty audytowe nie stanowiłyby informacji publicznej. Sąd wskazał, że audyt wewnętrzny jest działalnością prowadzoną w całości wewnątrz struktur administracji, która ma charakter „służebny” wobec działań kierownika jednostki i jest wykonywana w całości na jego potrzeby, którym kierownik daje wyraz w szczególności w ramach procedury uzgadniania planu audytu. W ocenie sądu taki charakter działalności audytowej skłania do wniosku, że także dokumenty wytworzone w trakcie audytu mają w całości charakter dokumentów wewnętrznych, które w żaden sposób nie oddziałują na sytuację prawną podmiotów spoza struktury danej jednostki.

Rzecznik nie podziela stanowiska Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Dokumenty wytwarzane przez audytora zostały wyszczególnione w rozporządzeniu MF w sprawie *przeprowadzania i dokumentowania audytu wewnętrznego*. Zgodnie z § 12 tego rozporządzenia, audytor wewnętrzny dokumentuje wszystkie czynności i zdarzenia, które mają istotne znaczenie dla wyników audytu wewnętrznego. Nie można więc uznać tworzonych dokumentów za „dokumenty robocze” czy „wewnętrzne”, gdyż zgodnie z § 12, wytwarzane przez audytora informacje mają formę dokumentu, a nie „luźnej”, „roboczej” notatki. Ustawa o dostępie do informacji publicznej wprost stanowi w art. 3 ust. 1 pkt 2, że prawo do informacji publicznej obejmuje uprawnienie do wglądu do dokumentów urzędowych, a zgodnie z art. 6 ust. 2 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. Jednocześnie należy podkreślić, że wgląd do dokumentów jest tylko jednym z wielu przejawów realizacji konstytucyjnego prawa do informacji o działalności organów. Należy zwrócić także uwagę, że gdyby nie istniał przepis art. 284 ust. 2, inne niż wymienione w ust. 1 tego przepisu dokumenty, wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu, należałoby kwalifikować jako informację publiczną na zasadach określonych w Konstytucji i ustawie o dostępie do informacji publicznej, które byłyby udostępniane na zasadach ogólnych.

W oparciu o regulację § 12 rozporządzenia, informacje wytworzone przez audytora w trakcie prowadzenia audytu powinny mieć formę dokumentu. Taki dokument, gdyby nie treść art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, stanowiłby zgodnie z art. 61 Konstytucji informację publiczną i podlegałby udostępnieniu. Nie można więc dokumentów wytworzonych przez audytora traktować tak jak dokumentów o charakterze roboczym, które nie oddziałują na sytuację prawną podmiotów zewnętrznych i przez to nie podlegają udostępnieniu. Zgodnie z orzecznictwem, informację publiczną stanowi treść wszelkiego rodzaju dokumentów, odnoszących się do organów administracji, związanych z nimi lub w jakikolwiek sposób ich dotyczących, a informacją jest zarówno treść dokumentów bezpośrednio wytworzona przez organy, jak i używanych przy realizacji przewidzianych prawem zadań (por. wyroki NSA: z dnia 30 października 2002 r. o sygn. II SA 181/02, z dnia 20 października 2002 r. o sygn. II SA 1956/02 oraz z dnia 30 października 2002 r. o sygn. II SA 2036-2037/02). Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 grudnia 2011 r. o sygn. I OSK 1550/11, zgodnie z ustawą o dostępie do informacji publicznej, udostępnieniu podlega wszystko co znajduje się w aktach postępowaniach, niezależnie od tego, czy będzie to dokument „prywatny” czy „urzędowy” albo o charakterze „wewnętrznym” lub „roboczym”. Z kolei w wyroku z dnia 7 grudnia 2010 r. o sygn. I OSK 1774/10 NSA wskazał, że opinia sporządzona przez kancelarię prawną stanowi informację publiczną, gdyż dotyczy sfery faktów publicznych oraz została sporządzona na zlecenie organu administracji publicznej w ramach jego działalności. Wprowadzając przepis art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych ustawodawca wyłączył spod reżimu ustawy o dostępie informacji publicznej dostęp do dokumentów znajdujących się w aktach audytu wytworzonych przez audytora, innych niż

plan audytu i sprawozdanie z wykonania planu audytu, ograniczając tym samym otwarty katalog dokumentów stanowiących informację publiczną.

Należy ponadto zwrócić uwagę na treść ustawy o dostępie do informacji publicznej, która zawiera w art. 6 przykładowy katalog informacji stanowiących informację publiczną. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy, udostępnieniu podlega informacja publiczna o danych publicznych, w tym treść i postać dokumentów urzędowych w szczególności dokumentacja przebiegu efektów kontroli oraz wystąpienia, stanowiska, wnioski i opinie podmiotów ją przeprowadzających. Do tej kategorii dokumentów zaliczyć należy dokumenty wytworzone w ramach audytu wewnętrznego, gdyż audyt wewnętrzny zawiera w sobie elementy kontroli.

W ocenie Rzecznika znaczenie normatywne art. 284 ust. 1 przedmiotowej ustawy sprowadza się do potwierdzenia, że plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu stanowi informację publiczną. Nie można *a contrario* wnioskować z tego przepisu, że pozostałe dokumenty wytworzone w trakcie prowadzenia audytu nie odpowiadają warunkom informacji publicznej, bowiem co innego wynika z konstytucyjnego prawa do informacji. Biorąc pod uwagę art. 61 ust. 1 i 2 Konstytucji, a także orzecznictwo NSA i przepisy ustawy o dostępie do informacji publicznej, należy stwierdzić, że gdyby nie wyłączenie zawarte w art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, to także inne dokumenty wytworzone przez audytora w ramach prowadzonego audytu wewnętrznego stanowiłyby informację publiczną.

W ocenie Rzecznika przepis art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych ustanawia nieproporcjonalne ograniczenie konstytucyjnego prawa do informacji publicznej oraz prowadzi do naruszenia istoty prawa do informacji i z tego względu niezbędne jest stwierdzenie jego niezgodności z art. 61 ust. 1, 2 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zgodnie z przepisem art. 61 ust. 3 Konstytucji, ograniczenie prawa uzyskiwania informacji może nastąpić wyłącznie ze względu na określone w ustawach wartości – ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa. Mimo istnienia wskazanego przepisu szczególnego, określającego dopuszczalne ograniczenia prawa do informacji, należy go interpretować łącznie z klauzulą ogólną wyrażoną w art. 31 ust.

3 Konstytucji. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 marca 2006 r. o sygn. K 17/05, art. 31 ust. 3 jest zatem modyfikowany przez art. 61 ust. 3 Konstytucji jedynie w zakresie, w którym regulowane są (wężiej) bezpośrednio przesłanki ingerencji, natomiast w pełni pozostaje aktualne zastosowanie pozostałych elementów proporcjonalności niewyrażonych w art. 61 ust. 3 (w szczególności konieczność uwarunkowana standardem demokratycznego państwa oraz zakaz ingerowania w istotę prawa).

Pojęcie „istoty prawa” opiera się na założeniu, że w ramach każdego konkretnego prawa i wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe (rdzeń, jądro) bez których takie prawo lub wolność w ogóle nie będzie mogło istnieć, oraz pewne elementy dodatkowe (otoczkę), które mogą być przez ustawodawcę zwykłego ujmowane i modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości danego prawa czy wolności (tak TK w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r. o sygn. P 11/98). Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 Konstytucji obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej, a prawo to obejmuje dostęp do dokumentów. Istotą prawa wynikającego z art. 61 Konstytucji jest więc możliwość zapoznania się obywateli z informacją publiczną. Wyłączenie tego prawa w stosunku do jakiejś grupy dokumentów prowadzi do pozbawienia obywateli możliwości zapoznania się z informacją, a w konsekwencji do naruszenia istoty prawa do informacji. Dopuszczalne jest, co wynika wprost z art. 61 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ograniczanie przez ustawodawcę prawa, ale nie jego całkowite pozbawienie.

Przesłanki ograniczenia dostępu do informacji publicznej zostały przewidziane w art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu, prawo to podlega ograniczeniu w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych. Art. 5 ust. 2 stanowi, że prawo do informacji podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy. Z brzmienia tego przepisu wynika, że informacje, które zostały zakwalifikowane jako informacje niejawne lub zawierające dane o prywatności osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy stanowią informację publiczną, jednak z uwagi na charakter tych informacji ustawodawca zdecydował się na ograniczenie dostępu do nich. W przypadku, gdy informacja spełnia przesłanki z art. 5 ustawy, podmiot zobowiązany jest do wydania decyzji o odmowie udostępnienia (art. 16 ustawy), na którą

przysługują środki zaskarżenia w postaci odwołania do organu wyższego stopnia oraz skargi do sądu administracyjnego. Ograniczenie dostępu do informacji publicznej podlega więc weryfikacji poprzez zaskarżenie decyzji o odmowie udostępnienia. Taka weryfikacja nie występuje w przypadku dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu, innych niż plan audytu i sprawozdanie z wykonania planu audytu, gdyż te dokumenty, niezależnie od ich treści, zostały uznane przez ustawodawcę za niestanowiące informacji publicznej.

Przepisy ustawy o ochronie informacji niejawnych określają zasady ochrony informacji, których nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub mogłoby spowodować szkody dla Rzeczypospolitej Polskiej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne. Podkreślenia wymaga, że ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 182, poz. 1228) określa zasady klasyfikowania informacji niejawnych i nadawanie im określonych klauzul tajności (ściśle tajne, tajne, poufne, zastrzeżone), gdy zachodzą przesłanki wymienione w art. 5 tej ustawy. Przepisy ustawy o ochronie informacji niejawnych regulują proces nakładania klauzul i kontroli przez kierowników jednostek (nie rzadziej niż raz na 5 lat) materiałów w celu ustalenia, czy spełniają dalej ustawowe przesłanki ochrony. Informacje podlegające ochronie na zasadach określonych w ustawie o ochronie informacji niejawnych są informacją publiczną, ale z przyczyn uregulowanych w ustawie nie podlegają udostępnieniu. Z kolei dokumenty wytworzone przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego zostały wyłączone z zakresu pojęcia informacji publicznej, co prowadzi do tego, że została na nie nałożona jeszcze większa ochrona przed udostępnieniem niż na informacje podlegające ochronie na gruncie ustawy o ochronie informacji niejawnych.

Wyżej wskazane przepisy ustawy o dostępie do informacji publicznej, a także ustawy o ochronie informacji niejawnych, ograniczają konstytucyjne prawo do informacji o działalności organów władzy publicznej. Jednakże procedura ograniczenia dostępu do informacji, ustanowiona tymi przepisami nie prowadzi, w przeciwieństwie do art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, do naruszenia istoty prawa do informacji. Natomiast wszystkie dokumenty wytworzone przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego (oprócz planu audytu i sprawozdania z wykonania planu audytu) nie

stanowią informacji publicznej i w rezultacie, niezależnie od ich treści, nie podlegają udostępnieniu.

Z art. 31 ust. 3 Konstytucji wynika zasada proporcjonalności, która zawiera w sobie trzy elementy: wymóg przydatności, wymóg konieczności oraz zakaz nadmiernej ingerencji (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*). Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, dla oceny, czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności (zakazu nadmiernej ingerencji) niezbędne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (wyrok TK z dnia 26 marca 2002 r. o sygn. SK 2/01). Podobne stanowisko wyraził Trybunał w wyroku z dnia 12 stycznia 1999 r. o sygn. P 2/98 wskazując, że z jednej strony zasada proporcjonalności stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby dokonania w danym stanie faktycznym ingerencji w zakres prawa bądź wolności jednostki, z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto zastosowane środki muszą być niezbędne, tzn. chronić określone wartości w sposób, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Konkludując Trybunał stwierdził, że ingerencja w sferę statusu jednostki musi pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których osiągnięcie uzasadnia ograniczenie prawa lub wolności.

Wprowadzone przez ustawodawcę ograniczenie spełni wymóg przydatności, jeśli odpowiedź na pytanie, czy dana regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych skutków, będzie pozytywna. W związku z tym, w pierwszej kolejności niezbędne będzie ustalenie, jaki był cel wprowadzonej regulacji. W przypadku, gdy do osiągnięcia określonego celu można doprowadzić stosując alternatywne (równie skuteczne) środki, wybrane rozwiązanie musi być zgodne z zasadą konieczności. Problem powstaje, gdy zastosowany środek jest skuteczniejszy od alternatywnego, ale w porównaniu z nim nakłada dużo poważniejsze restrykcje. Wydaje się, że w takim przypadku ustawodawca powinien

poświęcić większą skuteczność, aby restrykcje nałożone na prawa jednostki były jak najmniejsze. Badając kryterium przydatności może się okazać, że dany cel można osiągnąć zastosowanymi środkami, ale te środki będą nadmierne w stosunku do wartości, jakie reprezentuje cel ustawodawcy. Wtedy nałożone ograniczenie wypełni wymóg przydatności, gdyż będzie możliwe osiągnięcie celów, ale z uwagi na niespełnienie wymogu proporcjonalności, taka regulacja będzie niedopuszczalna.

W oparciu o uzasadnienie do ustawy o finansach publicznych oraz istniejące źródła na temat prac parlamentarnych nie ma możliwości ustalenia, jaki był cel ustawodawcy w ograniczeniu dostępu do dokumentów wytworzonych w ramach audytu, innych niż plan audytu oraz sprawozdanie z wykonania planu audytu. Pominięcie w uzasadnieniu do ustawy tego zagadnienia jest poważną wadą wprowadzonych regulacji, gdyż pozbawienie obywateli dostępu do dokumentów wytworzonych przez audytora w trakcie prowadzenia audytu stanowi znaczącą ingerencją w konstytucyjne prawo do uzyskiwania informacji, a wprowadzenie tego typu ograniczeń przez ustawodawcę wymaga szczegółowego uzasadnienia. Dotychczas wojewódzkie sądy administracyjne miały trzykrotnie okazję do orzekania na podstawie zaskarżonego niniejszym wnioskiem Rzecznika przepisu art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2011 r. o sygn. IV SAB/Po 52/10, wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 grudnia 2012 r. o sygn. II SAB/OI 160/12 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 grudnia 2012 r. o sygn. II SAB/OI 162/12). Z powyższych wyroków wynika, że zdaniem składów orzekających celem przepisu art. 284 ustawy o finansach publicznych jest przede wszystkim ochrona efektywności i rzetelności audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny ma bowiem prowadzić do bieżącego, wnikliwego i niezależnego zdiagnozowania status quo w zakresie kontroli zarządczej danej jednostki, na potrzeby usprawniania działalności tej jednostki. Tymczasem, w opinii sądów, niewykluczone jest, że zapewnienie dostępności dokumentów wytworzonych w toku audytu w szerszym niż wyznaczony przez art. 284 ust. 1 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, w ocenie sądów, że pełna jawność dokumentów audytu wewnętrznego mogłaby stanowić czynnik zniechęcający kierowników tych jednostek, w których audyt nie jest obligatoryjny (art. 274

ust. 4 ustawy o finansach publicznych), do wdrażania procedury audytowej, co niewątpliwie nie było zamiarem ustawodawcy i nie leżałoby w interesie publicznym. Analogiczne stanowisko zostało wyrażone w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 28 lutego 2011 r. (sygn. DA4/065/4/SUR/11/BMI9-17685/10), stanowiącym odpowiedź na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich. Zdaniem resortu, uzasadnieniem dla wprowadzenia powyższej regulacji było dążenie do stworzenia warunków dla skutecznego i niezależnego funkcjonowania audytu wewnętrznego, przy jednoczesnym zapewnieniu ochrony wrażliwych danych pozyskiwanych przez audytorów wewnętrznych.

W ocenie Rzecznika, 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.

Stwierdzenie, że nieudostępnianie dokumentów wytworzonych przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego, innych niż plan audytu i sprawozdanie z wykonania planu audytu, wpływa pozytywnie na efektywność tego audytu, nie przekonuje. Instytucja audytu musi być skonstruowana w sposób, który zapewni niezależność od czynników mogących wpływać na jego wyniki. Dla efektywności i rzetelności audytu wewnętrznego istotna jest niezależna pozycja audytora, który badając funkcjonowanie danej jednostki i zwracając uwagę na negatywne aspekty działalności musi mieć pewność, że nie wpłynie to negatywnie na jego zatrudnienie. Zadaniem ustawodawcy jest wprowadzanie mechanizmów, które doprowadzą do uniezależnienia audytorów od wpływu kierowników jednostek, w których prowadzą audyt wewnętrzny. Ustawa o finansach publicznych przewiduje zatem gwarancje, których celem jest ochrona audytora przed ewentualnym wpływem czynników zewnętrznych na jego pracę. Art. 281 tej ustawy stanowi, że rozwiązanie stosunku pracy ani zmiana warunków płacy i pracy kierownika komórki audytu wewnętrznego nie może nastąpić bez zgody właściwego komitetu audytu. Ochrona kierownika komórki audytu umożliwi realizację jednego z założeń audytu – jego niezależności i obiektywności. Taką gwarancję wprowadza także art. 282 ustawy o finansach publicznych stanowiąc, że kierownik jednostki (dyrektor generalny) zapewnia

warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość prowadzenia audytu. „Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”, ogłoszone komunikatem nr 4 Ministra Finansów z dnia 20 maja 2011 r. (Dz. Urz. MF Nr 5, poz. 23), stanowią w pkt. 1100, że audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzeni obiektywni, a z kolei zgodnie z pkt. 1120, audytorzy wewnętrzeni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Zasady pracy audytorów zawarte w „Międzynarodowych standardach” podkreślają ich niezależną pozycję, z czego wynika, że na pracę audytorów nie powinny mieć wpływu czynniki nacisku ze strony kierowników audytowanych jednostek.

W ocenie Rzecznika, czynnikiem zmniejszającym skuteczność i rzetelność audytu na pewno nie jest ujawnienie opinii publicznej jego wyników – wręcz przeciwnie, 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.

W ocenie Rzecznika jawność audytu, w postaci możliwości poznania treści dokumentów wytwarzanych w toku prowadzonego audytu, jest czynnikiem, który nie wpłynie na mniejszą efektywność i rzetelność pracy audytora, a wręcz przeciwnie – świadomość kontroli społecznej efektów pracy wpłynie na jeszcze większą staranność w prowadzonych działaniach tak, aby audyt był przeprowadzony w sposób jak najbardziej zgodny z określonymi w przepisach prawa zasadami. Jak już zostało wskazane, jawność jest niezbędnym elementem demokratycznego społeczeństwa. Bez wiedzy o działalności organów, obywatele nie mogą podejmować racjonalnych decyzji niezbędnych w demokratycznym państwie. Wyłączenie mechanizmu kontroli społecznej w postaci jawności dokumentów audytu wewnętrznego prowadzi do zmniejszenia siły oddziaływania audytu. Ponadto, skoro instytucja audytu została wprowadzona w wyniku negocjacji akcesyjnych, jako niezbędny element kontroli nad wykorzystaniem środków unijnych, to uregulowanie ustawą o finansach publicznych swoistego „utajnienia” części dokumentacji audytu powoduje, że wprowadzona instytucja nie spełnia zakładanych celów. Dostęp do informacji o działaniach jednostki jest bowiem podstawowym warunkiem prowadzenia



skutecznej kontroli społecznej (por. A. Hejda, *Przejrzysty samorząd. Podręcznik dobrych praktyk*, red. C. Trutkowski, Warszawa 2006, s. 175).

Jawność funkcjonowania organów publicznych jest elementem niezbędnym w każdej strategii eliminowania negatywnych zjawisk. Uniemożliwienie społeczeństwu poznania wyników audytu prowadzi do zmniejszenia skuteczności audytu wewnętrznego. Możliwość ujawnienia nieprawidłowości jest czynnikiem pozytywnie wpływającym na podejmowanie decyzji przez osoby kierujące jednostką organizacyjną. Takie stanowisko wyraził m.in. prof. A. Zoll stwierdzając, że ustawa o dostępie do informacji publicznej jest fundamentem społeczeństwa obywatelskiego i może być skuteczniejszym narzędziem walki z korupcją niż kodeks karny (opinia wyrażona w trakcie dyskusji w Biurze RPO 20 lutego 2001 r., opublikowana w „Rzeczpospolitej” z dnia 21 lutego 2001 r.)

Art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych służy także, jak wskazało Ministerstwo Finansów w piśmie do Rzecznika, zapewnieniu ochrony wrażliwych danych pozyskiwanych przez audytorów. W ocenie Rzecznika, dla osiągnięcia tego celu wystarczające byłoby odwołanie się do art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej, zgodnie z którą możliwe jest ograniczenie prawa do informacji ze względu na prywatność osoby fizycznej oraz ochronę tajemnicy przedsiębiorcy. Ochrona danych wrażliwych została ponadto przewidziana w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926 ze zm.). Przepisy tej ustawy wymagają, aby dokumenty zawierające dane osobowe, które podlegają ochronie, zostały przed udostępnieniem zanonimizowane (por. wyrok NSA z dnia 17 października 2006 r. o sygn. I OSK 1347/05, wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2009 r. o sygn. II SA/Kr 1258/08, por. także *Udostępnianie informacji publicznej w trybie wnioskowym*, M. Jabłoński, Wrocław 2009, s. 87-91). Z uwagi na wskazane regulacje należy stwierdzić, że ujawnienie ewentualnych wrażliwych danych pozyskanych przez audytora jest chronione powyższymi przepisami. Z tego względu ustanowienie ograniczenia prawa poprzez regulację, zgodnie z którą dokumenty wytworzone przez audytora w trakcie prowadzenia audytu wewnętrznego (za wyjątkiem planu audytu i sprawozdania z wykonania planu audytu) nie stanowią informacji publicznej, jest nieproporcjonalnym ograniczeniem konstytucyjnego prawa do informacji, gdyż dla osiągnięcia celów regulacji wystarczające są

inne ograniczenia, które nie prowadzą do naruszenia istoty prawa wynikającego z art. 61 ust. 1 i 2 Konstytucji.

W ocenie Rzecznika, za zasadne można uznać wprowadzenie pewnych ograniczeń prawa dostępu do informacji. Można się zgodzić ze stanowiskiem wyrażonym w wyrokach sądów administracyjnych, że ujawnienie dokumentów audytu jeszcze przed umożliwieniem odniesienia się do tez postawionych przez audytora może być przedwczesne. Jednakże ograniczenie negatywnych konsekwencji, jakie może wywołać udostępnienie dokumentów audytu przed zakończeniem audytu wewnętrznego (i przed odniesieniem się do wyników przez kierownika danej komórki lub całej jednostki) powinno nastąpić poprzez zastosowanie innych środków niż wyłączenie możliwości udostępnienia większości istotnych dokumentów wytworzonych w trakcie prowadzonego audytu wewnętrznego. W ocenie Rzecznika taki cel zostałby osiągnięty innymi metodami, które np. czasowo ograniczałyby dostęp do wyników pracy audytora. W piśmiennictwie podnosi się problem, jakim jest dostęp do dokumentów kontroli przed jej zakończeniem. M. Jabłoński i K. Wygoda podnoszą, że dokumentacja przebiegu i wyników kontroli stanowi informację publiczną (co zresztą wprost wynika z art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o dostępie do informacji publicznej), jednakże przed zakończeniem kontroli zainteresowany będzie mógł żądać jedynie udostępnienia informacji o tym, czy kontrola jest prowadzona i na jakim etapie się znajduje, kto ją przeprowadza, kiedy zostanie zakończona (M. Jabłoński, K. Wygoda, *Ustawa o dostępie do informacji publicznej. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 153-154). E. Jarzęcka-Siwik stwierdziła, że postępowanie kontrolne jest ze swej natury postępowaniem dynamicznym i przed jego zakończeniem mówić można o „poczynionych ustaleniach faktycznych” a nie o „efektach kontroli”, dlatego, zdaniem autorki, regulacja art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a odnosi się do zakończonych postępowań kontrolnych (E. Jarzęcka-Siwik, *Dostęp do akt kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1/2005, s. 63). Powyższe rozważania dotyczące kontroli powinny zostać odniesione do audytu wewnętrznego, ponieważ zawiera w sobie także cechy kontroli. W konsekwencji, nałożenie ograniczeń na prawo do informacji, poprzez udostępnienie dokumentów wytworzonych przez audytora wewnętrznego w trakcie prowadzenia audytu dopiero po zakończeniu wszystkich czynności audytu, mogłoby zostać uznane za zgodne z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ustawa o finansach publicznych w wielu miejscach podkreśla istotę jawności i przejrzystości finansów publicznych. Art. 33 tej ustawy stanowi, że gospodarka środkami publicznymi jest jawna, jawność i przejrzystość jest realizowana przez wiele przepisów ustawy. W uzasadnieniu do ustawy (nr druku 1181) często powoływano się na jawność i przejrzystość finansów publicznych. Czytamy w nim, że: „gdy brak jest przejrzystości finansów publicznych, trudno domagać się zapewnienia ich jawności. Tak więc doprowadzenie do sytuacji, w której zasady jawności i przejrzystości będą przestrzegane w praktyce, stanowi warunek sine qua non pomyślnej realizacji przedsięwzięć zmierzających do uzdrowienia finansów państwa”. Jednym z celów przedkładanego projektu ustawy, było, zgodnie z uzasadnieniem, wzmocnienie oraz poprawa przejrzystości finansów publicznych, którą zapewnić ma przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych. Jednocześnie przedstawiony projekt (następnie przyjęty jako ustawa) wyłączył jawność znacznej części dokumentów tworzonych przez audytora wewnętrznego, przecząc wielokrotnie wyrażonym w ustawie i jej uzasadnieniu zasadom jawności i przejrzystości.

W ocenie Rzecznika ograniczenie konstytucyjnego prawa ustanowione w przepisie art. 284 ust. 2 ustawy o finansach publicznych nie jest uzasadnione z uwagi na żadną z wartości wymienionych w 61 ust. 3 ani w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nieudostępnianie dokumentów wytworzonych przez audytora nie jest usprawiedliwione potrzebą ochrony wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochrony porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa.

W związku z powyższym, mając na względzie konieczność ochrony praw i wolności człowieka i obywatela, wnoszę jak na wstępie.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Jana', followed by a stylized graphic element consisting of a triangle and a vertical line.