

Rozdział 10

UWARUNKOWANIA KONTROLI I AUDYTU FINANSÓW PUBLICZNYCH

Wstęp

Istnieje obszerna literatura dotycząca problemów zarządzania finansami publicznymi, której część przedstawiono w niniejszej monografii. Pomimo wielu badań nadal istnieje luka badawcza odnosząca się do uwarunkowań systemu kontroli i audytu finansów publicznych, a ściślej rzecz ujmując do skuteczności tego systemu rozpatrywanej poprzez pryzmat funkcji audytu i kontroli. O tym, że system ten nie jest skuteczny świadczą nie tylko niezadowolające dane o skali naruszeń dyscypliny finansów publicznych, ale także pogarszająca się z roku na rok sytuacja w zakresie zagrożenia życia publicznego patologiami organizacyjnymi. Badania, których wyniki zostały przedstawione w niniejszym opracowaniu stanowią próbę rozwiązania problemu badawczego: jakie są ograniczenia systemu kontroli i audytu finansów publicznych oraz jak je wyeliminować w celu poprawy jego skuteczności. Badania prowadzono przy wykorzystaniu koncepcji triangulacji danych i metod w ramach strategii pluralizmu epistemologicznego. W badaniach wykorzystano metody i techniki badawcze właściwe dla dziedziny nauk społecznych.

1. Istota kontroli i audytu

Znaczenie kontrolowania z perspektywy prawidłowego funkcjonowania organizacji dostrzegł już Fayol – jeden z głównych przedstawicieli nurtu klasycznego nauk o zarządzaniu³⁸⁴ oraz inni badacze z tej dyscypliny, m.in. Taylor, Gantt, Gilbreth, Le Chatelier, Barnard, Adamiecki, czy przedstawiciele szkoły behawioralnej³⁸⁵.

³⁸⁴ H. Fayol, *General and industrial management*, Pitman, Boston, 1916; C. Koontz, H., O'Donnell, *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych*, PWN, Warszawa 1969.

³⁸⁵ G.B. Giglioli, A.G. Bedeian, A. G. (1974). *A conspectus of management control theory: 1900–1972*, *Academy of Management Journal*, Vol.17, No 2, s. 292–305; H. Wehrich, H. Koontz, *Management: a global perspective. 11th ed.* Tata McGraw-Hill, New Delhi 2005; K.A. Merchant, D.T. Otley (2006), *A Review of the Literature on Control and Accountability*, *Handbooks of Management Accounting Research*, Vol. 2, s. 285–802; P.H. Hersey, K.H. Blanchard, D.E. Johnson, *Management of Organizational Behavior Leading Human Resources. Tenth Edition*, Pearson, Boston 2007; K. Bruce, Ch. Nyland, Ch., *Elton Mayo and*

Znaczenie kontrolowania zauważył Weber, choć służyła ona weryfikacji poprawności implementacji modelu biurokracji, opartego na ówczesnej teorii administracji publicznej³⁸⁶. Wśród polskich badaczy udział w rozwoju teoretycznych podstaw kontrolowania wnieśli między innymi wymienieni w porządku alfabetycznym Boć, Dobrowolski, Jagielski, Kotarbiński, Kuc, Pszczołowski, Sierpowska, Zieleniewski (vide wykaz literatury zawarty w bibliografii tego opracowania).

Na ogół istnieje zbieżność poglądów badaczy co do istoty kontrolowania. Zapobiega ona efektowi kuli śnieżnej, a zatem przeciwdziała kumulowaniu się błędów w trakcie realizacji celów i wykorzystania zasobów, w tym finansowych. Czasami proponowane przez badaczy definicje wymagają dodatkowego wyjaśnienia. I tak, na przykład w jednej z definicji kontrolowanie określono, jako „stwierdzanie stanów rzeczywistych i porównywanie ich z podstawą odniesienia, którą stanowią przyjęte stany wzorcowe, w celu ustalenia odchyleń i formułowania zaleceń, a następnie podejmowania działań kierowniczych zmierzających do korekty odchyleń od ustalonych wzorców”³⁸⁷. Tymczasem, kontrolowanie to nie tylko porównanie stanów rzeczywistych do stanów wzorcowych, ale szerzej, to także analiza stanów wzorcowych, które mogą być nieaktualne³⁸⁸. Po drugie, skutkiem kontrolowania nie zawsze jest formułowanie zaleceń. W przypadku organizacji nie będących organami nadzoru, na przykład Najwyższej Izby Kontroli, efektem kontrolowania mogą być wnioski, których realizacja przez kontrolowanych jest fakultatywna. W końcu, efektem kontrolowania są nie tylko działania kierownicze, ale także pracownicze zmierzające do korekty ujawnionych odchyleń od przyjętych wyznaczników³⁸⁹.

Również w przypadku audytu wewnętrznego, którego definicję przedstawiono w dalszej części tego opracowania, pojęcie „zalecenia” nie ma obligatoryjnego charakteru dla audytowanych jednostek. Przesądza o tym przepis § 2 pkt. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu³⁹⁰ w myśl, którego zalecenia to propozycje działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki. Innymi słowy, odpowiednikiem zaleceń audytu wewnętrznego są wnioski pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli.

the Deification of Human Relations, *Organization Studies*, Vol. 32, No. 3, s. 383–405; Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 13.

³⁸⁶ P.S. Adler, B. Bryan (1996). *Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive*. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, No. 1, s. 61–89; W.N. Dunn, D.Y. Miller (2007), *A Critique of the New Public Management and the Neo-Weberian State: Advancing a Critical Theory of Administrative Reform*. *Public Organization Review*, Vol. 7, s. 345–358; F. Sager, Ch. Rosser (2009), *Weber, Wilson, and Hegel: Theories of Modern Bureaucracy*, *Public Administration Review*, Vol. 69, No. 6, s. 1136–1147.

³⁸⁷ B. Kożuch, *Zarządzanie publiczne w teorii i w praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004, s. 62–63.

³⁸⁸ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2019, s. 21.

³⁸⁹ Tamże.

³⁹⁰ Dz. U. z 2018 r., poz. 506.

Kontrolowanie pełni funkcję poznawczo-dostosowawczą w procesie zarządzania. Jest poszukiwaniem możliwości zmuszenia zdarzeń do zgodności z planem, ale też ustalenia prawidłowości procesu planowania. Związek kontrolowania z organizowaniem polega na tym, że analiza i ocena sposobu zorganizowania określonych przedsięwzięć pozwala na dokonanie zmian w strukturze organizacyjnej, zakresach obowiązków i uprawnień pracowników, zasadach współdziałania. Związek kontrolowania z motywowaniem polega głównie na diagnozowaniu poziomu oddziaływania określonych bodźców na pracowników i ich wyniki³⁹¹.

Pojęcie „kontrola” to zespół działań polegających na analizie przebiegu czynności, sprawdzeniu, czy określone zadanie zostało wykonane zgodnie z założeniami. Wyrazy kontrolowanie i kontrola odnoszą się zatem do czynności: porównania stanów: wymaganego i faktycznego, oceny przyczyn, skutków rozbieżności pomiędzy tymi stanami. Uwzględniając powyższe, pomijając dalsze refleksje semantyczne, założono zastosowanie w tym opracowaniu pojęcia „kontrola” jako tożsamego z kontrolowaniem. Dodać należy, że takie uogólnienie jest zgodne z poglądami innych autorów, na przykład Kuca czy Bocia³⁹².

Pojęcie kontroli państwowej zostało wprowadzone do polskiego prawa i nauki w okresie II Rzeczypospolitej, gdy dekretem Naczelnika Państwa z dnia 7 lutego 1919 roku powołano Najwyższą Izbę Kontroli Państwa³⁹³, a termin kontrola państwowa pojawił się w ustawie z dnia 3 czerwca 1921 roku o Kontroli Państwowej³⁹⁴. Pojęcie to zarezerwowane jest dla czynności kontrolnych wykonywanych przez najwyższą instytucję kontroli państwowej lub szerzej jako wykonywaną przez państwowe jednostki organizacyjne albo organy państwa³⁹⁵. W zależności od rozstrzygnięć poszczególnych ustaw jej zakres może obejmować działalność administracji rządowej, samorządowej, przedsiębiorstw państwowych, sektora prywatnego, organizacji społecznych.

Przyjmując szerszą definicję kontroli państwowej można wyróżnić: sądową i prokuratorską kontrolę administracji oraz kontrolę rzecznika praw obywatelskich, prezydencką, parlamentarną, skarbową, podatkową, celną i dewizową³⁹⁶. Organ państwa przeprowadzający kontrolę państwową, której celem jest zbadanie i ocena prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi może być uznany za najwyższy

³⁹¹ B.E. Goetz, *Management Planning and Control*, McGraw-Hill, New York 1949; Koontz, H., O'Donnell, *Zasady zarządzania. Analiza funkcji kierowniczych*, PWN, Warszawa 1969; 5. A. Czermiński, M. Czerska, B. Nogalski, R. Rutka, J. Apanowicz, *Zarządzanie organizacjami*, Dom Organizatora, Toruń 2001; Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Ryzyka, op. cit., s. 14-15; R.A. Webber, *Zasady zarządzania organizacjami*, Warszawa 1985.

³⁹² B.R. Kuc, *Kontrola w systemie zarządzania*, PWE, Warszawa 1987; J. Boć (red.), *Prawo Administracyjne*, Kolonia Limited, Wrocław 2001.

³⁹³ Dz. P.R.P. Nr 14, poz. 183.

³⁹⁴ Dz. U. Nr 51, poz. 314.

³⁹⁵ Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Ryzyka, op. cit., s. 58.

³⁹⁶ W. Ziółkowska, *Finanse Publiczne. Teoria i Zastosowanie*, Wydawnictwo WSB, Poznań 2000; Z. Dobrowolski, *Administracja publiczna w Polsce: zarządzanie: zarys problematyki*. Monografie i Studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2018; Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Ryzyka, op. cit.

(naczelny) organ kontroli państwowej, jeśli będzie obejmował swoją działalnością obszar całego kraju i podejmował decyzje w sprawach kontroli samodzielnie i ostatecznie. W praktyce takim organem jest Najwyższa Izba Kontroli (NIK), która podlega wyłącznie Sejmowi, choć nie jest częścią legislatywy. Nie jest także częścią władzy wykonawczej i sędowniczej państwa. NIK nie jest organem administracji państwowej, a jej działalność nie podlega sądowej kontroli administracyjnej (Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 lutego 2011 r. VII SA/Wa 103/11). Dodać należy, że pojęcia kontroli nie można utożsamiać z nadzorem. Nadzór obejmuje kontrolę, lecz łączy także prawo do wydawania poleceń o charakterze wiążącym nadzorowany podmiot. Naczelny organ kontroli państwowej – Najwyższa Izba Kontroli nie jest organem nadzoru.

W literaturze anglojęzycznej ustalenie stanu faktycznego, porównanie go ze stanem wymaganym oraz dokonanie jego oceny definiowane jest jako audyt³⁹⁷ lub szerzej jako proces zapewnienia interesariuszy, że działania organizacji przebiegają zgodnie z oczekiwaniami³⁹⁸, zaś kontrola (*control*) w znaczeniu zarządczym to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte³⁹⁹. Należy odnotować, że naczelne organy kontroli państwowej, w tym Najwyższa Izba Kontroli nie stosują w obrocie międzynarodowym pojęcia „*supreme control institution*” lecz „*supreme audit institutions*”, czyli najwyższe instytucje audytowe.

Stosownie do przepisu art. 272 ustawy z dnia z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴⁰⁰ 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. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Kontrola zarządcza zaś, zgodnie z przepisem art. 68 przywołanej wyżej ustawy o finansach publicznych, to ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób: zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Kontrola zarządcza służy zapewnieniu realizacji wiązki celów w jednostkach sektora finansów publicznych. Cele te mają charakter nietaksatywny i obejmują zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań zarówno finansowych jak i wykonania zadań; 4) ochrony zasobów ludzkich, rzeczowych, finansowych, informatycznych; 5) przestrzegania i promowania zasad

³⁹⁷ M. Power, *The Audit Explosion*, Demos, London 1996; M. Power, *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press, New York 1999; D. Matthews, *History of Auditing. The changing audit process in Britain from the 19th century the present day*, Routledge, Abingdon 2006.

³⁹⁸ Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Rzyżka, op. cit., s. 16.

³⁹⁹ Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Rzyżka, op. cit., s. 16; Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*. Warszawa 2005.

⁴⁰⁰ Dz. U. z 2021 r., poz. 305.

etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem.

Biorąc pod uwagę wyniki powyżej analizy semantycznej przyjęto, że pojęcie „audyt” może być pojmowane jako audyt wewnętrzny lub audyt zewnętrzny (odpowiednik kontroli instytucjonalnej, a zatem zewnętrznej względem kontrolowanego podmiotu, wykonywanej przez organ państwa posiadający kompetencje do kontrolowania działalności innych podmiotów). Audyt definiowany jako proces, którego celem jest usprawnienie sposobu zarządzania organizacjami, służy ekonomizacji działań i zabezpieczeniu interesów konsumentów usług, w tym publicznych. Wpisuje się zatem w koncepcję *good governance*, którą można określić jako zarządzanie złożonymi społecznościami poprzez koordynowanie działań podmiotów należących do różnych sektorów⁴⁰¹.

2. Wyznaczenia i kryteria kontroli i audytu finansów publicznych

Podmioty objęte kontrolą lub audytem wewnętrznym są oceniane przy uwzględnieniu określonych kryteriów i wyznaczeń. Kryterium (gr. *kriterion* – znak rozpoznawczy) to probierz, miernik, miara oceny czegoś. Jest to także środek rozróżnienia, sprawdzian⁴⁰². Wyznaczenie to wzorzec działania. Wyznaczenia stanowią element kryterium kontroli, będący punktem odniesienia, przedmiotem tego kryterium. Na przykład obowiązuje prawo jest wyznaczeniem kryterium legalności⁴⁰³. Wśród ustawowych (na przykład w ustawie o Najwyższej Izbie Kontroli) kryteriów kontroli wymienia się: legalność, celowość, rzetelność i gospodarność. Kryterium legalności pozwala na ocenę zgodności (lub jej braku) działań z obowiązującym prawem. Zgodność z prawem obejmuje dostosowanie się i niesprzeczność zarówno z prawem materialnym jak i normami regulującymi sferę zadań i kompetencji poszczególnych podmiotów poddanych kontroli⁴⁰⁴. Normy prawne materialne i zadaniowe stanowią kryterium

⁴⁰¹ Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, op. cit., s. 17; R. Hague, M. Harrop, S. Breslin, *Comparative Government and Politics. An Introduction. 4th Edition*, Palgrave Macmillan, Houndmills–Basingstoke 1998; M. Bevir, R.A.W. Rhodes, *Interpreting British Governance*, Routledge Taylor & Francis Group, London, New York 2003; H. Izdebski (2007), *Od administracji publicznej do public governance*, Zarządzanie publiczne, 1(1), s. 7–20.

⁴⁰² J. Miodek (2002), *Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 konstytucji RP i w art. 5 ustawy o NIK*, Kontrola Państwowa, 4, s. 5–7.

⁴⁰³ Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, op. cit., s. 42–47; E. Ruśkowski (2002), *Ekspertyza na temat interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, Kontrola Państwowa, 4, s. 42–54.

⁴⁰⁴ J. Miodek, op. cit.; Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń. Ryzyka*, op. cit., s. 42–47;

ocen merytorycznych. Natomiast normy prawne dotyczące procedur oraz form działania stanowią podstawy do dokonywania ocen formalnych. Kontrola prowadzona z punktu widzenia norm materialnych i zadaniowych może stanowić podstawę do formułowania wniosków, które mogą zmierzać nawet do zakwestionowania kontrolowanej działalności. Natomiast w przypadku prowadzenia kontroli z punktu widzenia norm formalnych stanowi podstawę do formułowania wniosków, których treścią może być zakwestionowanie sposobu lub formy prowadzenia działalności⁴⁰⁵.

Celowość w ujęciu słownikowym oznacza odpowiedniość. Celowy to zamierzony, świadomy, umyślny. Synonimem celowości jest pożyteczność i ukierunkowanie. Celowość, jako kryterium kontroli, zmierza do oceny działalności podmiotu kontrolowanego przez pryzmat stopnia realizacji celów i zadań przed nim postawionych, zarówno ostatecznych, jak i częściowych. Kryterium celowości pozwala na ocenę ex post, działań podejmowanych w trakcie prowadzenia kontroli oraz ex ante⁴⁰⁶.

Kryterium rzetelności obejmuje ocenę działania pod kątem należytej staranności w realizacji zadań. Pozwala na ocenę dbałości o uwzględnienie wymogów decydentów finansów publicznych, jak też dochowywania określonych standardów. Jej synonimem jest sumienność uczciwość, solidność, dokładność, prawdziwość⁴⁰⁷. Pojęcie gospodarności w dziedzinie finansów publicznych jest szersze od potocznie używanego pojęcia oszczędności, przez którą rozumie się oszczędne wydatkowanie środków finansowych, Zasada gospodarności znajduje wyraz także w takich działaniach, jak między innymi osiąganie jak najlepszych efektów przy wydatkowaniu środków publicznych, racjonalne prowadzenie gospodarki zasobami ludzkimi, wartościami niematerialnymi i prawnymi, zasobami rzeczowymi⁴⁰⁸. W opracowaniu współautorstwa NIK zawarto definicję kryterium gospodarności, jako zgodności działalności kontrolowanej jednostki z zasadami efektywnego gospodarowania, tj. oszczędności, wydajności i skuteczności⁴⁰⁹. Istotę skuteczności trafnie uwypukla Kuc. Zauważa, że kategorią pierwotną, do której odnoszą się oceny rezultatów działania jest cel. To on się zmienia w wynik. Stąd jednym z najważniejszych mierników oceny jest stopień osiągnięcia celu⁴¹⁰.

⁴⁰⁵ Tamże; M. Szewczyk (2002), *Ekspertyza prawa w sprawie interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, Kontrola Państwowa, 4, s. 34–41.

⁴⁰⁶ Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Rzyżka, op. cit., s. 42–47; E. Ruśkowski, op. cit. s. 42–54.

⁴⁰⁷ Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Rzyżka, op. cit., s. 42–47; M. Szewczyk, op. cit., s. 34–41.

⁴⁰⁸ Z. Dobrowolski, *Audyty. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Rzyżka, op. cit., s. 45–46; B.R. Kuc, *Kontrola w systemie zarządzania*, op. cit.; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1999; M. Niezgodka-Medek (2002), *Ekspertyza prawna w sprawie interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności zawartych w art. 203 konstytucji RP i w art. 5 ustawy o NIK*, Kontrola Państwowa, 4, s. 16–33.

⁴⁰⁹ Najwyższa Izba Kontroli, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji, *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*. Warszawa 2005.

⁴¹⁰ B.R. Kuc, *Kontrola w zarządzaniu przyszłością*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2005.

Wspomniane wyżej poszczególne kryteria kontroli nie mogą być traktowane jako przeciwstawne sobie, zupełnie od siebie niezależne pod względem treści. Ocena sposobu wykonywania zadań finansowanych ze środków publicznych powinna być dokonywana przy wykorzystaniu wszystkich możliwych kryteriów⁴¹¹.

Kryteria kontroli (audytu) finansów publicznych stosowane w innych krajach nie odbiegają od przyjętych w Polsce. Jawność, przejrzystość i rozliczalność pojmowane są jako odpowiedzialność decydentów, pracowników organizacji publicznych, prywatnych, pozarządowych za właściwe wykonywanie swoich obowiązków⁴¹². Należy przypomnieć, iż jawność i przejrzystość finansów publicznych regulują przepisy rozdziału 4 ustawy o finansach publicznych, a rozliczalności decydentów poświęcona jest de facto cała ww. ustawa. Prawidłowość stosowania zasad jawności, przejrzystości i rozliczalności gospodarowania środkami publicznymi można ocenić na przykład przy wykorzystaniu kryteriów legalności i rzetelności.

W przypadku audytu wewnętrznego, stosownie do postanowień art. 272 ust. 2 ustawy o finansach publicznych ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce, co oznacza, że należy odnieść się do kryteriów kontroli takich, jak celowość, legalność, rzetelność, czy gospodarność. Zasady dokonywania wydatków publicznych określa art. 44 ustawy o finansach publicznych.

3. System kontroli finansów publicznych

Przyjęte w Polsce rozwiązania w zakresie organizacji kontroli gospodarowania finansami publicznymi promują raczej autonomizację organów kontroli, a nawet negatywną autonomizację z perspektywy systemu kontroli publicznej a nie współdziałanie. W obowiązującym porządku prawnym, w świetle przepisu art. 12 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴¹³ organy kontroli, rewizji, inspekcji, działające w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym, współpracują z Najwyższą Izbą Kontroli i są obowiązane do: 1) udostępniania Najwyższej Izbie Kontroli, na jej wniosek, wyników kontroli przeprowadzonych przez te organy; 2) przeprowadzania określonych kontroli wspólnie pod kierownictwem Najwyższej Izby Kontroli; 3) przeprowadzania kontroli doraźnych na zlecenie Najwyższej Izby Kontroli.

Należy rozważyć modyfikację art. 12 pkt. 1 cytowanej wyżej ustawy o NIK i wprowadzenie następującego zapisu: „udostępniania Najwyższej Izbie Kontroli, na jej wniosek, planów lub wyników kontroli przeprowadzonych przez te organy”⁴¹⁴.

⁴¹¹ BR. Kuc, *Kontrola w zarządzaniu przyszłością*, op. cit.; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, op. cit.; Z. Dobrowolski, *Audyt. Funkcje. Formułowanie ustaleń*. Ryzyka, op. cit., s. 46.

⁴¹² B. Kożuch, Z. Dobrowolski, *Creating Public Trust. An Organisational Perspective*, Peter Lang, Frankfurt am Main, Bern, Bruxelles, New York, Oxford, Warszawa, Wien 2014, s. 164–190.

⁴¹³ Dz. U. z 2020 r., poz. 1200.

⁴¹⁴ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2019; Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Najwyższa Izba Kontroli. Kierunki*

Ponadto, brakuje, choć postulat ten sformułowano kilkanaście lat temu⁴¹⁵, bazy informacyjnej o zrealizowanych kontrolach, w tym dotyczących prawidłowości gospodarowania finansami publicznymi. Pozyskanie informacji z takiej bazy przez upoważnionych przedstawicieli organów kontroli ułatwiłoby planowanie postępowania kontrolnego. Brakuje również jednolitych, dla wszystkich organów kontroli, wytycznych dotyczących kontroli gospodarowania finansami publicznymi. Wnoszono o to w 2004 r. wskazując na potrzebę ujednoczenia standardów kontroli państwowej⁴¹⁶.

W 2005 r. przygotowano glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej. W praktyce, niektóre sformułowania odnoszące się do procesu kontroli gospodarowania finansami publicznymi mogą być odmiennie pojmowane przez uczestników systemu kontroli i audytu finansów publicznych. Przykładem są pojęcia wniosków w sprawie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości (art. 53 ust. 1 pkt. 5 przywołanej wyżej ustawy o NIK) i zaleceń audytu (§ 2 pkt. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu – czyli propozycji działań służących wyeliminowaniu słabości kontroli zarządczej lub usprawniających funkcjonowanie jednostki). Sformułowanie „zalecenie” rodzi wątpliwości kontrolowanych podmiotów, czy mają one charakter obligatoryjny, czy też fakultatywny. Przykładem jest skarga jednego z podmiotów skierowana do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie na zalecenia pokontrolne Wojewody. Skarga ta została słusznie oddalona jako bezzasadna, gdyż istota, funkcja i cel postępowania kontrolnego są inne niż istota, funkcja i cel postępowania administracyjnego. Sąd orzekł, że w ramach postępowania kontrolnego nie podejmuje się czynności procesowych prowadzących do nałożenia na kontrolowanego obowiązku wykonania zaleceń (postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 10 lipca 2020 r. II SA/Rz 644/20).

Kluczową rolę w systemie kontroli i audytu finansów publicznych odgrywa NIK. Przesądza o tym Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁴¹⁷, która w art. 202 stanowi, że naczelnym organem kontroli państwowej jest Najwyższa Izba Kontroli. Art. 203 Konstytucji określa zakres podmiotowy oraz kryteria kontroli NIK. Z przepisu tego artykułu wynika, że NIK nie może kontrolować działalności organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych komunalnych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia celowości. Wyłączenie celowości z kryteriów kontroli działalności tych podmiotów, w odniesieniu do zadań i środków własnych można uzasadnić przyjętym paradygmatem ustrojowym. Stosownie do postanowień art. 16 ust. 2 Konstytucji samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność.

zmian. *Organizacja i zarządzanie*. Monografie i studia Instytutu Spraw Publicznych Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2019.

⁴¹⁵ Z. Dobrowolski, *Kontrola wydatków publicznych w systemie demokracji amerykańskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.

⁴¹⁶ Tamże.

⁴¹⁷ Dz. U. Nr 78, poz. 483.

Na niemożność kwestionowania celów politycznych przez naczelny organ kontroli państwowej wskazuje trzecia zasada międzynarodowych standardów przyjętych przez najwyższe organy kontroli państwowej skupione w Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Instytucji Kontroli Państwowej (*the International Organization of Supreme Audit Institutions*) – INTOSAI-P10 Mexico Declaration on SAI Independence (INTOSAI-P10). Należy jednak zastanowić się nad zasadnością dotychczasowego wyłączenia kryterium celowości z palety kryteriów kontroli NIK w przypadku oceny sposobu realizacji przez organizacje samorządowe zadań zleconych, nie tylko dlatego, że NIK ocenia przecież celowość wykorzystania środków państwowych na te zadania, ale również z tego powodu, że kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień, jest przeprowadzana przez regionalne izby obrachunkowe między innymi z uwzględnieniem kryterium celowości. Dlaczego zatem organ nadzoru i kontroli może oceniać celowość realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych, a naczelny organ kontroli państwowej nie może?⁴¹⁸ Kwestia ta wymaga dyskusji w gronie nie tylko prawników.

Kolejnym istotnym podmiotem systemu kontroli finansów publicznych są regionalne izby obrachunkowe (RIO) – państwowe organy nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, związków metropolitalnych, związków międzygminnych, stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów, związków powiatów, związków powiatowo-gminnych, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych oraz innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W przypadku tych organów zauważyć można prawne ograniczenie kryteriów kontroli w odniesieniu do zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. RIO nie mogą oceniać gospodarności wydatkowania środków. Tymczasem to właśnie to kryterium pozwala na kompleksową ocenę przestrzegania w toku wykonywania budżetu zasad efektywnego gospodarowania opartych na oszczędności, wydajności i skuteczności⁴¹⁹. Jak zatem RIO mogą ocenić przestrzeganie przez jednostki samorządu terytorialnego kluczowych zasad gospodarowania finansami publicznymi, które są określone w przepisie art. 44 ust. 3 pkt. 1 ustawy o finansach publicznych, jeśli mają ograniczone prawnie kompetencje kontrolne? Wydaje się, że ograniczenie uprawnień kontrolnych RIO w zakresie oceny kontroli gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych finansowanych ze środków własnych jednostek samorządu terytorialnego jedynie do zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym jest niewłaściwe z punktu widzenia interesów obywateli.

Ponadto, o ile NIK może podejmować kontrole gospodarowania finansami publicznymi z własnej inicjatywy, w szczególności na podstawie wniosków obywateli, o tyle w przypadku RIO wykaz podmiotów uprawnionych do składania wniosków

⁴¹⁸ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 86.

⁴¹⁹ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 132; D. Laszczyk, *Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2014.

o kontrole RIO jest wskazany w art. 7 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych⁴²⁰. Ponieważ przepis prawa materialnego nie normuje *expressis verbis* inicjatywy wszczęcia postępowania kontrolnego RIO w danej kategorii spraw to należy założyć, że wszczęcie postępowania następuje z urzędu. Innymi słowy, wnioski obywateli kierowane do RIO o przeprowadzenie kontroli określonych aspektów gospodarki finansami publicznymi nie mogą obligować RIO do podjęcia postępowania wyjaśniającego i przeprowadzenia kontroli (Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 lutego 2021 r. II SA/GI 93/21).

Dostosowanie zakresu uprawnień kontrolnych RIO do potrzeb związanych z obiektywną i kompleksową oceną gospodarki finansami publicznym, przy jednoczesnym poszanowaniu treści art. 16 ust. 2 ustawy zasadniczej to kolejna kwestia wymagająca dyskusji w gronie przedstawicieli nauki i praktyków. Ponadto, nie prowadzono dotychczas badań naukowych w jakim zakresie działalność kontrolna NIK i RIO przekłada się na poziom zaufania obywateli do tych organów oraz do systemu finansów publicznych. Można założyć, że liczba skarg i wniosków obywateli kierowana do organu kontroli może być przejawem stopnia zaufania do tego organu lub jednym z probierzy stanu państwa i jego finansów. W przypadku NIK, na przykład w latach 2003–2016 wpłynęło blisko 53 tys. skarg i wniosków, z czego w latach 2013–2016 łącznie blisko 20 tys. takich skarg i wniosków⁴²¹. W końcu, wyniki kontroli NIK i RIO w zakresie gospodarowania finansami publicznymi są publikowane i dostępne dla opinii publicznej (chyba, że zawierają informacje niejawne). Nie wiadomo jednakże, jak działalność informacyjna NIK i RIO wpływa na skuteczność funkcji edukacyjnej i prewencyjnej kontroli państwowej?

Kolejnymi istotnymi elementami systemu kontroli finansów publicznych są podmioty kontrolujące działalność organów administracji rządowej, urzędów je obsługujących lub stanowiących ich aparat pomocniczy oraz jednostek organizacyjnych podległych tym organom lub przez nie nadzorowanych. Zasady i tryb przeprowadzania takich kontroli oraz organy właściwe w sprawach kontroli określają przepisy ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej⁴²². Zgodnie z art. 2 ww. ustawy jej przepisy stosuje się również do kontroli działalności organów samorządu terytorialnego w sprawach dotyczących wykonywania zadań z zakresu administracji rządowej, jak też w przypadku wykonywania przez inne podmioty zadań z zakresu administracji rządowej w zakresie, w jakim zadania te są finansowane z budżetu państwa. Kontrolę przeprowadza się pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności chyba, że przepisy szczególne stanowią inaczej. W art. 6 ww. ustawy określono organy właściwe w sprawach kontroli. Są nimi: Prezes Rady Ministrów, Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Ministrowie, kierownicy urzędów centralnych lub przewodniczący komitetu wchodzącego w skład Rady Ministrów, Wojewodowie oraz organy administracji zespolonej i niezespolonej.

Ustawa o kontroli w administracji rządowej zawiera pojęcia rodzące wątpliwości interpretacyjne. I tak, zawiera wyrazy: „zalecenia” i „wnioski” i nie określa kiedy

⁴²⁰ Dz. U. z 2019 r., poz. 2137.

⁴²¹ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana, op. cit.*, s. 89.

⁴²² Dz. U. z 2020 r., poz. 224.

formułuje się zalecenia a kiedy wnioski. Stanowi natomiast w art. 49, że kierownik jednostki kontrolowanej, w wyznaczonym terminie, informuje kierownika jednostki kontrolującej o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Można założyć, że wyrazy: „zalecenia” i „wnioski” to odpowiedniki pojęć występujących w ustawie o NIK, mianowicie: wniosków i uwag. Niewątpliwie ustawy określające procedurę kontrolną powinny zawierać tożsame pojęcia, co ułatwiłoby wypracowanie zasad współpracy pomiędzy organami kontroli.

Kolejnym zapisem rodzącym wątpliwość jest treść przepisu art. 21 ust 2 ustawy o kontroli w administracji rządowej. Stanowi ona, że czynności kontrolne powinny być przeprowadzane w sposób sprawny i możliwie niezakłócający funkcjonowania jednostki kontrolowanej. Użycie pojęcia sprawny, w świetle teorii prakseologii (Kotarbiński, Zieleniewski, Pszczołowski) oznacza, że działanie cechują walory dzięki, którym postępowanie kontroli „nie zakłóca” działalności kontrolowanego. Niezasadnym zatem przy użyciu pojęcia sprawny wydaje się użycie wyrazu „i” oznaczającego koniunkcję i stwierdzenia, że kontrola nie powinna zakłócać funkcjonowania jednostki kontrolowanej. Ponadto ustawowe pojęcie „możliwie niezakłócający” jest niejasne i może katalizować spory prawne pomiędzy kontrolowanym i kontrolującym.

Pozytywnie należy natomiast ocenić wprowadzenie w dniu 31 sierpnia 2017 r. przez Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zaktualizowanych standardów kontroli w administracji rządowej, wykorzystujących dorobek międzynarodowych standardów kontroli państwowej, czy standardów audytorów wewnętrznych. Jednakże, ulepszeniu tych standardów służyłoby odniesienie do glosariusza terminów związanych z audytem i kontrolą, opracowanego w 2005 r. między innymi przy udziale Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. Brakuje również odniesienia do szacowania ryzyka kontroli (poza bardzo ogólnikowymi sformułowaniami zawartymi m.in. w części IV.1 standardów) oraz odniesienia do istotności kontroli o której mowa w europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli INTOSAI. Tymczasem ustalanie ryzyka kontroli i jej istotności stanowi kluczową czynność w planowaniu postępowania kontrolnego, czy audytowego.

Brak również, poza ogólnymi sformułowaniami, odniesienia do kluczowych wytycznych INTOSAI dotyczących wykrywania korupcji w gospodarowaniu finansami publicznymi⁴²³. Zagadnienie to jest tymczasem istotne z punktu widzenia bezpieczeństwa Państwa i jego obywateli. Przypomnieć należy, że szereg podmiotów publicznych było zobligowanych do realizacji postanowień uchwały Nr 207 Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 2017 r. w sprawie Rządowego Programu Przeciwdziałania Korupcji na lata 2018–2020⁴²⁴ i będzie z pewnością realizowało założenia nowej strategii antykorupcyjnej w sektorze publicznym. W świetle analizy zapisów analizowanych wyżej standardów kontroli zasadne wydaje się uogólnienie, że nadal aktualny pozostaje postulat wypracowania wytycznych kontroli wspólnych do organów kontroli oraz inspekcji niezależnie od tego, czy są lub nie są częścią administracji rządowej.

⁴²³ INTOSAI GUID – 5270 – Guideline for the Audit of Corruption Prevention.

⁴²⁴ M.P. z 2018 r., Nr 12.

Zakres działalności kontrolnej wojewodów regulują przepisy nie tylko przytoczonej wcześniej ustawy o kontroli w administracji rządowej ale także przepisy zawarte w rozdziale 3 ustawy z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie⁴²⁵. Kontrola taka wykonywana jest przy uwzględnieniu kryteriów: 1) legalności, gospodarności, celowości i rzetelności – w odniesieniu do działalności organów administracji rządowej oraz innych podmiotów; 2) legalności, gospodarności i rzetelności – w odniesieniu do działalności organów samorządu terytorialnego. W powyższym rozwiązaniu dostrzec można pewną niespójność. Ustawodawca, jak przedstawiono wcześniej, przyznał regionalnym izbom obrachunkowym prawo oceny celowości działań jednostek samorządu terytorialnego związanych z wykonywaniem ustawowych zadań z zakresu administracji rządowej. Takiej możliwości nie zapewnił Wojewodom.

4. Audyt wewnętrzny w systemie finansów publicznych

Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publiczny uregulowany jest przepisami działu VI ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 272 ustawy o finansach publicznych, jest to działalność niezależna i obiektywna, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena, o której mowa wyżej dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Przepisy ustawy o finansach publicznych nie wskazują terminu przeprowadzenia audytu, ale sposób przeprowadzania audytu wynika z cyt. Wyżej art. 272 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych, tj. audyt wewnętrzny musi być systematyczny o czym przesądza istota kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych.

Jednym z efektów prawidłowo wdrożonej kontroli zarządczej, uwzględniając jej cele, powinno być zmniejszenie naruszeń dyscypliny finansów publicznych przez kierownictwo i pracowników jednostek sektora finansów publicznych. Analiza sprawozdań Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych wykazała, że w 2020 r. rzecznicy dyscypliny i ich zastępcy otrzymali łącznie 1807 zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, tj. o 519 mniej niż w 2019 r. Jednakże w 2020 r. rzecznicy dyscypliny wydali 1502 postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego, tj. o 123 postanowienia więcej niż w 2019 r. Ponadto, rzecznicy dyscypliny wnieśli, w 2020 r., 1161 wniosków o ukaranie (tj. o 140 wniosków o ukaranie więcej, niż w 2019 r.), dotyczących 1441 osób (tj. o 189 osób więcej, niż w 2019 r.)⁴²⁶. W porównaniu do wcześniejszych lat, na przykład 2015–2017, gdy rzecznicy dyscypliny finansów publicznych i ich zastępcy otrzymali odpowiednio 1.672 zawiadomień,

⁴²⁵ Dz. U. z 2019 r., poz. 1464.

⁴²⁶ Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych, *BDF2.4813.1.2021 Sprawozdanie z działalności Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych i rzeczników dyscypliny finansów publicznych w 2020 roku*. Warszawa 2021.

1.717 zawiadomień i 1.610 zawiadomień⁴²⁷, w 2020 r. nastąpił wzrost liczby otrzymanych zawiadomień. Oczywiście powyższe dane obrazujące fragment działalności rzeczników dyscypliny finansów publicznych są wypadkową wielu zmiennych. Nie zmienia to faktu, że utrzymująca się, czy nawet wrastająca liczba zawiadomień może stanowić przyczynek do podjęcia badań mających na celu ustalenie skuteczności audytu wewnętrznego.

Niepokojące są mimo, że przeprowadzone w niewielkim zakresie, wyniki autorskich badań znajomości założeń kontroli zarządczej wśród pracowników jednostek sektora finansów publicznych. Na przykład, w jednym z badań przeprowadzonych w 2020 r. ustalono, że spośród 18 badanych pracowników reprezentujących jednostkę samorządu terytorialnego poprawne odpowiedzi dotyczące celów kontroli zarządczej udzieliły tylko trzy osoby. Wywiady niestandardyzowane i nieustrukturalizowane przeprowadzone w latach 2015–2020 łącznie z dwudziestoma audytorami wewnętrznymi z różnych jednostek sektora finansów publicznych i regionów Polski wykazały niewielką znajomość zagadnień zarządzania. Tymczasem do ich obowiązków należy ocena kontroli zarządczej, która jak wynika choćby z jej standardów, dotyczy różnych aspektów zarządzania, w tym zarządzania wiedzą, ryzykiem, planowania, organizowania, czy przeciwdziałania występowaniu patologii organizacyjnych. Badania te były oczywiście miały niewielki zakres i trudno na ich podstawie formułować uogólnienia odnoszące się do całego systemu finansów publicznych. Nie mniej jednak wykazały, że zachodzi potrzeba ustalenia stanu przygotowania audytorów wewnętrznych do sprostania wyzwaniu jakim jest kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych.

5. Nakłady a efekty kontroli finansów publicznych

Na zakończenie należy poruszyć kwestię stosunku nakładów ponoszonych na kontrole gospodarowania finansami publicznymi do efektów takich kontroli. Nie sposób bezkrytycznie odnieść się do postulatu, że kontrola „kosztuje” i społeczeństwo musi to zaakceptować. Organy kontroli są finansowane z budżetu państwa, a zatem obowiązują je te same zasady i obowiązki co podmioty przez nie kontrolowane. W przypadku NIK, porównanie liczby przeprowadzonych kontroli do ogółu wydatków poniesionych na funkcjonowanie NIK, a także relacji efektów finansowych z kontroli NIK do wydatków na tę instytucję choć uproszczone, gdyż obejmuje także wydatki na niezmiernie ważną działalność międzynarodową NIK, obrazuje jaki wymierny (mierzalny) efekt dla społeczeństwa i państwa przynosi działalność tego organu. Oczywiście przeciwnicy takich porównań sformułują uwagę, że doniosłą rolę NIK pomniejsza się z uproszczonymi obliczeniami. Nikt nie kwestionuje doniosłej roli NIK w Państwie, a także tego, że niektóre z postępowań kontrolnych z uwagi na złożoność problematyki mogą być czasochłonne, co przekłada się do ponoszone wydatki. Nie

⁴²⁷ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 182–185.

zmienia to faktu, że każda organizacja publiczna powinna nieustannie dążyć do poprawy swojego funkcjonowania, w tym podjęcia działań służących racjonalizowaniu wydatków publicznych. Uzasadnione jest zatem pytanie, czy kontrole muszą podatników kosztować tyle ile kosztują?

Z uwagi na przedmiot tego opracowania analizę wydatków kontrolnych ograniczono do kilku, losowo wybranych okresów. Na przykład, w sprawozdaniu z działalności Najwyższej Izby Kontroli w 2016 r. podano m.in., że NIK zakończyła 105 kontroli planowych, 116 tematów kontroli doraźnych oraz przeprowadziła łącznie 2.263 kontroli jednostkowych. Przeprowadziła 6 kontroli wspólnie z najwyższymi organami kontroli innych państw, jak też 4 audyty organizacji międzynarodowych. Efekty jej działalności kontrolnej przyniosły 74.255 tys. zł korzyści finansowych oraz 7.428 tys. zł finansowych skutków nieprawidłowości na szkodę budżetu Unii Europejskiej. Poniesione przez NIK wydatki wyniosły łącznie 267.450.600 zł. Oznacza to 1 złotówka wydatkowana na NIK przyniosła 30 groszy korzyści finansowych oraz ujawnionych finansowych skutków nieprawidłowości na szkodę budżetu UE. W dużym uproszczeniu polski podatnik dopłacił 70 groszy do każdej złotówki wydanej na NIK. Porównanie wydatków ogółem NIK i liczby kontroli jednostkowych wykazało z kolei, że jedna kontrola jednostkowa przeprowadzona przez NIK kosztowała polskiego podatnika 118.184,09 zł. Przyjmując wykonanie budżetu w układzie zadaniowym i uwzględniając jedynie wydatki na przygotowanie i wykonanie kontroli oraz upublicznienie ich wyników – 260.447.000 zł, jedna złotówka wydatkowana na działalność kontrolną przyniosła 31 groszy korzyści finansowych oraz ujawnionych finansowych skutków nieprawidłowości na szkodę budżetu UE. Wydatki poniesione na przeprowadzenie jednej kontroli wyniosły 115.089,26 zł⁴²⁸.

W 2017 r. wydatki NIK wyniosły ogółem 277.539.000 zł, w tym na przygotowanie i wykonanie kontroli oraz upublicznienie ich wyników 270.526.000 zł. Korzyści finansowe z kontroli wyniosły 106.549.000 zł, zaś finansowe skutki nieprawidłowości na szkodę budżetu UE 11.789.000 zł. W sprawozdaniu podano, że finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości (inne niż na szkodę budżetu UE) wyniosły łącznie 485.282.000 zł. W 2017 r. NIK, zatrudniająca pracowników na 1.584,9 etatach, przeprowadziła łącznie 2.196 kontroli jednostkowych. 8 kontroli NIK prowadziła wspólnie z najwyższymi organami kontroli innych państw, jak też przeprowadziła 4 audyty organizacji międzynarodowych. Wydatek poniesiony na jedną kontrolę jednostkową wynosił 123.190,34 zł. Jedna złotówka wydatkowana na NIK przyniosła 2,23 zł korzyści dla społeczeństwa (relacja wydatków ogółem do korzyści finansowych oraz finansowych lub sprawozdawczych skutków nieprawidłowości, w tym na szkodę budżetu UE)⁴²⁹.

Dla porównania, amerykański odpowiednik Najwyższej Izby Kontroli, utworzony w 1921 r. Państwowy Urząd Rozliczalności (*Government Accountability Office – GAO*) zatrudniający około 3 tys. pracowników na terenie całych Stanów Zjednoczonych z budżetem wynoszącym w 2017 r. 576,5 mln dolarów uzyskał finansowe korzyści łącznie w wysokości 73,9 mld dolarów. Każdy dolar zainwestowany w działalność GAO

⁴²⁸ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 97–104.

⁴²⁹ Tamże.

przyniósł zatem korzyści w wysokości 128 dolarów. Porównanie obu relacji, tj. NIK i GAO w zakresie korzyści z kontroli do poniesionych wydatków wykazało, że w 2017 r. amerykański odpowiednik NIK przyniósł podatnikom 57 razy więcej szeroko rozumianych efektów finansowych z przeprowadzonych kontroli niż NIK. Dalsza analiza działalności NIK w latach 1997–2017 pozwala na sformułowanie następującego uogólnienia. W ciągu dwudziestu lat wydatki na postępowanie kontrolne prowadzone przez zbliżoną liczbę pracowników wzrosły czterokrotnie, a jedna złotówka wydatkowana na NIK przyniosła 25 krotnie mniej szeroko rozumianych efektów finansowych dla społeczeństwa⁴³⁰.

Z pewnością takie porównania mogą spotkać się z krytyką, że są zbyt uproszczone. Pomimo ewentualnej krytyki należy je czynić choćby po to, aby podjąć szeroko zakrojoną dyskusję i zainicjować badania nad usprawnieniem działalności NIK i wykorzystaniem skutecznych rozwiązań przyjętych w innych naczelnych organach kontroli państwowej, przy założeniu możliwości zastosowania benchmarkingu. Warto zastanowić się nad ujęciem w przyszłych sprawozdaniach z rocznej działalności NIK nieco zmodyfikowanych danych o liczbie przeprowadzonych kontroli jednostkowych. Informacja o liczbie kontroli planowych i doraźnych choć trafna powinna być uzupełniona danymi o liczbie przeprowadzonych kontroli jednostkowych dotyczących zagadnień funkcjonowania państwa i wykonania zadań publicznych z uwzględnieniem obszarów ryzyka oraz funkcji państwa według COFOG. Prezentowane w poprzednich sprawozdaniach NIK dane o działalności kontrolnej określają liczbę tematów kontroli prowadzonych według określonych obszarów ryzyka. Liczba tematów nie jest tożsama z liczbą przeprowadzonych kontroli. Brak danych uniemożliwia ustalenie w jakim kierunku skoncentrowano rzeczywisty wysiłek kontrolerów mierzony liczbą przeprowadzonych kontroli jednostkowych⁴³¹.

Oprócz kwestii finansowych o skuteczności działalności kontrolnej NIK może świadczyć skuteczność implementacji jej wniosków pokontrolnych, a z tą bywa różnie. Na przykład, udział zrealizowanych wniosków pokontrolnych NIK do ogółu takich wniosków nie przekraczał 67 % w latach 2013–2017 i miał tendencję spadkową (z 67% 2 2013 r. do 51,5% w 2017 r.)⁴³².

W przypadku regionalnych izb obrachunkowych efektem działalności kontrolnej, na przykład w 2016 r., jest 1.299 przeprowadzonych kontroli jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów, w tym 735 w ramach kontroli kompleksowych. W 2017 r. regionalne izby obrachunkowe przeprowadziły łącznie 1.285 kontroli, ale w niewielkim zakresie kontrole sprawdzające – łącznie 14. Wydatki ponoszone na przeprowadzenie jednej kontroli RIO były niższe niż w przypadku NIK. Na przykład w 2017 r. wynosiły 43.973 zł. Jedna złotówka wydatkowana na kontrole RIO przyniosła podatnikowi 117,21 zł szeroko rozumianych korzyści finansowych⁴³³.

⁴³⁰ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 97–106.

⁴³¹ Tamże.

⁴³² Tamże.

⁴³³ Z. Dobrowolski, J. Kościelniak, *Kontrola publiczna. Ciągłość i zmiana*, op. cit., s. 131–135.

Podsumowanie

Organy kontrolujące prawidłowość gospodarowania środkami publicznymi mają zbliżone cele i wartości (deklarowane). Powinny ze sobą współpracować i oddziałując na siebie być wydajniejsze, niż gdyby każdy z nich działał w odosobnieniu. Owa synergia, o której mowa wyżej, może mieć miejsce w przypadku prawidłowego współdziałania organów kontroli. Tymczasem brakuje wspólnej bazy informatycznej o planowanych i zrealizowanych kontrolach. Współpraca może być utrudniona z powodu braku jednolitych rozwiązań związanych z postępowaniem kontrolnym mimo, że wprowadzono standardy kontroli w administracji rządowej. Przyjęte rozwiązania metodyczne są niespójne co może utrudniać wzajemną współpracę i nie znajduje tu uzasadnienia argument, że takie rozwiązania nie mogą być tożsame, gdyż różne są zadania i zakres działania organów kontroli. Jest to błędny argument, gdyż zasady i funkcje kontroli państwowej, istota diagnozowania ryzyka i istotności kontroli są tożsame.

Organy kontroli stoją wobec wyzwań takich, jak między innymi występowanie zjawisk o charakterze patologicznym. Wymaga to stosowania metodyki słabych sygnałów i doskonalenia systemu przeciwdziałania występowaniu takich zjawisk. Przyjęcie założenia, że kontrolerzy i audytorzy wewnętrzni nie potrafią wykrywać patologicznych zjawisk prowadziłyby do deprecjonowania kontroli i audytu wewnętrznego i mogło katalizować występowanie patologii organizacyjnych. Zamiast zatem ewentualnego kwestionowania roli kontrolerów i audytorów wewnętrznych m.in. w detekcji korupcji, oszustw, prania pieniędzy należy wypracować mechanizmy współpracy pomiędzy nimi a wyspecjalizowanymi organami państwa, w tym Centralnym Biurem Antykorupcyjnym, tym bardziej, że zagrożenie korupcją sektora publicznego mierzone tzw. indeksem postrzegania korupcji wzrasta.

Nie poprawiła się radykalnie na przestrzeni minionych lat dyscyplina finansów publicznych o czym świadczą dane liczbowe prezentowane w sprawozdaniach Głównego Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych. Niepokojący jest fakt, że ponad 28% ogółu rozstrzygnięć dotyczących odmowy wszczęcia postępowania wyjaśniającego w 2020 r, rzecznicy dyscypliny wydali ze względu na brak znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Może to świadczyć o marnotrawstwie zasobów kontrolerskich i błędnych ocenach stanu faktycznego lub prawnego. W dalszym ciągu nie uwzględniony pozostaje formułowany już w 2004 r. przez Dobrowolskiego postulat profesjonalizacji kontroli wykonania budżetu państwa poprzez zapewnienie, aby były one przeprowadzane wyłącznie przez kontrolerów posiadających uprawnienia biegłych rewidentów. Z pewnością poprawiłyby to funkcję prewencyjną kontroli państwowej.

W świetle wyników badań przedstawionych w tym opracowaniu trudno o konstatację, iż w Polsce funkcjonuje sprawny system audytu wewnętrznego i kontroli gospodarowania finansami publicznymi. Niezbędna jest szeroko zakrojona dyskusja nad jego reformą.