

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

§,... ktokolwiek grosz publiczny
do swego rozporządzenia odbiera,
wydatek onegoż usprawiedliwić winien.”¹

WARSZAWA ROCZNIK XLVII NUMER SPECJALNY LUTY 2002 R.

ISSN 0452-5027

¹ Cytat z pisma ministra skarbu Księstwa Warszawskiego, Tadeusza Dembowskiego, wystosowanego w związku z pracami przygotowawczymi do dekretu z 14 grudnia 1808 roku o Głównej Izbie Obrachunkowej.

**SPECJALNE POSIEDZENIE KOLEGIUM NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
POŚWIĘCONE PROBLEMOWI COROCZNEGO BADANIA
PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI
WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA - KONTROLA CZY AUDYT?**

Proces integracji Polski z Unią Europejską wymaga także od Najwyższej Izby Kontroli dostosowania metod kontroli do standardów obowiązujących w państwach Unii. Opublikowany ostatnio raport Komisji Europejskiej wyraźnie podkreśla, że Najwyższa Izba Kontroli jest niezależnym od władzy wykonawczej organem, profesjonalnie wykonującym zewnętrzną kontrolę (audyt) finansów publicznych. Równocześnie raport ten wskazuje, że konieczne jest przy tym doskonalenie procedur kontrolnych, zgodnie z międzynarodowymi standardami opracowanymi przez INTOSAI (międzynarodową organizację państwowych organów kontroli, afiliowaną przy ONZ) i zaleceniami Europejskiego Trybunału Obrachunkowego. Tak prowadzone badania kontrolne mogą być wykorzystane nie tylko do oceny działalności jednostek wykonujących budżet, ale także do identyfikacji zagrożeń i wyzwań, które mogą wystąpić w przyszłości.

Rodzi się zatem pytanie o charakter, jaki powinna mieć kontrola wykonania budżetu.

Czy ma ograniczać się przede wszystkim do analizy i oceny zgodności zrealizowanych dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa z uchwaloną na dany rok ustawą budżetową oraz innymi przepisami regulującymi zasady gromadzenia i rozdysponowania środków budżetowych? Taka kontrola dokonywana jest głównie poprzez badanie kompletności oraz formalnorachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentacji finansowej.

Czy też powinna posiadać cechy swoistego audytu obejmującego w szczególności:

- a) badanie dowodów księgowych z punktu widzenia ich rzetelności, tj. zgodności z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych i finansowych, kompletności oraz bezbłędności rachunkowej;
- b) badanie ksiąg rachunkowych pod względem rzetelności, bezbłędności dokonanych w nich zapisów oraz prowadzenia ich na bieżąco i w sposób sprawdzalny;
- c) ocenę systemu gromadzenia i dysponowania środkami publicznymi oraz gospodarowania mieniem państwowym i komunalnym;
- d) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego.

Poszukiwaniu odpowiedzi na te pytania miało służyć zorganizowane 28 listopada 2001 r. posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z udziałem przedstawicieli nauk ekonomicznych i prawnych oraz zaproszonych gości: Przewodniczącego sejmowej Komisji ds. Kontroli Państwowej posła Andrzeja Pęczaka, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Haliny Wasilewskiej-Trenkner, Dyrektora Generalnego Gabinetu Marszałka Sejmu Jacka Kluczkowskiego oraz przedstawicieli Prezesa Narodowego Banku Polskiego.

Wprowadzeniem do dyskusji były referaty przedstawione przez prof. Elżbietę Chojnę-Duch, prof. Cezarego Kosikowskiego, dr. Wojciecha Misiąga i prof. Andrzeja Wernika.

Znaczenie zagadnień omawianych w czasie spotkania uzasadnia poświęcenie niniejszego numeru „Kontroli Państwowej” prezentacji pełnych tekstów referatów i bardzo obszernego sprawozdania z dyskusji.

doradca prezesa NIK Alicja Pomorska
wiceprezes NIK Piotr Kownacki

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch

KONTROLA CZY AUDYT NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI?

Podstawy kontroli finansowej, nadzoru nad jednostkami państwa i samorządu terytorialnego oraz dyscypliny z zakresu finansów publicznych do końca 2001 r. - obowiązujący system prawa

Kontrola państwowa

Gospodarce finansowej podmiotów władzy i administracji publicznej, opartej na środkach publicznych towarzyszyć powinna kontrola, w tym kontrola finansowa. W Polsce system kontroli szczebla centralnego funkcjonuje na wielu poziomach i stosowany jest przez wiele różnych organów, z punktu widzenia różnych kryteriów, w zróżnicowanych formach, służy też różnym celom. Z jednej strony jest to badanie i ocena sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych na podstawie przepisów o rachunkowości, z drugiej - nadzór i kontrola podatkowa urzędów i izb skarbowych oraz kontrola skarbową urzędów kontroli skarbowej, wraz z Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej w Ministerstwie Finansów oraz Ministrem Finansów, kontrola dewizowa wykonywana przez Ministra Finansów i NBP, kontrola bankowa wykonywana w ramach NBP jako nadzór bankowy, kontrola celna organów administracji celnej pod nadzorem Ministra Finansów, nadzór w zakresie publicznego obrotu papierami wartościowymi przez KPWiG, nadzór ubezpieczeniowy, kontrola właścicielska Ministra Skarbu i innych ministrów, UZP, Urzędu Konsumentów i Konkurencji, biegłych księgowych w instytucjach centralnych, kontrola wewnętrzna w poszczególnych jednostkach państwowych (w niektórych instytucjach, w tym w agencjach i funduszach funkcjonują biura audytu wewnętrznego i biura kontroli wewnętrznej itd.).

Szczególnym rodzajem kontroli finansowej jest kontrola gospodarki budżetowej. Jest to kontrola przestrzegania dyscypliny budżetowej, wykonywana przez specjalne jednostki organizacyjne podmiotów w szczególnym trybie, jako kontrola *a posteriori*. Jest to zwłaszcza kontrola Najwyższej Izby Kontroli oraz Rady Ministrów jako organu nadzorczego.

NIK jako najwyższy, konstytucyjny, naczelny organ kontroli państwowej, niezależny od władzy wykonawczej i sędziowskiej, kontroluje działalność organów administracji rządowej, NBP, państwowych osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. W praktyce funkcjonowania Izby podstawową rolę pełni kryterium legalności. Kontrola wykonywana przez NIK to kontrola działalności (kontrola administracyjna), w mniejszym zakresie kontrola operacji finansowych.

Rola Izby jako niezależnego organu kontroli finansowej, w tym budżetowej, dotyczy w szczególności analizy wykonania budżetu państwa oraz założeń polityki pieniężnej i opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów.

Dorobek kontrolny i długie tradycje NIK, organu wywodzącego się z okresu międzywojennego, predestynują go również do odegrania istotnej roli w skali szerszej - jako organu kontrolnego, będącego częścią międzynarodowego systemu kontroli międzynarodowej.

Wielość istniejących w Polsce organów kontroli i nadzoru wymaga właściwej współpracy między nimi - podziału kompetencji kontrolnych i ich koordynacji oraz jak najskuteczniejszych działań. W procesie integracji z Unią Europejską, w zakresie wymagań okresu przedakcesyjnego konieczna jest również współpraca organów w zakresie dokonywania kontroli środków unijnych: procedur ich pozyskiwania i wykorzystywania, a także współpracy z Europejskim Trybunałem Obrachunkowym i innymi instytucjami UE, w tym przeprowadzania wspólnych kontroli oraz stosowania europejskich standardów kontroli środków unijnych. W najbliższym okresie musi być więc wypracowany model podziału uprawnień i obowiązków między wymienione wyżej i inne, istniejące w naszym systemie kontroli państwa, organy kontrolne.

Kontrola finansowa i nadzór nad jednostkami samorządu terytorialnego

Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego - będącego podmiotem władzy publicznej i formą organizacyjną danej społeczności lokalnej - oparta jest na środkach publicznych. Towarzyszy jej więc kontrola, w tym kontrola finansowa. Potrzeba kontroli i nadzoru tej gospodarki leży w interesie państwa, jak i mieszkańców wspólnoty lokalnej lub regionalnej. Jej znaczenie jest tym większe, im większy jest zakres funkcji i zadań samorządu terytorialnego, wielkość gromadzonych i wykorzystywanych publicznych środków finansowych, którymi dysponują jednostki samorządu terytorialnego oraz zakres ich samodzielności. W szczególności wzrostowi samodzielności finansowej powinien odpowiadać wzrost kontroli i nadzoru ze strony wspólnoty mieszkańców oraz organów państwa.

Z punktu widzenia usytuowania organów kontroli i nadzoru można wyróżnić kontrolę (nadzór) wewnętrzną i zewnętrzną. Kontrola wewnętrzna to kontrola sprawowana przez organy i jednostki organizacyjne gminy (powiatu, województwa samorządowego).

Zgodnie z tzw. ustawami ustrojowymi, rady (sejmiki samorządowe) kontrolują działalność zarządu i podporządkowanych mu jednostek. Rada jest organem stanowiącym i kontrolującym. Wykonuje swe uprawnienia w zakresie kontroli finansowej bezpośrednio, przyjmując i analizując informacje oraz sprawozdania zarządu lub pośrednio, poprzez powołane komisje, w szczególności komisję rewizyjną. Do zadań komisji rewizyjnej należy: opiniowanie wykonania budżetu, występowanie z wnioskiem do rady (sejmiku) w sprawie udzielenia absolutorium

zarządowi, wykonywanie kontroli w sprawach wskazanych przez radę (sejmik). Zasady i tryb działania komisji rewizyjnej określa statut jednostki samorządu terytorialnego. W jednostkach samorządu terytorialnego niezależnie od skarbnika gminy (głównego księgowego budżetu), który jest organem wewnętrznej kontroli finansowej, za prawidłową gospodarkę finansową gminy (powiatu, województwa samorządowego) odpowiada zarząd gminy.

Odpowiedzialność zarządu dotyczy nie tylko formalnoprawnej prawidłowości działania w zakresie finansów, ale także merytorycznej zasadności i celowości podejmowanych działań, uchwał i decyzji finansowych. Zarząd gminy z organizacyjnego punktu widzenia należy zaliczyć do grupy podmiotów, które określa się jako wykonujące kontrolę funkcjonalną. Zarząd jest organem wykonującym czynności kontrolne łącznie ze swymi czynnościami podstawowymi (najczęściej w ramach działalności polegającej na kierowaniu, w zasadzie bez jednoznacznego rozdzielania organizacyjnego czynności kontrolnych oraz czynności objętych pojęciem działalności podstawowej).

Zarząd przedstawia radzie i regionalnej izbie obrachunkowej informacje o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze w terminie do 31 sierpnia. Przedstawia też, w określonym trybie, sprawozdanie roczne z wykonania budżetu. Roczne sprawozdanie zawiera zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetów samorządowych, przedstawione przez zarząd do 31 marca następnego roku. Wniosek komisji zaopiniowany przez r.i.o. przedstawiany jest radzie (sejmikowi samorządowemu).

Na podstawie sprawozdania budżetowego wykonanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego podlega kontroli ich organów stanowiących. Samorządowe organy stanowiące rozpatrują sprawozdania z wykonania ich budżetów w terminie do 30 kwietnia i podejmują decyzję w sprawie udzielenia zarządom absolutorium.

Absolutorium w obowiązującym prawie jest formą akceptacji pracy zarządów i wyrażenia jej wotum zaufania. Dotyczy ono prawidłowości wykonania budżetu od strony rachunkowej, kompletności przedstawianych danych, zgodności wykonania z planem budżetowym i nie odnosi się do całokształtu działalności zarządu. Odmienne niż w przypadku organów centralnych, gdzie absolutorium stanowi obecnie tylko akt politycznej decyzji nierodzący konsekwencji prawnych, a nieudzielenie absolutorium nie powoduje w szczególności dymisji rządu w trybie przewidzianym w art. 158 oraz 162 ust. 2 Konstytucji RP (co jest wyrazem realizmu ustawodawcy, gdyż w polskiej praktyce ostatnich lat, przy częstej zmianie rządu absolutorium otrzymywali jego przedstawiciele, niewykonujący ocenianego budżetu), uchwała rady w sprawie nieudzielenia absolutorium zarządowi jest równoznaczna ze złożeniem wniosku o odwołanie zarządu, chyba że po zakończeniu roku budżetowego zarząd został odwołany z innej przyczyny. Wiele kontrowersji, które znalazły wyraz w orzeczeniach NSA, budził tryb podejmowania uchwały absolutorijnej. Niejasności wynikają z niejednoznaczności przepisów prawa. W ustawach ustrojowych mowa jest o udzieleniu lub nieudzieleniu absolutorium, natomiast w ustawie o finansach publicznych - o podejmowaniu uchwały w sprawie udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu (traktowane jest to więc, moim zdaniem, niesłusznie, jako ocena pracy zarządu; nie jest możliwe jego nieudzielenie). Zasadniczo tryb ten powinien być uregulowany w statucie jednostki samorządu terytorialnego i zgodnie z ustawami (a więc stosownie do art. 14 ustawy o samorządzie gminnym - zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu rady, zaś głosowanie powinno być jawne). Uchwała o nieudzieleniu absolutorium nie musi mieć uzasadnienia formalnego. Uchwała podlega badaniu r.i.o. w ramach nadzoru. W przypadku stwierdzenia jej nieważności rada powinna doprowadzić do podjęcia nowej uchwały, eliminując powody stwierdzenia nieważności.

Kontrola sektora publicznego nie ogranicza się tylko do oceny sprawozdania budżetowego po zakończeniu roku budżetowego. Organy kontrolujące stale czuwają nad przestrzeganiem zasad gospodarki finansowej i wskazują ewentualne nieprawidłowości w funkcjonowaniu wykonawcom gospodarki budżetowej. Zarząd kieruje bieżącym wykonaniem budżetu. Wykonawcy budżetu ponoszą odpowiedzialność polityczno-prawną za proces jego wykonania.

Gospodarka finansowa jednostki samorządowej, w tym wykonywanie budżetu, realizowana jest przy udziale jej jednostek organizacyjnych. Stąd obowiązek kontroli spoczywa także na kierownikach tych jednostek oraz skarbnikach (głównych księgowych budżetu). Wykonują oni kontrolę przebiegu realizacji budżetu, polegającą na wstępnej kontroli legalności dokumentów, bieżącej i następnej kontroli operacji gospodarczych będących przedmiotem księgowania. Zgodnie z tzw. ustawami ustrojowymi, jeżeli czynność prawna może spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych, do jej skuteczności potrzebna jest pisemna kontrasygnata skarbnika lub osoby przez niego upoważnionej. Artykuł 46 ustawy o samorządzie gminnym stanowi, że do skuteczności czynności prawnych, które mogą spowodować zobowiązania pieniężne, niezbędna jest tego rodzaju kontrasygnata. Jest ona niezbędna nie tylko przy zaciąganiu zobowiązania pieniężnego, np. w formie zapłaty, zaciągnięcia kredytu bankowego, emisji obligacji, ale i zobowiązania majątkowego niepieniężnego, które w przyszłości mogą powodować skutki rodzące zobowiązanie pieniężne, np. odszkodowania. Czynność prawna dokonana bez kontrasygnaty jest bezskuteczna, czyli nie wywołuje skutków prawnych. Czynność ta jest jednak ważna i osoba, której dotyczy, jest związana umową. Może ona wyznaczyć termin do usunięcia braku kontrasygnaty, zaś w przypadku niedotrzymania go umowę uznaje się za nieważną. Odmowa podpisania dokumentu przez skarbnika wstrzymuje wykonanie operacji finansowej, której dokument dotyczy, chyba że otrzyma on pisemne polecenie zwierzchnika, powiadamiające też radę oraz regionalną izbę obrachunkową. Skarbnik może żądać usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, a także wystąpić z wnioskiem o przeprowadzenie każdego rodzaju kontroli. Rozpatrywanie spraw dokonywania kontrasygnaty przez skarbnika na pisemne polecenie zwierzchnika należy do zadań r.i.o. (art. 13 ust. 9 ustawy o r.i.o.). W tym celu regionalna izba obrachunkowa powołuje komisję zajmującą się tą sprawą.

Zgodnie z 5 rozporządzenia Rady Ministrów z 2 maja 1991r. w sprawie praw i obowiązków głównych księgowych budżetów, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, podpis skarbnika oznacza, że:

- sprawdził, iż operacja została uznana przez właściwych rzeczowo pracowników za prawidłową pod względem merytorycznym;
 - nie zgłasza zastrzeżeń do legalności operacji i rzetelności dokumentu, w którym operacja ta została ujęta;
 - posiada środki finansowe na pokrycie zobowiązań wynikających z operacji gospodarczych i operacja mieści się w planie budżetu lub planie finansowym;
 - stwierdził formalnorachunkową prawidłowość dokumentu dotyczącego tej operacji.
- Odmowa złożenia podpisu przez skarbnika może nastąpić, gdy:
- ujawniono nierzetelny dokument, którym próbuje się sankcjonować nielegalną operację finansową;
 - zobowiązanie nie ma pokrycia w budżecie lub planie finansowym (z wyjątkiem wydatków nieprzewidzianych, które wynikają z tytułów egzekucyjnych lub wyroków sądowych - art. 92 ust. 7 ustawy o finansach publicznych).

W ramach kontroli wewnętrznej skarbnik gminy (główny księgowy budżetu) jest obowiązany dokonać:

- 1) wstępnej, bieżącej i następnej kontroli funkcjonalnej w zakresie powierzonych mu obowiązków;
- 2) wstępnej kontroli legalności dokumentów dotyczących wykonywania planów finansowych jednostek oraz ich zmian;
- 3) następnej kontroli operacji gospodarczych jednostki stanowiących przedmiot księgowania;
- 4) wstępnej kontroli legalności dokumentów dotyczących wykonywania budżetu oraz jego zmian.

W sprawach mniejszej wagi główny księgowy może upoważnić podległych mu pracowników do przeprowadzenia w określonym zakresie kontroli wewnętrznej, jak również do podpisania dokumentów niewymagających zgłoszenia odmowy podpisu. Jednakże w razie stwierdzenia, że zachodzą podstawy do zgłoszenia odmowy podpisu, pracownik powinien niezwłocznie przedstawić sprawę głównemu księgowemu. Niezależnie od skarbnika gminy (głównego księgowego budżetu), który jest organem wewnętrznej kontroli finansowej, ale nie jest organem gminy realizującym jej zadania publiczne (skarbnik gminy tylko uczestniczy w pracach zarządu i to bez prawa do głosowania), za prawidłową gospodarkę finansową gminy odpowiada zarząd gminy. Odpowiedzialność zarządu dotyczy nie tylko formalnoprawnej prawidłowości działania w zakresie finansów, ale także merytorycznej zasadności i celowości podejmowanych działań, uchwał i decyzji finansowych. Zarząd gminy z punktu widzenia organizacyjnego należy zaliczyć do grupy podmiotów, które określa się jako wykonujące kontrolę funkcjonalną. Jest on organem wykonującym czynności kontrolne łącznie ze swymi czynnościami podstawowymi (najczęściej w ramach działalności polegającej na kierowaniu, w zasadzie bez jednoznacznego rozdzielania organizacyjnego czynności kontrolnych oraz czynności objętych pojęciem działalności podstawowej). Głównym celem dokonywanej w urzędzie kontroli finansowej przez zarząd i skarbnika jest zabezpieczenie prawidłowości przebiegu operacji gospodarczych i finansowych.

Kontrola zewnętrzna wykonywana jest przez podmioty istniejące poza strukturą organów samorządu terytorialnego. Kontrola może być przede wszystkim sprawowana przez społeczność lokalną. Na mocy Konstytucji RP, członkowie wspólnoty samorządowej dokonują wyboru i odwołania do organów stanowiących samorządu terytorialnego, dając wyraz swej ocenie działalności tego organu, jak i radnych. Ocenę tę umożliwia wyrażana w wielu ustawach zasada jawności gospodarki środkami finansowymi. Jawność jest realizowana przez jawność debat budżetowych oraz debat nad sprawozdaniem budżetowym, publikowanie uchwał budżetowych oraz sprawozdań z wykonania budżetu, sprawozdań dotyczących długu publicznego, a także udzielonych kwot dotacji celowych.

Zgodnie z art. 172 ust. 2 Konstytucji RP, organami nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego jest Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych - regionalne izby obrachunkowe. Nadzór ten dotyczy szeroko rozumianej działalności tych jednostek i wykonywany jest z punktu widzenia legalności. Dyspozycje konstytucyjną rozwijają, a nawet w pewnym sensie zmieniają, przepisy ustaw ustrojowych. Szczególne bowiem uprawnienia nadzorcze przysługują w sprawach zleconych, w stosunku do których stosowane są poza kryterium legalności - także kryteria: celowości, rzetelności i gospodarności.

Regionalna izba obrachunkowa bada uchwały budżetowe oraz inne uchwały, w szczególności w sprawie absolutorium dla zarządu oraz te, które określają poziom planowanych przychodów i dochodów oraz funduszy celowych, przedłożone przez przewodniczącego zarządu w ciągu 7 dni od daty ich podjęcia. Uznając je za sprzeczne z prawem, wszczyna postępowanie w sprawie stwierdzenia ich nieważności w całości lub w części. Wskazuje równocześnie nieprawidłowości uchwały oraz sposób i termin ich usunięcia.

Izba sprawuje również kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych samorządów, ich związków oraz krajowych związków kas ubezpieczeń zdrowotnych, jak również innych podmiotów w zakresie wykorzystania dotacji uzyskanych z budżetów samorządowych. Przeprowadza ponadto raz na cztery lata kompleksową kontrolę gospodarki finansowej jednostek samorządowych. Kontroluje też pod względem rachunkowym i formalnym sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Izba wykonuje także szeroko ujętą funkcję opiniodawczą, w ramach której wydaje różne opinie w sprawach związanych z gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego. W szczególności są to opinie dotyczące: możliwości spłaty pożyczki lub kredytu, sfinansowania deficytu budżetowego, prognozy kształtowania się długu

publicznego, przedkładanych projektów samorządowych budżetów, ich wykonania za pierwsze półrocze, a także opinie o sprawozdaniach z ich wykonania, wnioskach komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium budżetowego, powiadomieniach przez skarbnika o dokonaniu kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika. Tak szeroko ujęta działalność opiniodawcza może jednak przekroczyć możliwości dokonania prawidłowej kontroli i oceny przez izbę obrachunkową. Na przykład kontrola możliwości spłaty zadłużenia nie będzie raczej rzeczywistą analizą ryzyka kredytowego, lecz oceną formalną samorządowej sprawozdawczości budżetowej.

Działalność wykonywana przez r.i.o. zbliża ją do działalności realizowanej przez NIK. W zakresie wykonywania niektórych uprawnień kontrolnych przez r.i.o. i NIK mogą się one dublować, dokonywane są według tych samych kryteriów. Stąd wysuwane są propozycje przejęcia zadań 16 izb obrachunkowych przez NIK. Izby stałyby się oddziałami terenowymi NIK, dysponowałyby możliwością gospodarowania większymi środkami budżetowymi, gdyż NIK, jako jednostka pozarządowa ma możliwość samodzielnego kształtowania propozycji swej części budżetowej w ramach projektu budżetu. W zakresie zadań administracji rządowej wykonywanych przez samorząd wiedza NIK i możliwość oceny byłaby pełniejsza.

Dyscyplina finansów publicznych

Dyscyplina budżetowa to obowiązek przestrzegania zasad legalności i gospodarności określonych przez prawo w toku publicznej gospodarki finansowej, w szczególności działalności budżetowej. Nieprzestrzeganie tych zasad poprzez popełnienie czynu zabronionego przez prawo określone jest mianem naruszenia dyscypliny budżetowej¹. Osoby winne jej naruszenia podlegają odpowiedzialności porządkowej, która jest rodzajem odpowiedzialności dyscyplinarnej. Odpowiedzialność ta jest niezależna od innych rodzajów odpowiedzialności - karnej, karno-skarbowej, cywilnej czy służbowej. Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie tej dyscypliny w obowiązującym prawie sformułowany został szeroko - ponoszą ją pracownicy sektora finansów publicznych oraz inne osoby dysponujące środkami publicznymi, w tym osoby odpowiedzialne za gospodarowanie środkami publicznymi przekazanymi podmiotom spoza sektora finansów publicznych. Katalog naruszeń dyscypliny budżetowej określa ustawa o finansach publicznych. W stosunku do poprzednio obowiązującego prawa budżetowego został on poszerzony. Katalog ma charakter zamknięty i obejmuje kilkanaście rodzajów czynów. Są to:

- czyny bezwarunkowo karane lub
- których penalizacja jest względna, zależna od dodatkowych warunków.

Czyny te ustawa dzieli też na:

- powstające z winy umyślnej oraz
- nieumyślne działania lub zaniechania.

Czyny bezwarunkowo karane to np.: zaniechanie ustalania należności budżetowych, pobranie, ustalenie i dochodzenie jej w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia, bądź przekroczenie uprawnień do dokonywania zmian w budżecie lub planie jednostki budżetowej i pozabudżetowej, niedokonanie pełnej i terminowej wpłaty do budżetu przez zakład budżetowy lub gospodarstwo pomocnicze, wypłacenie wynagrodzeń bez jednoczesnego uiszczenia tzw. pochodnych od nich (składek i innych świadczeń), jak i nowo wprowadzone przez ustawę o finansach - naruszenie zasad udzielania dotacji budżetowych, zapłata odsetek od nieterminowego regulowania zobowiązań czy zawiniona zwłoka w złożeniu przez rzeczownika dyscypliny finansów publicznych wniosku o ukaranie i zwłoka w prowadzeniu postępowania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych bądź dopuszczenie do uszczuplenia należnych budżetowi wpływów wskutek zaniedbań organizacyjnych. W przeciwieństwie do regulacji ustawy - Prawo budżetowe, która wszystkie czyny podlegające karze, o wartości nie przekraczającej przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, zwalniała od odpowiedzialności, obecna ustawa zwalnia tylko niektóre z nich. Odpowiedzialność tę ponosi się dopiero wtedy, gdy wielkość szkody przekroczy kwotę przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia. Ponadto, jeżeli celem niektórych podjętych działań naruszających dyscyplinę finansów publicznych jest chęć zapobieżenia szkodzie w mieniu publicznym lub usunięcie takiej szkody albo ograniczenie społecznych skutków zdarzenia losowego, ustawodawca uznał, że nie występuje naruszenie.

Przesłanką ograniczającą zakres odpowiedzialności od strony podmiotowej jest wina. Umyślne naruszenie dyscypliny ma miejsce wtedy, gdy sprawca ma zamiar popełnienia czynu zabronionego, zaś nieumyślne, jeżeli czyn został popełniony wskutek niezachowania ostrożności, mimo że możliwość popełnienia czynu karalnego przewidywał lub mógł przewidzieć. Problematyka elementów winy jest uregulowana w przepisach Kodeksu wykroczeń.

Ustawa określa system kar, którymi zagrożone są poszczególne, wymienione przypadki naruszeń dyscypliny finansów publicznych w stosunku do sprawców tych naruszeń.

Karami za naruszenie dyscypliny budżetowej jest upomnienie, nagana i kara pieniężna. Przepisy ustawy o finansach publicznych mają na celu zaostrzenie tej dyscypliny. W tym celu wprowadzają nowy rodzaj kary, stosowany w przypadkach rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych - zakaz pełnienia funkcji kierowniczych związanych z dysponowaniem środkami publicznymi. Rodzajem dodatkowych kar są również: utrata prawa do wyróżnień oraz regulaminowych i uznaniowych premii pieniężnych do czasu zatarcia kary; obowiązek poniesienia, w przypadku ukarania, kosztów postępowania (wynoszącego ryczałtowo 10% przeciętnego wynagrodzenia); *novum* jest

¹ Por. szerzej M. Mazurkiewicz: *Odpowiedzialność finansowa za naruszenie dyscypliny budżetowej w PRL*, Warszawa 1968.

też rejestracja ukarania w centralnym rejestrze oraz postanowienie, iż ukaranie w formie nagany i upomnienia oznacza równocześnie negatywną ocenę pracownika.

Kary pieniężne są stosunkowo ograniczone i wynoszą od 1 do 3 miesięcznego przeciętnego wynagrodzenia.

Przepisy wprowadzają równocześnie pewne złagodzenie podstawowych sankcji w formie wprowadzenia możliwości mniej dotkliwej kary, a nawet odstąpienia od jej wymierzania w przypadkach zasługujących na szczególne uwzględnienie, darowania i puszczania w niepamięć kary przez Prezesa Rady Ministrów oraz skrócenia przez Ministra Finansów okresu jej zatarcia.

Wymiar kary należy do komisji orzekających. Są one organami I instancji w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w postępowaniu wszczynanym na wniosek rzecznika dyscypliny finansów publicznych, Ministra Finansów, Prezesa NIK lub Prezesa r.i.o. Komisje wymierzają kary według swego uznania, w granicach przewidzianych w ustawie, biorąc pod uwagę stopień winy oraz skutki i stopień szkodliwości czynu dla ładu finansów publicznych, uwzględniając cele kary w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i wychowawcze, które ma osiągnąć w stosunku do ukaranego. Organem II instancji jest Główna Komisja Orzekająca przy Ministrze Finansów.

Ustawa ustala funkcje oskarżycieli, będących stroną postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych - rzeczników dyscypliny finansów publicznych oraz głównego rzecznika tej dyscypliny, będącego ich przełożonym. Ustawa nie ustala jego kompetencji, a zwłaszcza stosunku do komisji orzekających i ich władz, pozostawiając regulację zasad i trybu powoływania i odwoływania oraz zadań rzeczników, komisji orzekających, właściwości i postępowania przed komisjami do regulacji przez Radę Ministrów i Ministra Finansów¹.

Instytucja kontroli i audytu na podstawie ustawy o finansach publicznych

Podstawa prawna

Od 1 stycznia 2002 r. wejdzie w życie ustawa o zmianie czterech ustaw, w tym ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów...², powołująca do życia instytucje prawnoorganizacyjne kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych; wprowadza je nowy rozdział 5 ustawy o finansach publicznych.

Cel regulacji

Ustawodawca wyszedł z założenia, że panaceum na nieskuteczne wykonywanie zadań przez istniejące organy administracji i kontroli jest powołanie nowego podmiotu kontrolnego i rozbudowanej struktury kontrolnej oraz wprowadzenie do naszego języka prawnego nowego, międzynarodowego pojęcia „audytu” oraz „kontroli zarządczej”, odpowiadającej angielskiemu określeniu „to control - kierować, sterować”. Uzasadnienie do projektu ustawy (s. 1 i 5) wskazywało bowiem, że w każdym urzędzie centralnym istnieje już kontrola wewnętrzna, lecz działania podmiotów kontrolujących oceniane zostały negatywnie; w szczególności podkreślano, że „brakuje jednolitej struktury oraz metodyki działań i ich niezależności funkcjonalnej”, „brakuje sformalizowanych reguł postępowania, dotyczących wszczęcia postępowań kontrolnych”, „nie istnieje jednolita strategia zatrudniania nowych pracowników”, „brakuje programu szkoleń”, a według NIK występuje „mała liczba zawiadomień kierowanych do komisji orzekających w sprawie o naruszenie dyscypliny budżetowej w stosunku do liczby faktycznych naruszeń” lub „brak jest koordynacji działalności kontrolnej przez Prezesa Rady Ministrów”.

Zarzuty te i inne, wymienione w uzasadnieniu, dotyczyły również braku aktów wykonawczych, wprowadzających jednolite zasady wykonywania kontroli w ramach realizowanych funkcji organów rządowych (w tym Radę Ministrów oraz Ministra Finansów) oraz niewłaściwej realizacji obowiązków przez obecne w polskim systemie podmioty kontroli i nadzoru. Jednakże zachodzą wątpliwości, czy mnożenie organów kontrolnych może zastąpić lub być bardziej skuteczne niż usprawnienie pracy zarządczej i kontrolnej podstawowych, istniejących już organów, w tym koordynacji działalności organów kontrolujących, ich profesjonalizmu, przygotowywania aktów wykonawczych do ustaw itd.

Projektodawca uzasadnia potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań koniecznością dostosowania do rozwiązań unijnych - ich brak ma oznaczać złamanie zobowiązań negocjacyjnych.

Jednakże według załączonej do uzasadnienia opinii UKIE, system kontroli wewnętrznej nie podlega regulacjom UE, a ustawa nie może być zakwalifikowana jako dostosowawcza. Opinia ta wydaje się słuszna; w rzeczywistości w krajach Unii Europejskiej występują bowiem różne modele kontroli i ich rozwiązania prawne, różne, o odmiennych uprawnieniach i obowiązkach organy kontrolne. Wielość rozwiązań dotyczących kontroli finansowej i potrzeba wymiany doświadczeń między krajami Europy to główny wniosek konferencji EUROSAT i EURORAI

¹ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 sierpnia 1999 r. w sprawie komisji orzekającej i rzeczników dyscypliny finansów publicznych (DzU nr 69, poz. 765).

² DzU nr 102, poz. 1116.

(europejskich organizacji najwyższych i regionalnych zewnętrznych organów kontroli i audytu), zorganizowanej w Funchal, w czerwcu 2001 r.: „Relacje pomiędzy różnymi strukturami kontroli publicznej”.

Podkreślić należy, że rozdział 28 - kontrola finansowa - rozpatrywany w procesie negocjacji akcesyjnych został tymczasowo zamknięty przez Polskę i 5 innych krajów tzw. grupy luksemburskiej.

Przedmiot regulacji

Definicja pojęcia kontroli finansowej i audytu wewnętrznego oraz wyjaśnienie wzajemnego stosunku pojęć jest niemożliwe na podstawie ustawy.

W ustawie w rzeczywistości definicje tych pojęć nie występują. Ustawa słusznie nie wprowadza różnych, niewyjaśnionych pojęć, które występowały w pierwotnej wersji projektu ustawy: „kontroli zarządczej”, „nadzoru”, „audytu”, „oceny”, „monitoringu” i którymi posługiwano się w sposób przypadkowy; używa się w niej tylko określenia „kontroli finansowej” i „audytu wewnętrznego”.

Definicje kontroli finansowej i audytu wewnętrznego zawarte w art. 35a i 35c nie spełniają wymogów logicznych definicji. Trudno bowiem uznać za definicję sformułowania: „Kontrola finansowa dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem”, a także: „Kontrola finansowa obejmuje: ustalanie procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków” (a procedur kontroli poboru dochodów już nie?), jak również: „kontrolą jest równocześnie samo prowadzenie gospodarki finansowej” (czyli zarządzanie?), czy jeszcze raz powtórzone: „stosowanie procedur, o których mowa w p. 1”.

Audyt wewnętrzny zaś to, według ustawodawcy, „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności”. Pomijając to, że ta definicja nie brzmi dobrze po polsku, miesza różne elementy: cel audytu - „uzyskać ocenę” (przy czym niepotrzebny wtarg sugeruje, że mogłaby być ona „zależna” i „subiektywna”) oraz kryteria audytu - legalność itd., choć sama jawność i przejrzystość to kryteria wymienione jako nazwa w odrębnym, wcześniejszym rozdziale 2 ustawy, jako wymóg w stosunku do całości finansów publicznych.

Istota kontroli finansowej i audytu, skutki prawne

Zasadniczym jednak mankamentem ustawy jest brak rozróżnienia pojęć i uzasadnienia potrzeby kontroli finansowej oraz audytu i ich konsekwencji prawnych. Nie wiemy co dalej robi z tą „oceną” kierownik, czyli jak ją wykorzystuje, oraz komu potrzebna jest ta wiedza. Oczywiście jest bowiem, że każdy kierujący jakąkolwiek jednostką, w tym jednostką sektora finansów publicznych odpowiedzialny jest za całość gospodarki finansowej tej jednostki, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Jest to częścią jego statutowych uprawnień i obowiązków i nie potrzeba w tym celu zmieniać ustawy.

Wyniki audytu z kolei przekazywane są kierownikowi jednostki, który podejmuje działania mające na celu usunięcie uchybień oraz usprawnienie funkcjonowania jednostki, zaś w przypadku braku poprawy informuje o tym głównego inspektora audytu wewnętrznego i audytora wewnętrznego lub właściwego ministra. I tu kreatywność ustawodawcy się urywa. Powstaje pytanie, czy ewentualne działania pokontrolne, w tym sankcje za uchybienia (inną sprawą jest brak określenia co oznacza to pojęcie i jakie rodzaje uchybień podlegają negatywnej ocenie) będą uregulowane w zapowiadanej przez ustawę rozporządzeniu? Zachodzi również pytanie - co ustawodawca rozumie przez pojęcie „powszechnie uznawanych standardów” (w innej części ustawy jest mowa o „standardach kontroli finansowej, zgodnych z powszechnie uznawanymi standardami”), które powinno określić przyszłe rozporządzenie. Ogólnikowość zapisów ustawy nie pozwala na odniesienie się z całą powagą do zasadności regulacji prawnej.

Próba wyjaśnienia pojęć

W rzeczywistości więc wszystkie pojęcia wymienione w ustawie są formami (rodzajami) kontroli. Jednak w polskim systemie prawnym, zgodnie z zasadą podziału władz w państwie, kierowanie (zarządzanie) i kontrola to funkcje realizowane przez odrębne organy. W dotychczasowym prawie polskim i literaturze kontrola to proces, działalność polegająca na porównaniu stanu obowiązującego (postulowanego, wyznaczonego) ze stanem faktycznym (wykonanym).

Proces ten składa się z następujących czynności¹:

1. Wyznaczenia stanu obowiązującego - określonego w prawie, wytycznych międzynarodowych organizacji zrzeszających instytucje kontrolne, planach, dokumentach rachunkowych i sprawozdawczych, założeniach politycznych, zasadach gospodarnego, sprawnego działania itd.
2. Ustalenia stanu rzeczywistego, wykonania - na podstawie faktycznych danych ujętych w systemach sprawozdawczych, księgowych, rachunkowych, ewidencji, obserwacji itd.
3. Porównania stanu obowiązującego z rzeczywistym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności.

¹ Szerzej L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak: *Podstawy kontroli finansowej*, Warszawa 1981 (następne wydania wspólnie z E. Ruśkowskim).

4. Wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między stanem obowiązującym a stanem rzeczywistym.

Wytyczne, o których mowa w p. 1 zostały wypracowane np. w zaleceniach EUROSAL, EURORAI, w szczególności w „Standardach kontroli” z 1989 r., „Europejskich wytycznych stosowania standardów kontroli” INTOSAI z 1998 r. oraz zaleceniach Europejskiego Trybunału Obrachunkowego lub międzynarodowego Instytutu Auditorów Wewnętrznych i Instytutu Dyplomowanych Księgowych Anglii i Walii. Powszechnie uznane standardy to również „Kodeks zasad i dobrych praktyk finansowej transparentności” sformułowany przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy lub odpowiednie dokumenty OECD z 2001 r. Standardy te są więc różne i nie mają charakteru obowiązkowego. Do tej pory Minister Finansów nie opracował wymaganych przez ustawę standardów kontroli finansowej i audytu.

Celem kontroli jest zapewnienie zgodności między stanem obowiązującym a rzeczywistym. W przypadku stwierdzenia niezgodności między stanem faktycznym a postulowanym konieczne jest wyjaśnienie przyczyn ewentualnego występowania tych różnic i podjęcie środków zaradczych bądź zastosowanie sankcji. Jednakże sama kontrola nie obejmuje czynności pokontrolnych, ani tym bardziej zarządzania, administrowania. Te elementy czynności mogą natomiast wypełniać pojęcie nadzoru. Jest to pojęcie szersze od pojęcia kontroli, zawiera bowiem - poza kontrolą - elementy podejmowania decyzji, ustalania wytycznych, zarówno przed, jak i po jej przeprowadzeniu. Nadzór obejmuje również czynną ingerencję w działalność jednostki kontrolowanej, dokonywaną w ramach prawa; towarzyszy temu współodpowiedzialność za stan wykonany ze strony organu nadzorującego. W wyniku dokonania kontroli organ nadzorujący podejmuje działania zmierzające do usunięcia uchybień i równocześnie organ ten ponosi odpowiedzialność za funkcjonowanie organu nadzorowanego.

W teorii i przepisach prawa pojawiają się pokrewne pojęcia - rewizji (metody kontroli oznaczającej kontrolę dokumentów), inspekcji (rozumianej również jako metoda kontroli dokonywanej na miejscu), analizy ekonomicznej (powiązanej z metodą badania, dokonywania różnego rodzaju porównań). Audyt jest z zasady formą kontroli zewnętrznej. Istotą bowiem tego rodzaju kontroli jest niezależność od podmiotu kontrolowanego. Audytor zaś w wersji proponowanej w ustawie - to z jednej strony pracownik jednostki kontrolowanej (audytor wewnętrzny), „podlegający bezpośrednio kierownikowi jednostki”, z bliżej nieokreślonymi związkami służbowymi z Głównym Inspektorem Audytu Wewnętrznego (który jest „zatrudniony w Ministerstwie Finansów” - w jakiej randze?).

W procesie kontroli wyróżnia się szereg jej rodzajów, wyodrębnionych na podstawie różnych kryteriów:

- 1) ze względu na kryterium czasu, w którym dokonuje się kontroli - kontrola wstępna, następną i bieżąca;
- 2) ze względu na sposób ustalania stanu rzeczywistego - kontrola faktyczna i dokumentalna;
- 3) ze względu na sposób badania dokumentów - kontrola formalna i merytoryczna;
- 4) ze względu na zakres przedmiotu kontroli - kontrola pełna i odcinkowa (lub problemowa) itd.

Dlatego też, jeżeli ustawodawca proponuje inne rozumienie pojęć, niż obowiązujące w prawie i doktrynie, powinien je jednoznacznie określić i uzasadnić potrzebę zmiany. Jednakże, biorąc pod uwagę nieudolność w definiowaniu wprowadzonych pojęć, może należałoby pozostać przy powyżej przedstawionym dotychczasowym rozumieniu tych pojęć.

Zagrożenia wynikające z ustawy i możliwości jej realizacji

Wprowadzana od 2002 r. kontrola i audyt ma za zadanie realizować podstawowe wyżej wymienione cele, związane z procesem integracji z UE; jest jedną z wielu rodzajów kontroli wykonywanych przez organy w państwie.

Ustawa powinna przede wszystkim odpowiedzieć na podstawowe pytania - czy i w jaki sposób dokonane wybory polityczne realizują cele, które powinny leżeć u podstaw wszystkich reform: lepszego, optymalnego zaspokojenia zbiorowych, społecznych potrzeb mieszkańców, poprawy jakości ich życia, podniesienia sprawności administracji publicznej oraz obniżenia kosztów jej działania.

Analiza korzyści społecznych i ekonomicznych przy dokonanych wyborach alternatyw powinna stanowić przesłankę dalszych rozważań na temat podziału kompetencji i zadań między organami kontroli i nadzoru administracji rządowej i samorządowej. Podział zadań między poszczególne struktury organizacyjne w państwie powinien być precyzyjny i szczegółowy, skoordynowany tak, by uniknąć dublowania funkcji, z jednoznacznym oddzieleniem kompetencji stanowiących, wykonawczych, nadzorczych i kontrolnych. Nie może on być więc rozpatrywany i określany fragmentarycznie dla jednego rodzaju organów kontroli w państwie, lecz powinien być wyznaczany niejako wspólnie dla wszystkich szczebli i jednostek tego podziału. Kolejnym etapem decyzyjnym powinien być również jednoznaczny podział uprawnień władczych między poszczególne szczeble i rodzaje organów, stosownie do realizowanych przez nie zadań. Nie mogą to być także zmiany pozorne, wynikające jedynie ze zmiany nazw i pojęć, na wzór europejski.

Ustawa nie daje odpowiedzi na te pytania i dylematy. Wręcz przeciwnie, nasuwają się wątpliwości, czy aby lepiej wykonywać ustawowe obowiązki kontrolne i nadzorcze:

1. Potrzebna jest nowa ustawa?
2. Niezbędna jest nowa struktura organizacyjna?

3. Czy nie wystarczyłoby właściwe wykonywanie nakazanych przez Konstytucję i ustawy zwykłe obowiązków kontrolnych i nadzorczych, nazywając je nawet nowym określeniem, a zwłaszcza koordynacji uprawnień, o których wspomina uzasadnienie do projektu ustawy?

4. Jaką gwarancję daje ustawodawca, iż ten nowy system organów będzie działał lepiej niż istniejące?

5. Dlaczego, mimo iż projektodawca ustawy w uzasadnieniu krytykował brak systemu kontroli, koordynacji, jednolitej strategii kontroli - znów nie przedstawił w swej propozycji legislacyjnej jednolitych, a zarazem szczegółowych procedur kontrolnych oraz nie załączył odpowiednich, wymaganych przez ustawę, rozporządzeń wykonawczych?

6. Czy najlepsze nawet proponowane w ustawie kursy i szkolenia przygotowują do wykonywania złożonych zadań kontrolnych, dotyczących skomplikowanych problemów rachunkowości, wymagających rozległej wiedzy fachowej i doświadczenia wielu setek kontrolerów?

7. Czy wobec trudności budżetowych w roku 2001, ze skutkami przenoszonymi na lata następne, kreowanie nowych, kosztownych organów administracji państwowej i samorządowej (fachowe kadry w dziedzinie finansów kosztują), przy właściwie nieokreślonych skutkach dla budżetu (prawie 1 mln zł tylko na sfinansowanie wydatków dla 15 audytorów w roku przyszłym - według uzasadnienia lub 40 mln zł w przekazanym do Sejmu RP projekcie ustawy budżetowej na 2002 r. - rezerwy celowe), jest uzasadnione i dokonane w interesie publicznym?

8. Jaką rzeczywistą pozycję prawną ma audytor? (podległość służbowa, odpowiedzialność itd.) i kto wymierza sankcje pokontrolne, czy kontrola finansowa według ustawy jest to system kontroli kontroli - ze sformułowania Biblii: *Quis custodiet custodes?*

9. Czy nie może pojawić się obawa, że wprowadzanie instytucji Głównego Inspektora Audytu Wewnętrzznego, z siecią podległych mu audytorów w kraju, to nie jest próba ograniczenia rządu lub kontroli nad rządem?

10. W Polsce istnieje już konstytucyjnie umocowany zestaw wymienionych wyżej wielu instytucji kontroli gospodarki finansowej i nadzoru, a w Ministerstwie Finansów powołano ponadto instytucję rzecznika dyscypliny finansów publicznych w randze podsekretarza stanu; jego osiągnięcia (ich brak) krytykuje NIK.

Od strony formalnej nowelizacja ustawy jest nieprzejrzysta. W związku z wprowadzonymi niejednoznaczными pojęciami i podziałami, np. zamiennie używanymi pojęciami kontroli, nadzoru (np. w art. 28a „organ sprawujący nadzór... kontroluje przestrzeganie... zasad i realizacji procedur”), oceny itd., wymienionymi w ustawie podmiotami kontrolnymi o niesprecyzowanych i wzajemnie nieskoordynowanych uprawnieniach (np. główny księgowy, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który może delegować obowiązki pracownikom - wszystkim [?], za ich zgodą [a bez tej zgody?], „audytor wewnętrzny”, „komórki” [?] - określenie z żargonu partyjnego *jaczejka* - jęz. ros., „generalny dyrektor” jako organ kontrolny, czy bliżej nieokreślony „organ sprawujący na podstawie odrębnych przepisów nadzór” z art. 28b), definiowanymi często niezrozumiale lub niewłaściwie, ogólnymi, niewyjaśnionymi pojęciami oraz niestaranną redakcją przepisów - ustawa staje się mało czytelna.

Treść przepisów ustawy jest bardzo ogólna, syntetyczna, czy wręcz hasłowa - z jednej strony, wymagająca odrębnego aktu prawnego definiującego procedury kontroli, określenia obowiązków i uprawnień, zakresów odpowiedzialności poszczególnych organów. Z drugiej strony zawiera szczegółowe, techniczne regulacje (forma i tematyka egzaminów na audytora wewnętrznego). Wiele przepisów nowelizacji ustawy nie ma charakteru normatywnego, nie kreuje bowiem uprawnień i obowiązków konkretnych organów, np. nie jest normą prawną opis o charakterze podręcznikowym w art. 35a, c, o; zamiast języka prawnego używa się żargonu urzędniczego, który jest nieprecyzyjny, np. w sformułowaniu art. 35 a, c, o.

Proponowany system zbliżony jest do instytucji kontrolerów finansowych, inspektorów generalnych (podzielonych na trzy kategorie) i księgowych we Francji. Kształtowany i rozbudowywany był on tam przez wieki (od 1801 r.). Jednakże obecnie kontrolerom zarzuca się, że „czynią oni funkcjonowanie administracji ociężałym” i „utyskuje się na mieszanie się kontroli finansowej w działalność aktywnej administracji” itd¹. Ponieważ stanowiska kontrolne należą do bardzo intratnych (w pewnym sensie są tam dziedziczne), a zarazem są kuźnią kadr dla absolwentów ENA - przyszłych kadr kierowniczych, obrosły tradycją, mają swoich lobbystów - od lat trudno je zlikwidować. Jednakże kopiowanie takiej biurokracji krajowej, u nas wydaje się nieuzasadnione. Biurokrację kontrolną przyniesie nam już Unia Europejska, z rozbudowaną siecią organów kontrolujących (audytorskich) Europejskiego Trybunału Audytorów (550 wysoko wykwalifikowanych urzędników 15 państw; 250 to rewidenty księgowi), Inspektoratu OLAF. Trzeba będzie w przyszłości przeszkolić odpowiednią grupę polskich rewidentów i biegłych księgowych na potrzeby wspólnotowe.

Rola NIK w systemie prawnym kontroli, nadzoru i audytu

W świetle przedstawionych wyżej zmian regulacji ustawy o finansach publicznych, wraz z oczekiwanymi aktami wykonawczymi oraz w związku z procesami harmonizacji systemów kontroli występujących w krajach Unii

¹ P. M. Gaudemet: *Finanse publiczne*, 1989.

Europejskiej, w Polsce wypowiedane są opinie co do potrzeby zmiany pozycji funkcjonujących organów kontroli państwowej.

Regulacja roli kontrolerów wewnętrznych (audytorów wewnętrznych) została dokonana. Choć na razie jest to głównie niestety bardziej zmiana nazw niż rzeczywistych zakresów uprawnień, niejasnych zresztą, i chociaż obecna wersja statusu audytorów odbiega od pierwotnej roli, jaką mieli oni spełniać (organów akceptujących w formie autoryzacji dokonywanie określonego rodzaju wydatków w imieniu Ministra Finansów), uznać można, że zagadnienia audytu wewnętrznego zostały wstępnie unormowane. Mimo negatywnej oceny nowelizacji, trzeba przyjąć do wiadomości jej istnienie i konieczność wdrożenia nowego pojęcia kontroli finansowej w nowym, niejednoznacznym rozumieniu praw i obowiązków organów kontroli oraz audytu - instytucji po raz pierwszy pojawiającej się w polskim prawie, niesłusznie - co postaram się udowodnić - przeciwstawianej instytucji kontroli.

Aby mieć jednak poczucie sensu działania w zakresie tych nowych zadań i instytucji, trzeba zaakceptować obowiązujące prawo, gdyż na jego zmianę z różnych względów nie można liczyć w najbliższym okresie, nadać im najwłaściwszą treść i próbować je w sposób optymalny, zwłaszcza jak najoszczędniej, wcielić do naszego porządku prawnego. Odpowiednia rola w tym zakresie przypada Ministrowi Finansów. Inaczej - dziedzina audytu wewnętrznego - to nowe obowiązki i uprawnienia Ministra Finansów.

Ten obszar (audyt wewnętrzny) w rozdziale negocjacyjnym - system kontroli finansowej - uznany został przez Komisję Europejską w Raporcie na temat postępów Polski w kierunku akcesji z 13 listopada 2001 r. (SEC/1752 z 2001 r.) za „ważny krok naprzód”, przyspieszający wdrażanie systemu kontroli środków własnych. Podobnie pozytywnie ocenione zostało zaawansowanie prac, mających na celu zaabsorbowanie środków funduszy pomocowych i ich kontrolę (nie stanowiące przedmiotu niniejszego opracowania). Uznano zarazem, iż „w dziedzinie kontroli zewnętrznej brak jest postępu”, ale także iż: „NIK jest niezależną, godną zaufania wysoce profesjonalną organizacją. Jakkolwiek ogólna zdolność operacyjna NIK-u powinna być poszerzona poprzez zapewnienie zgodności z międzynarodowymi standardami audytu zewnętrznego.”

Można więc sądzić, że organy wspólnotowe oczekują podobnych regulacji, jakie zaproponowało w projekcie ustawy o finansach publicznych Ministerstwo Finansów, a więc trzeba wprowadzić system audytu i kontroli zarządczej do naszego systemu prawa i równocześnie określić organ odpowiedzialny, realizujący obowiązki audytorskie.

Organy Unii Europejskiej nie wspominają przy tym o potrzebie jakiegokolwiek szczególnego rodzaju zmiany profilu działalności przez NIK lub inną jednostkę kontrolującą gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych (gospodarowanie tymi środkami), poza wymienionym wyżej ogólnym sformułowaniem o konieczności poszerzenia ogólnej zdolności operacyjnej NIK. Nie wspomina się *expressis verbis* o konieczności wykonywania audytu zewnętrznego przez te podmioty (jedynie mowa jest o „zgodności działań ze standardami audytu”), oczekując odpowiednich propozycji ze strony polskiej.

Wśród nielicznych opracowań autorów polskich i wypowiedzi praktyków spotkać można jednak opinie bardziej krytyczne dotyczące uprawnień NIK. Uważa się, że audyt zewnętrzny powinien być wykonywany, lecz nie może go wykonywać NIK, jako instytucja „przeładowana” zakresem swych uprawnień, obarczona zbyt szerokim kręgiem obowiązków. „NIK, pomimo aspirowania do roli najwyższej instytucji audytowej nie może”, jak się twierdzi, „spełniać rzetelnie swego - określonego prawnie - katalogu obowiązków związanych z dokonywaniem poprawnego badania rachunkowego finansów państwa”¹. Z jednej strony autor artykułu, będący pracownikiem Ministerstwa Finansów, stwierdza w związku z tym, że reforma NIK jest potrzebna, ale jednocześnie proponuje utworzenie nowego, niezależnego, fachowego organu obrachunkowego, do którego zadań należałoby badanie księgowo wykonania budżetu państwa. Narodowe Biuro Rachunkowe obejmowałoby księgowych publicznych - dokonujących (oraz odpowiedzialnych osobiście i majątkowo) audytu wewnętrznego jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych oraz z istniejących regionalnych izb obrachunkowych.

Z poglądem tym nie można się zgodzić ze względów praktycznych. Nie wchodząc w szczegółowe uzasadnienie mego stanowiska, należy zwrócić uwagę na niebezpieczeństwo dublowania zadań NIK, brak środków finansowych na nową, kolejną instytucję audytorską (na 2002 r. w projekcie budżetu na funkcjonowanie Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego i audytorów wewnętrznych przeznaczono stosunkowo ograniczone środki). Brak byłoby również, w pierwszym przynajmniej okresie, grupy wykwalifikowanych audytorów, którzy potrzebni są również w wykonywaniu audytu wewnętrznego. Dlatego też audytem zewnętrznym w obecnym okresie powinna zajmować się NIK jako niezależna, pozarządowa naczelna izba kontroli i audytu (z propozycją stosownego poszerzenia jej nazwy), jako jedyna instytucja mogąca przejąć te obowiązki w obecnych warunkach. Zaznaczyć należy, że zmiana nazwy jest sprawą wprawdzie drugorzędą, ale wymaga zmiany Konstytucji RP.

Punktem wyjścia rozważań co do zakresu przyszłych zadań NIK byłoby rozważenie istoty kontroli i audytu (w tym audytu zewnętrznego) i znaczenia obu pojęć. Najprościej można by uznać, że pojęcie to odpowiada określeniom występującym w ustawie o finansach publicznych w stosunku do audytorów wewnętrznych, z tym że audytorem

¹ D. Sobczyński: *Instytucja audytu budżetu państwa - doświadczenia państw OECD na tle polskich inicjatyw ustawodawczych*, Głosa X, 2001.

zewnątrznym byłby podmiot wyodrębniony, instytucjonalny, powołany wyłącznie dla celów audytu, z rozdzieleniem organizacyjnym czynności audytu oraz czynności objętych zakresem działalności danej jednostki¹.

Biorąc z kolei pod uwagę encyklopedyczne definicje oraz określenia występujące w znowelizowanej w 2001 r. ustawie o finansach publicznych, audytem można byłoby określić: badanie (sprawdzanie) sprawozdań finansowo-księgowych, mające na celu ocenę efektywności i gospodarności w zarządzaniu finansowym.

Jeżeli, zgodnie z tym co zostało przedstawione powyżej, przyjmiemy tradycyjne pojęcie kontroli jako porównanie wykonań z wyznaczeniami, to badanie (sprawdzanie), czyli audyt - to nic innego jak kontrola. Szczególny jest tylko jej przedmiot - sprawozdania finansowo-księgowe. Można więc uznać, że wzajemny stosunek obu pojęć jest następujący: audyt to rodzaj lub etap wstępny kontroli, poprzedzający ją, bądź też środek umożliwiający dokonanie pełnej (właściwej) kontroli. Jest to kontrola finansowa, w tym kontrola dokumentalna, polegająca na ustalaniu stanu rzeczywistego na podstawie dokumentów odtwarzających określoną operację lub jej rezultaty (sprawozdań, dokumentów płatniczych, kasowych, bilansów itp.).

Jest to więc zarówno:

- kontrola formalna - będąca wstępnym etapem każdej kontroli, polegająca na sprawdzeniu wiarygodności dokumentów, w tym ich legalności, czyli zgodności z prawem oraz rzetelności, czyli zgodności z dokumentami źródłowymi, jak i

- merytoryczna - oceniająca jej rezultaty, czyli samą działalność finansową, odtworzoną w dokumentacji.

Audyt według ustawy o finansach publicznych występuje w trzech postaciach, jako:

- audyt finansowy (*financial audit*) - badanie dowodów księgowych oraz zapisów w księgach rachunkowych;

- audyt systemu (*systems audit*) - ocena systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem;

- audyt działalności (*performance audit*) - ocena efektywności (skuteczności) i gospodarności zarządzania finansowego.

Rozróżnienie to oceniam jako niejednoznaczne z metodologicznego punktu widzenia, mieszające wiele różnych kryteriów podziału; ale choć nie jest poprawne, uznać można, że przybliży ono nieco pojęcie i rodzaje audytu. Ponadto, wykorzystane w obowiązującym prawie, powinno być stosowane *per analogiam* również dla audytu zewnętrznego.

Odrębnym zagadnieniem jest odmienne od dotychczasowego rozumienie kontroli finansowej w ustawie o finansach publicznych. Krytyczna analiza definicji tego pojęcia prawnego została dokonana wyżej w niniejszym opracowaniu. Ujęcie tradycyjne, występujące w dotychczasowym polskim porządku prawnym nie jest zgodne z anglosaskim zakresem znaczeniowym, w którym kontrola oznacza sterowanie, zarządzanie, stąd też tłumaczona jest jako kontrola zarządcza. Jeżeli mówimy np., że wojska Sojuszu Północnego kontrolują obszar północnego Afganistanu, używamy tego dla określenia zakresu ich wpływów, w sensie zbliżonym do zarządzania. W ustawie oznacza ona różne sytuacje faktyczne: od oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych do tradycyjnego porównywania, jak i samego prowadzenia gospodarki finansowej czy przestrzegania procedur kontroli. Tak różnorodne formy prawne uniemożliwiają wykorzystanie tego pojęcia dla zdefiniowania zadań NIK.

Kontrola wielu procesów związanych z wykonaniem gospodarki budżetowej określona w Konstytucji RP obejmuje dwa rodzaje czynności kontrolnych:

- według art. 146 ust. 4 p. 6 - zamknięcie rachunków państwowych przez Radę Ministrów (przy czym może być to jedynie akt formalnej akceptacji, a nie właściwy proces kontrolny, ponieważ rząd realizuje z jednej strony gospodarkę budżetową, z drugiej więc nie może jej kontrolować; także sam sobie nie może udzielić skwitowania);

- NIK dokonuje kontroli i analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w kolejnych latach budżetowych na podstawie przepisów Konstytucji i ustawy o NIK; wyniki kontroli, wraz z oceną, które przedstawia Sejmowi, stanowią warunek uchwalenia przez Sejm absolutorium dla rządu.

W rzeczywistości NIK ocenia przede wszystkim dokumenty sprawozdawcze z wykonania budżetu państwa, a nie samo wykonanie budżetu. Przed właściwą merytoryczną kontrolą procesów finansowych na podstawie planów budżetowych oraz sprawozdań z wykonania powinna dokonać wstępnej kontroli legalności i rzetelności dokumentów sprawozdawczych, prawidłowości sporządzenia rachunków, zgodności z ewidencją finansowo-księgową; wymaga tego nie tylko art. 5 ustawy o NIK, ale oczywista logika procedur kontrolnych. Wszystkie wymienione czynności kontrolne, które wykonuje NIK, nazwać można również audytem.

Praktyka ostatnich lat i prawidłowość (wiarygodność) dokumentów sprawozdawczych przygotowywanych przez Ministra Finansów nie dostarczała pola dla negatywnych ocen wstępnych (jedynie zastrzeżenia zostały wniesione przez NIK w 2001 r. i nie dotyczyły spraw dużej wagi, choć zastrzeżenia mogłyby być podniesione np. w stosunku do „ukrywania” faktycznego powiększania deficytów budżetowych od 1998 r. poprzez udzielanie pożyczek zamiast dotacji budżetowych lub nie do końca zgodnego z prawem umarzania pożyczek budżetowych - tu jednak NIK była bardziej liberalna). Można jednak wyobrazić sobie sytuację, w której dokumenty sprawozdawcze rządu są mniej

¹ W opracowaniu Ministerstwa Finansów: *Zasady wdrażania systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w polskiej administracji publicznej*, październik, 2001 r. - audyt zewnętrzny określa się jako „audyt przeprowadzony przez instytucje niezależne od kierownictwa jednostki poddawanej audytowi”.

doskonałe, choć wykonanie budżetu państwa jest prawidłowe. Prawo polskie nie reguluje jednak sytuacji, w której NIK zwracałoby dokumentację celem jej uzupełnienia lub weryfikacji pod kątem wymogów rzetelności (wiarygodności), zgodności ze stanem rzeczywistym i przejrzystości. Wydaje się, że ta luka prawna powinna być uzupełniona.

Dalszym etapem procedury kontrolnej jest ocena merytorycznych procesów i operacji finansowych. Istotne znaczenie ma tu kryterium gospodarności, celowości (obydwa te kryteria pochłaniają kryterium „efektywności” z definicji audytu zamieszczonego w ustawie o finansach publicznych). Podczas gdy poprzednia faza kontroli umożliwia wpływ na korektę nieprawidłowo ujętych, niewiarygodnych danych, kontrola tych procesów jest w pewnym sensie ograniczona w swej skuteczności, gdyż nie może wpłynąć na całkowite anulowanie wadliwie wykonanych działań. Dlatego też można byłoby się zastanowić nad możliwością opiniowania przez NIK projektu budżetu państwa w drodze kontroli (audytu?) *ex ante* bądź nad różnymi formami bardziej aktywnego wspierania Sejmu przez NIK swymi propozycjami w ramach czynności pokontrolnych. Z różnych jednak względów, w tym i politycznych, a także możliwości naruszenia zasady trójpodziału władz, propozycja ta wymaga szerszego przedyskutowania.

Podsumowując - przedstawiony obraz postępowania kontrolnego NIK wyczerpuje znamiona audytu w rozumieniu ustawy o finansach publicznych; nie ma potrzeby wzbogacania niejako „sztucznie” tej kontroli dodatkowymi kryteriami czy zadaniami kontrolnymi. Można poszerzyć nazwę dokonywanych przez NIK czynności o audyt, przypisując ten rodzaj kontroli czynnościom związanym z badaniem rzetelności sprawozdania finansowego; szeroko sformułowane w Konstytucji i w ustawie o NIK kryteria kontroli zawierają w sobie bowiem i te, które stanowią podstawę do określenia audytu.

Z pewnością natomiast konieczne jest opracowanie swego rodzaju regulaminu kontrolnego, zawierającego zestaw metod (zaleceń, standardów kontrolnych), wymaganych również przez ustawę o finansach publicznych. Wzory światowe są liczne, o czym wypowiadałam się wyżej w niniejszym opracowaniu. Wówczas być może zwolennicy europejskiego, nowoczesnego systemu kontroli i audytu będą usatysfakcjonowani.

prof. dr hab. Cezary Kosikowski

COROCZNE BADANIE PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA - KONTROLA CZY AUDYT? (Ekspertyza prawna)

I. Uwagi wstępne

Odróżnianie audytu od kontroli

Potrzeba odróżniania audytu od kontroli istnieje nie tylko z tego powodu, iż w języku angielskim wyrazy *audit* i *control* występują równolegle i nie oznaczają tego samego. Audyt odnosi się do badania ksiąg rachunkowych lub sprawozdań finansowych (tzw. *formal audit*). Natomiast kontrolę traktuje się jako pojęcie szersze od audytu, gdyż kontrola obejmuje przede wszystkim badanie zarządzania lub wykonywania zadań (tzw. *performance audit*), chociaż może dotyczyć także badania ksiąg rachunkowych. Odróżnienie kontroli i audytu ma miejsce także i wtedy, gdy w danym języku wyrazy te nie występują (np. w języku francuskim). Mamy wówczas do czynienia z używaniem innych wyrazów na oznaczenie czynności kontrolnych (np. rewizja, lustracja, weryfikacja, analiza itp.).

Audyt definiuje się jako badanie sprawozdań finansowych i wydawanie w tej sprawie opinii.¹ Pojęcia audytu i kontroli odróżnia także ustawodawca polski, a co więcej, definiuje te pojęcia w art. 35a (kontrola finansowa) i art. 35c (audyt wewnętrzny) ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych². W świetle powyższego, audyt wewnętrzny jest postrzegany jako „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności”. Wprowadzenie pojęcia audytu wewnętrznego do przepisów ustawy o finansach publicznych można traktować jako otwarcie drogi do posługiwania się pojęciem audytu także w odniesieniu do badania i oceny wykonania budżetu państwa w Polsce.

Jeśli więc odrzucimy niezamierzone (nieświadome) przypadki utożsamiania pojęć kontroli i audytu, to odróżnianie ich opieramy na potrzebie określania za ich pomocą różnych zakresów czynności kontrolnych, bardzo często także różnych celów, którym mają służyć, jak też różnych podmiotów wykonujących kontrolę lub audyt oraz różnych form, trybu i skutków obydwu tych czynności. Jeśli kontrola czy audyt nie stanowi jedynie elementu składowego nadzoru, to wymaga dla swego bytu odrębnego uregulowania prawnego. To zaś musi odnosić się do określenia konstrukcji prawnej, obejmującej uprawnienia i obowiązki związane zakresem przedmiotowym i podmiotowym oraz procedurą ich realizacji. Konstrukcje prawne kontroli i audytu mogą być w wielu momentach identyczne lub zbliżone, ale w pewnych kwestiach są różne, ponieważ muszą nawiązywać do odrębności istoty i funkcji kontroli oraz audytu.

Zalety i wady kontroli oraz audytu jako dwóch form badania i oceny wykonania budżetu państwa.

Potrzeba badania i oceny wykonania budżetu państwa jest poza wszelką dyskusją. Chęć kontrolowania zużycia przez panującego środków publicznych oraz stanowienia tytułów obciążeń publicznych legły przecież u podstaw rozwoju parlamentaryzmu i powstania instytucji budżetu państwa. Do roli kontrolera wyznaczono parlament. Z czasem też uznano, że dokonywana przezeń kontrola realizacji budżetu państwa stanowi najlepszy moment dla badania i oceny sprawności wykonawcy budżetu państwa, czyli rządu. Taki model parlamentarnej kontroli wykonania budżetu państwa utrwalił się i obowiązuje niemal powszechnie (z wyjątkiem systemów totalitarnych). Od samego początku było też jasne, że jeśli kontrola parlamentarna ma być wykonywana samodzielnie, to nie może być kontrolą w pełni fachową. Świadomość powyższego przyczyniła się do powstania idei tworzenia w poszczególnych państwach najwyższego organu kontroli, niezależnego od rządu i powołanego do kontroli rządu na zlecenie i na rzecz parlamentu.

Geneza powstania najwyższego organu kontroli jest znacznie późniejsza historycznie niż powstanie wyspecjalizowanego aparatu kontroli skarbowej, który pozostawał do dyspozycji panującego, a potem rządu. Od samego też początku istnienia najwyższego organu kontroli wyłoniły się i istniały liczne dylematy co do jego charakteru prawnego (organ administracji czy organ wymiaru sprawiedliwości), zakresu przedmiotowego i podmiotowego kontroli, kryteriów i trybu wykonywania kontroli, wykorzystania wyników kontroli, form oddziaływania pozakontrolnego itd. Dlatego też na świecie wykształciły się różne rozwiązania prawne i organizacyjne dotyczące najwyższego organu kontroli, a dopiero w drugiej połowie XX wieku zaczęto formułować i przyjmować pewne dyrektywy międzynarodowe, zawierające standardy pozycji ustrojowej i kontrolnej najwyższego organu

¹ Patrz hasło „Badanie sprawozdań finansowych” [w:] *Leksykon Finansów*, Warszawa 2001, s. 25.

² DzU nr 155, poz. 1014, ze zm., ost. DzU z 2001 r., nr 106, poz. 1149.

kontroli¹. Nie określają one jednak modelu badania wykonania budżetu państwa, ani też nie sugerują jego kształtu. Taki stan rzeczy wynika z kilku powodów.

Po pierwsze, tworząc model badania i oceny wykonania budżetu państwa nie można zapominać o najważniejszym, czyli o tym, aby parlament dysponował fachowo przygotowanymi materiałami i opiniami na temat sprawozdań rządowych z wykonania budżetu państwa. Parlament powinien mieć zaufanie do wartości tych dokumentów i wiedzieć, że mogą one służyć podejmowaniu decyzji nie tylko w przedmiocie absolutorium dla rządu, lecz także w kształtowaniu budżetu na następny rok oraz dla poprawy stanu prawnego i organizacji administracji.

Po drugie, o tym, jaki ma być model badania i oceny wykonania budżetu państwa decyduje organizacja całego systemu kontroli budżetowej, w tym nie tylko kontroli wykonania budżetu państwa jako kontroli *ex post*, lecz także kontroli *ex ante* i kontroli bieżącej. Jeśli skutecznie funkcjonuje kontrola wstępna i kontrola bieżąca wykonywania budżetu państwa, to realizacja kontroli *ex post* jest łatwiejsza zarówno dla najwyższego organu kontroli, jak i dla parlamentu. Zawsze jednak ważne jest to, aby kontrola budżetowa obejmowała zarówno badanie i ocenę wykonania zadań budżetowych, jak i sprawdzenie i ocenę rachunków publicznych (ksiąg rachunkowych, sprawozdań finansowych), a więc była zarówno kontrolą, jak i audytem.

Po trzecie, trzeba brać pod uwagę fakt, że angażowanie najwyższego organu kontroli do wykonywania szerokiego zakresu działalności kontrolnej może spowodować niezamierzone skupienie jego uwagi na kwestiach drugorzędnych w stosunku do tych, które mogą być przedmiotem kontroli tylko tego organu. Dlatego też system organizacyjny kontroli w państwie powinien przewidywać podział tematyki kontrolnej, współpracę i koordynację działań kontrolnych oraz wykorzystywanie wyników kontroli, niezależnie od tego, przez kogo była wykonana kontrola. Wyniki kontroli powinny podlegać również badaniu i ocenie. Na podstawie wymienionych zasad można zbudować system kontroli budżetowej i najwyższemu organowi kontroli wyznaczyć w nim miejsce korespondujące z jego pozycją ustrojową wobec parlamentu.

Po czwarte, należy dostrzegać zachodzące współcześnie zmiany ustrojowe i ich konsekwencje dla oceny relacji: parlament - rząd. Współcześnie jest bowiem inaczej niż wtedy, gdy parlament uosabiał reprezentację polityczną społeczeństwa i w jego imieniu miał kontrolować i oceniać rząd oraz udzielać lub odmawiać mu swej aprobaty. Wtedy też najwyższy organ kontroli miał kontrolować działania rządu, oceniać jego sprawozdania, wyrażać i przedstawiać parlamentowi swoje opinie na temat tych sprawozdań, a nawet osądzać funkcjonariuszy publicznych za nieprawidłowości finansowe. Taki typ organu kontroli był więc dla parlamentu bardzo potrzebny i wygodny. Dzisiaj jest jednak inaczej. Parlament składa się przede wszystkim z członków zwycięskiej partii politycznej lub koalicji rządzącej, a dopiero w drugim rzucie obejmuje opozycję polityczną. Większość parlamentarna wyłania i chroni „własny” rząd. Parlamentarna kontrola wykonania budżetu państwa przez rząd staje się więc dla większości parlamentarnej zajęciem kłopotliwym, gdyż teoretycznie może nawet prowadzić do obalenia „własnego” rządu. Dlatego też ta sytuacja tłumaczy wszystko, co jest zarówno wyrazem rozwiązań i praktyki badania i oceny wykonania budżetu państwa w Polsce i w innych państwach. To zaś nakazuje widzieć problem kontroli budżetowej szerszej niż tylko jak jawi się on w pytaniu o model wykonywania tej kontroli przez najwyższy organ kontroli.

Modele badania wykonania budżetu państwa w świetle standardów międzynarodowych oraz prawa i praktyki państw obcych

Pewnym wzorcem dla rozwiązania dylematu w zakresie wyboru modelu badania wykonania budżetu państwa mogą być rozwiązania przyjęte w ramach prawa Unii Europejskiej, które odnoszą się do badania wykonania budżetu Unii². Należy zwrócić uwagę na to, że rozwiązania te zakładają przede wszystkim istnienie wewnętrznej kontroli wykonywania budżetu w ramach kontroli bieżącej i kontroli *ex post*. Obok kontroli wewnętrznej funkcjonuje także kontrola zewnętrzna, która należy do Trybunału Audytorów. Pozycję ustrojową Trybunału w systemie prawnym Unii można porównywać do pozycji najwyższych organów kontroli w poszczególnych państwach.

Trybunał bada wszystkie rachunki z dochodów i wydatków, ale jednocześnie bada i ocenia sprawozdania Komisji z wykonania budżetu. Raport Trybunału stanowi opinię przedstawianą zarówno Parlamentowi, jak i Radzie oraz Komisji, przy czym ta ostatnia ma obowiązek ustosunkowania się do uwag Trybunału zawartych w opinii. Dokumenty te są badane przez Radę, która rekomenduje lub odmawia rekomendacji co do udzielenia Komisji skwitowania przez Parlament.

Dodajmy, że w Parlamencie nad stosowną uchwałą w tej sprawie pracuje odrębna Komisja Kontroli Budżetowej. Unia przyjęła więc w odniesieniu do własnego budżetu model kontroli jego wykonania, który uwzględnia istnienie kontroli wewnętrznej, natomiast w kontroli zewnętrznej opiera się na audycie Trybunału Audytorów. Ułatwia to ocenę Komisji, gdyż Rada i Parlament dysponują fachowym opracowaniem, a Komisja ma możliwość i obowiązek złożenia wyjaśnień co do uwag i zarzutów zgłoszonych przez Trybunał Audytorów.

¹ Patrz J. Mazur: *Międzynarodowe zasady kontroli finansów publicznych a tworzenie najwyższego organu kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 1/1998.

² Patrz E. Kosiński: *Procedura budżetowa a deficyt. Zagadnienia prawne na tle porównawczym*, Warszawa 2001, s. 188 i nast.

Model kontroli wykonania budżetu Unii Europejskiej nie jest oryginalny o tyle, że identyczne lub zbliżone co do konstrukcji rozwiązania prawne występują w poszczególnych państwach członkowskich Unii. Tak jest przykładowo w Wielkiej Brytanii¹. Zachowano tam tradycyjne funkcje kontroli wykonania budżetu państwa. Kontroler i Auditor Generalny wykonuje je przy pomocy Narodowego Urzędu Kontroli. Organ kontroli przeprowadza kontrolę wykonania budżetu, która obejmuje także badanie i ocenę sprawozdania rządowego z wykonania budżetu państwa.

W Izbie Gmin zajmuje się tym odrębna Komisja Rachunków Publicznych. Należy zwrócić uwagę na to rozwiązanie, ponieważ nie może być dobrym kontrolerem wykonania budżetu parlamentarna komisja budżetowa, która budżet państwa współtworzyła.

Ponadto są ustalone odrębne procedury postępowania w zakresie kontroli i audytu, a także procedura postępowania parlamentarnego w sprawie oceny wykonania budżetu państwa.

Główną troską brytyjskiego systemu badania i oceny wykonania budżetu państwa nie jest więc jego model i organizacja, lecz poszukiwanie wymiernych wskaźników wykonania budżetu państwa².

Nie można zaprzeczyć istnieniu silnej pozycji Federalnej Izby Obrachunkowej w Niemczech³, ale funkcjonuje tam również model badania wykonania budżetu państwa oparty na audycie Federalnej Izby Obrachunkowej.

Nie inaczej jest w sumie także we Francji, mimo iż Izba Obrachunkowa ma tam przede wszystkim charakter organu sądowego, z Prokuratorem włącznie⁴. Izba wykonuje klasyczny audyt w odniesieniu do rachunków rządowych, przedstawia w tej sprawie raport Zgromadzeniu Narodowemu, które na tej podstawie uchwała ustawę zatwierdzającą wykonanie budżetu (*loi de reglement*). Jest to instytucja zasługująca na uwagę w toku reformy kontroli wykonania budżetu państwa w Polsce. Dzięki niej bowiem parlament może dokonać obiektywnej kontroli wykonania budżetu państwa, nie obawiając się krytycznej oceny rządu. Na tym polega kontrola administracyjna wykonania budżetu sprawowana przez Izbę Obrachunkową, natomiast jej kontrola sądowa dotyczy oceny legalności operacji pieniężnych dokonanych przez księgowych publicznych.

Co wynika z przytoczonych przykładów rozwiązań i praktyki państw obcych⁵? Sądę, że upoważniają one do stwierdzenia, iż nie istnieją specjalne i ważne względy, które mogłyby przesądzać o tym, że kontrola jest lepszą metodą badania i oceny wykonania budżetu państwa niż audyt lub odwrotnie. Każda z tych metod jest bowiem potrzebna do oceny wykonania budżetu państwa. Różnica polega jedynie na tym, że poprzez kontrolę lepiej bada się i ocenia zarządzanie i wykonywanie zadań budżetowych, natomiast poprzez audyt wygodniej jest badać i oceniać księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe. Dlatego też wyposażenie najwyższego organu kontroli w kompetencje kontrolne w zakresie wykonywania budżetu nie musi oznaczać zamknięcia drogi do równoczesnego wyposażenia tego organu w kompetencje do przeprowadzania audytu wykonania budżetu. Kontrola wykonywania budżetu powinna mieć przede wszystkim charakter bieżący, natomiast audyt powinien odnosić się do badania i oceny sprawozdań powstających w systemie sprawozdawczości budżetowej oraz w konsekwencji do sprawozdań prezentowanych parlamentowi przez rząd i centralny bank państwa (lub podobny organ) po zakończeniu roku budżetowego.

Model badania wykonania budżetu państwa w Polsce oraz jego ocena

1. Model normatywny (obowiązujące prawo)

Obowiązujący w Polsce model badania i oceny wykonania budżetu państwa wynika z przepisów Konstytucji RP oraz kilku ustaw zwykłych. Z przepisów konstytucyjnych wynika, że NIK ma przedstawić Sejmowi analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej (art. 204 ust. 1 pkt 1) oraz opinię w przedmiocie absolorium dla Rady Ministrów (art. 204 ust. 1 pkt 2). Analiza, o której mowa w art. 204 ust. 1 pkt 1 Konstytucji RP nie jest audytem, lecz opracowaniem wyników działań kontrolnych przeprowadzonych przez NIK lub wykorzystanych przez nią w zakresie gospodarki budżetowej w ogóle, a w odniesieniu do wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w szczególności. Analiza NIK jest więc raczej drugim sprawozdaniem, odrębnym od sprawozdań składanych Sejmowi w tym zakresie odpowiednio przez Radę Ministrów i Radę Polityki Pieniężnej. Analiza wykonana przez NIK nie jest natomiast opinią NIK na temat sprawozdania Rady Ministrów i Rady Polityki Pieniężnej, chociaż

¹ Por. J. Mazur: *Kontroler i Auditor Generalny Wielkiej Brytanii jako organ wspomagający Izbę Gmin*, „Kontrola Państwowa” nr 1/1995; J. Kobeszko: *Kontrola finansowa realizowana przez Narodowy Urząd Kontroli Wielkiej Brytanii*, „Kontrola Państwowa” nr 4/1995; E. Kosiński: op. cit., s. 193 i nast.

² Por. J. Mazur: *Poszukiwanie wymiernych wskaźników oceny w kontroli wykonania budżetu państwa (Doświadczenia Wielkiej Brytanii, Stanów Zjednoczonych i Portugalii)*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2000.

³ Patrz E. Kosiński: op. cit., s. 182 i nast.

⁴ Patrz Paul Marie Gaudemet, Joel Molinier: *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 287 i nast.; D. Sobczyński: - *Instytucja audytu budżetu państwa - doświadczenia państw OECD na tle polskich inicjatyw ustawodawczych*, „Glosa” nr 10/2000, s. 12 - 14; E. Kosiński: op. cit., s. 176 i nast.

⁵ Ograniczam się do podania przykładów dotyczących państw członkowskich Unii Europejskiej, gdyż wobec naszych zabiegów wstąpienia do Unii są one najbardziej przydatne do wykorzystania. Z tych też powodów, jak i znacznych odmienności ustrojowych, nie podaję przykładu rozwiązań amerykańskich. Na ten temat patrz m.in. E. Kosiński: op. cit.; D. Sobczyński: op. cit.; Z. Dobrowolski: *Postępowanie kontrolne Głównego Urzędu Obrachunkowego Stanów Zjednoczonych*, „Kontrola Państwowa” nr 4/2000.

NIK dysponuje tymi sprawozdaniami. Działania NIK, przewidziane w Konstytucji RP, nie są więc klasycznym audytem wykonania budżetu państwa, sporządzonym na podstawie badania sprawozdań finansowych rządu, lecz samodzielną kontrolą tego zjawiska obejmującą ocenę wykonania zadań budżetowych, sporządzoną w oparciu o wyniki kontroli własnych i innych organów.

Konstytucja RP wymaga od NIK ponadto przedłożenia Sejmowi opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów (art. 204 ust. 1 pkt 2). Opinia ta jest traktowana jako odrębny dokument od analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Z redakcji art. 226 ust. 2 Konstytucji nie wynika wprost to, z jaką opinią NIK Sejm ma zapoznać się rozpatrując sprawozdanie rządowe. Czy ma to być opinia w przedmiocie absolutorium dla rządu, czy też również wnioski wynikające z „Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej” (zwanej dalej w skrócie „Analizą wykonania”). Wiele wskazuje na to, że wchodzi w grę obydwie dokumenty NIK, chociaż tylko jeden z nich jest nazywany opinią i wobec tego to on jest najczęściej wskazywany jako podstawa do podejmowania uchwały Sejmu w przedmiocie absolutorium¹. Sądzę bowiem, że jest tak, iż rozpatrując sprawozdanie rządowe z wykonania ustawy budżetowej wraz z informacją o stanie zadłużenia państwa, Sejm ma możliwość zapoznania się z „Analizą wykonania”, sporządzoną i przedstawioną Sejmowi przez NIK. Z analizy tej wynikają oceny i wnioski, na podstawie których Sejmowi powinno być łatwiej ocenić sprawozdanie rządowe i Rady Polityki Pieniężnej. Owe oceny i wnioski nie odpowiadają jednak pojęciu opinii, o której mowa w art. 226 ust. 2 Konstytucji. Natomiast podejmując z kolei uchwałę w sprawie absolutorium dla rządu, Sejm ma obowiązek zapoznania się z opinią NIK w tej sprawie. W tej sytuacji „Analiza wykonania” jawi się raczej jako dokument pomocniczy, służący Sejmowi do lepszej oceny sprawozdania rządowego i sprawozdania Rady Polityki Pieniężnej. Sejm może, lecz nie musi, skorzystać z „Analizy wykonania”. Natomiast opinia NIK w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów jest dokumentem, bez poznania którego Sejm nie może podjąć uchwały o udzieleniu lub o odmowie udzielenia Radzie Ministrów absolutorium, chociaż przy podejmowaniu uchwały Sejm nie jest związany merytorycznie opinią NIK.

Na tym m.in. tle pojawia się dylemat stanowiący przedmiot niniejszej ekspertyzy. Jest bowiem zasadnicza różnica pomiędzy zadaniami NIK w zakresie kontroli działalności pewnego kręgu wyznaczonych w Konstytucji i w ustawie podmiotów, w tym także ich działalności finansowej i budżetowej a zadaniami NIK w zakresie kontroli wykonywania budżetu przez NIK, która sprowadza się pod względem ustrojowym do obowiązku dostarczenia Sejmowi wymienionych dokumentów. Porównanie ich wskazuje, że jeden („Analiza wykonania”), mimo iż jego sporządzenie wymaga niesłychanie dużego wysiłku, jest dla Sejmu tylko nieobowiązującą lekturą pomocniczą. Drugi zaś dokument (opinia w przedmiocie absolutorium), którego sporządzenie jest dla NIK dysponującej „Analizą wykonania” już tylko formalnością, mimo iż zaliczony został do lektury obowiązującej, nie wiąże w niczym Sejmu podejmującego uchwałę w przedmiocie absolutorium dla rządu. Czy można zatem mówić o tym, że wysiłek kontrolny NIK włożony w badanie i ocenę wykonania budżetu państwa jest potrzebny i komu? Czy Sejm, zwykle o składzie koalicyjnym, może dokonać obiektywnej oceny wykonania ustawy budżetowej, bez wcześniejszego przeprowadzenia klasycznego audytu sprawozdań budżetowych? Dylemat ten trzeba rozważać na szerokim tle, które tworzy obowiązujące prawo, istniejąca praktyka oraz doświadczenia zagraniczne.

Przepisy ustaw zwykłych (ustawy o finansach publicznych, ustawy o NIK, ustawy o NBP, ustawy o Trybunale Stanu) nie potwierdzają konstytucyjnego modelu kontroli NIK w zakresie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, gdyż nie normują tej problematyki w ogóle (np. ustawa o finansach publicznych) lub powtarzają jedynie konstytucyjne przepisy o uprawnieniach kontrolnych NIK (ustawa o NIK) i o obowiązkach sprawozdawczych Rady Ministrów (ustawa o finansach publicznych) oraz Rady Polityki Pieniężnej (ustawa o NBP) wobec NIK.

Dokonanej przez NIK analizie wykonania założeń polityki pieniężnej nie towarzyszą rozwiązania prawne dotyczące wykorzystania wyników tej analizy przez Sejm do oceny działalności członków Rady Polityki Pieniężnej i ich odpowiedzialności za realizację założeń polityki pieniężnej.

Niepełność regulacji prawnych przejawia się przede wszystkim w braku przepisów poświęconych unormowaniu zakresu i trybu prac NIK nad wymaganymi od tej instytucji dokumentami przedstawianymi Sejmowi w związku z oceną wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Ustawa o NIK nie normuje tej problematyki odrębnie w stosunku do innych zadań kontrolnych NIK. Tymczasem działania NIK w zakresie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej ze względu na swą wagę ustrojową oraz zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli wymagają podejmowania przez NIK działań innych niż pozostałe prace kontrolne. Ustawa o finansach publicznych także nie zawiera żadnych przepisów w tym względzie, podobnie jak ustawa o NBP. Z kolei przepisy Regulaminu Sejmu dostrzegają jedynie „sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej i innych planów finansowych”, co odnosi się przede wszystkim do sprawozdań złożonych Sejmowi przez Radę Ministrów i przez Radę Polityki Pieniężnej, nie zaś bezpośrednio do analiz i opinii przedkładanych w tych sprawach Sejmowi przez NIK. Przedstawione wyżej braki świadczą o tym, iż do kontroli wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej nie przywiązuje się wagi odpowiadającej znaczeniu ustrojowemu i ekonomicznemu badania wykonania budżetu państwa.

Niepełność regulacji prawnych polega także na tym, że obowiązujące przepisy nie normują pozycji prawnej NIK oraz uprawnień i obowiązków podmiotów kontrolowanych przez NIK i objętych składanymi Sejmowi

¹ Na liczne wątpliwości związane z konstytucyjną regulacją kontroli wykonania budżetu państwa w Polsce wskazuje szczegółowo M. Zubik: *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, s. 306 i nast.

dokumentami. Po ich złożeniu Sejmowi dysponentem owych dokumentów staje się wyłącznie Sejm i to on decyduje o tym, na ile ustalenia kontrolne NIK są prawdziwe lub wymagają dalszych wyjaśnień i od kogo należy ich żądać (np. od NIK czy od podmiotów kontrolowanych przez NIK), a także w jaki sposób wyniki kontroli NIK zostaną wykorzystane w parlamentarnej ocenie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz w ustaleniu odpowiedzialności konstytucyjnej w tym obszarze. Brak, o którym jest tutaj mowa, może świadczyć jedynie o tym, że do parlamentarnej oceny wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej przywiązuje się przede wszystkim wagę polityczną, nie bacząc na ogromny i kosztowny wysiłek kontrolny NIK, który powinien być spożytkowany w sposób pełny, służąc poprawieniu prawa, organizacji administracji publicznej, finansów publicznych itd.

2. Model faktyczny (praktyka)

Analiza praktyki prowadzi do dwóch podstawowych wniosków: 1) ocena praktyki działań kontrolnych NIK wypada lepiej niż obowiązujące w tym zakresie prawo; 2) ocena praktyki działań parlamentarnych wypada jeszcze gorzej niż obowiązujące w tym zakresie prawo, gdyż Sejm, w trosce o utrzymanie rządu lub koalicji rządzącej, dostrzegając nawet w pełni wysiłek i efekty kontroli przeprowadzonych przez NIK, nie może wykorzystać płynących stąd wniosków dla usprawnienia funkcjonowania państwa.

NIK dobrze wypełnia swe konstytucyjne obowiązki w zakresie kontroli wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Przedstawia Sejmowi wymaganą w tym zakresie „Analizę wykonania” oraz opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. Ponadto NIK przedstawia Sejmowi odrębne informacje o wykonaniu budżetu państwa w poszczególnych częściach, a także w zakresie realizacji planów finansowych państwowych funduszy celowych oraz realizacji inwestycji wieloletnich. NIK prezentuje Sejmowi wyniki kontroli zleconych przez Sejm oraz składa coroczne sprawozdanie z własnej działalności, w którym określony jest także wkład pracy związany z wykonywaniem kontroli budżetowej.

Biorąc pod uwagę fakt, iż prawo nie określa zakresu i treści wymaganej od NIK analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej, należy uznać, iż NIK prezentuje Sejmowi dokument, który bardzo szeroko, wszechstronnie, wnikliwie i kompetentnie odnosi się do analizowanej problematyki.

Po pierwsze, pozytywnie należy ocenić zwłaszcza to, że „Analiza” NIK obejmuje także realizację założeń makroekonomicznych, na podstawie których opracowywano budżet państwa i założenia polityki pieniężnej. Jest to bardzo ważny fragment „Analizy”, o ile oczywiście Sejm chce wiedzieć, czy prognozy rządowe i centralnego banku państwa były trafne oraz kto był bliższy prawdy w ich określeniu, a także na ile planowanie budżetowe było oparte na racjonalnych przesłankach. Z tej części „Analizy” płyną kapitalne wnioski na przyszłość, ale trzeba chcieć je dostrzegać.

Po drugie, „Analiza” NIK obejmuje nie tylko te elementy, których wymaga się od sprawozdania Rady Ministrów z wykonania ustawy budżetowej (art. 103 ust. 2, 3 i 5 ustawy o finansach publicznych), lecz prezentuje także powiązania budżetów jednostek samorządu terytorialnego z budżetem państwa.

„Analiza” NIK powstaje w wyniku kontroli przeprowadzonych przez NIK w wybranych jednostkach (np. do oceny wykonania w 2000 r. kontrolą objęto 213 jednostek) oraz w odniesieniu do poszczególnych zagadnień. NIK wykorzystuje ponadto wyniki kontroli przeprowadzonych z innego tytułu. Sięga też do materiałów sprawozdawczych Rady Ministrów, Ministerstwa Finansów, GUS, Rządowego Centrum Studiów Strategicznych oraz NBP. Jak można przypuszczać, wykorzystanie tych materiałów ma jedynie charakter pomocniczy w stosunku do wykorzystania własnych materiałów kontrolnych. Cenne jest to, że NIK odnosi się w swojej „Analizie” do wykonania wniosków sformułowanych pod adresem rządu w poprzednim roku budżetowym, a także i to, że oceny i wnioski NIK obejmują również stan prawa, na podstawie którego przebiega realizacja budżetu i założeń polityki pieniężnej.

„Analiza” powstaje w ciągu kilku miesięcy (zwykle pięciu) po zakończeniu ocenianego roku budżetowego. Jest przyjmowana i zatwierdzana przez Kolegium NIK. W takiej formie jest składana Sejmowi. Udostępnia się ją także do wiadomości Rady Ministrów i NBP oraz Rady Polityki Pieniężnej, chociaż przepisy prawne takiego wymogu nie przewidują. Jest to o tyle znamienne, iż może świadczyć o tym, że podmioty te oczekują ocen i wskazówek nie od NIK, lecz od Sejmu lub od nikogo (np. Rada Polityki Pieniężnej). Podmioty te nie widzą też na ogół potrzeby tłumaczenia się i wyjaśniania spraw przed NIK, lecz w Sejmie, chyba że postępowanie kontrolne NIK kończy się sformułowaniem zarzutów uzasadniających odpowiedzialność prawną (karną, służbową, polityczną) osób, którym powierzono nadzór nad realizacją określonego odcinka zadań budżetowych.

Imponująca jest również część „Analizy” poświęcona wykonaniu założeń polityki pieniężnej. W tym zakresie prawo nie reguluje przecież ani treści i charakteru prawnego samych założeń, ani też zakresu i celu sprawozdania z wykonania założeń polityki pieniężnej. Ważne jest to, iż w tej części „Analizy” NIK odnosi się merytorycznie do sprawozdań NBP i Rady Polityki Pieniężnej. Sejm

nie musi zatem, tak jak w zakresie oceny wykonania budżetu państwa, samodzielnie analizować tego, co odrębnie na temat wykonania budżetu napisała w swym sprawozdaniu Rada Ministrów, co zaś przedstawiła w „Analizie” NIK. W tej ostatniej zawarte są jedyne i fachowe oceny działalności NBP i Rady Polityki Pieniężnej, które prezentuje się Sejmowi. NIK przedstawia przy tym nie tylko oceny, lecz także wnioski i postulaty. Od Sejmu zależy więc, w jaki sposób zostaną one dalej wykorzystane.

W świetle powyżej prezentowanych ocen „Analiza” NIK jawi się jako bardzo wartościowy dokument. Jego praktyczna wartość jest jednak zdecydowanie mniejsza, gdy Sejm ocenia wykonanie budżetu państwa przede wszystkim na podstawie sprawozdania Rady Ministrów, natomiast „Analizę” traktuje jedynie jako materiał pomocniczy i porównawczy wobec sprawozdania rządowego i Rady Polityki Pieniężnej.

Odrębnie trzeba odnieść się do opinii NIK w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. Przepisy prawne nie regulują tutaj właściwie niczego poza samym obowiązkiem NIK do złożenia Sejmowi opinii w tej sprawie. Wobec tego każda praktyka wypełniania owego obowiązku staje się uprawniona, chociaż nie musi oznaczać przyzwolenia lub usprawiedliwienia dla każdej formy wykonania tego obowiązku. Jest dość oczywiste, że opinia w sprawie absolutorium powinna być oparta na wynikach i wnioskach płynących z „Analizy”. Opinia może być pozytywna lub negatywna. W pierwszym wypadku nie wymaga uzasadnienia, w drugim zaś powinna być uzasadniona. Czy dopuszczalne powinno być jednak formułowanie opinii pozytywnej z równoczesnym wskazaniem na istotne nieprawidłowości, które równie dobrze mogłyby stanowić podstawę i uzasadnienie wyrażenia negatywnej opinii¹? Taka sytuacja miała miejsce w uchwale Kolegium NIK z dnia 20 lipca 2001 r. Opinia ta miała wyraźnie charakter polityczny, chociaż wiadomo, że taką nie musiała być, gdyż opinia NIK w przedmiocie absolutorium nie jest dla Sejmu wiążąca, a odmówienie rządowi absolutorium przez Sejm nie musi prowadzić do odwołania rządu. Praktyki tej nie można więc oceniać pozytywnie. Jednocześnie jednak trzeba postulować, aby w tej sprawie prawo nie pozostawiało praktyce swobody na przyjęcie dowolnej formuły opinii NIK w przedmiocie absolutorium. Prawo powinno uregulować kwestię dopuszczalnej treści i formy opinii NIK w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów.

Parlamentarną praktykę oceny wykonania budżetu państwa oceniam jeszcze gorzej niż stan prawa obowiązujący w tym zakresie. Nie jest zresztą wykluczone, że praktyka ta jest nie najlepsza właśnie z powodu obowiązującego prawa. Wystarczy zwrócić uwagę na następujące okoliczności.

Po pierwsze, przedmiotem analizy sejmowej jest przede wszystkim sprawozdanie Rady Ministrów z wykonania ustawy budżetowej, nie zaś „Analiza” NIK. Przy dobrej woli i odpowiedniej dozie przyzwoitości ze strony przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych przedstawiciel NIK może co najwyżej wypowiedzieć się w sprawie stanowiska NIK co do kwestii będącej przedmiotem rozpatrywania w ramach prac nad sprawozdaniem rządowym. Wtedy jednak dochodzi najczęściej do powstania paradoksalnej sytuacji, gdyż wyjaśnienie częściej żąda się od przedstawiciela NIK niż od właściwego przedstawiciela rządu!

Po drugie, jeżeli w świetle sprawozdania rządowego i „Analizy” NIK oceny pewnych faktów lub wnioski są rozbieżne, to Sejm nakazuje raczej NIK udowodnienie swojej racji. Tymczasem to NIK wykonała fachową kontrolę i to NIK w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego umożliwiła właściwemu przedstawicielowi administracji rządowej wyjaśnienie sprawy, a Sejmowi prezentuje rezultat postępowania kontrolnego. Dopóki zatem nie zostaną prawnie unormowane: zakres, forma i sposób wykorzystania „Analizy” NIK w pracach nad badaniem wykonania budżetu państwa przez Sejm, dopóty organ ten będzie uprawniony do traktowania „Analizy” w sposób dowolny.

Po trzecie, należy dostrzec, że pomiędzy zakresem ocenianego przez Sejm sprawozdania Rady Ministrów a zakresem „Analizy” NIK istnieje dość istotna rozbieżność. Sprawozdanie rządowe dotyczy wykonania ustawy budżetowej i informacji o stanie zadłużenia państwa, a to nie jest to samo, co wykonanie budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Przy podejmowaniu uchwały w sprawie absolutorium dla rządu Sejm nie ocenia już wykonania założeń polityki pieniężnej i wobec tego ta część „Analizy” nie jest Sejmowi w tym momencie potrzebna. Tak też dzieje się w praktyce parlamentarnej. Sejm nie ocenia działalności NBP i Rady Polityki Pieniężnej w związku z oceną wykonania budżetu państwa, chociaż dla nikogo nie ulega wątpliwości, iż wykonanie to zależy także od decyzji NBP i Rady Polityki Pieniężnej. Co gorzej, Sejm w ogóle unika oceny działalności NBP i Rady Polityki Pieniężnej, ponieważ skutecznie utrwalane jest bezpodstawne prawnie przekonanie, że autonomia tych podmiotów uniemożliwia parlamentarną ocenę ich działalności. Czemu ma więc służyć wysiłek NIK związany z oceną wykonania założeń polityki pieniężnej?

Po czwarte, trzeba widzieć też, że negatywnie ocenianej wyżej praktyce parlamentarnej sprzyja brak w Regulaminie Sejmu przepisów normujących tok prac nad zapoznaniem się i wykorzystaniem „Analizy” NIK. Przepisy Regulaminu odnoszą się bowiem jedynie do prac nad sprawozdaniami dotyczącymi planów finansowych, natomiast „Analiza” NIK nie jest traktowana jako sprawozdanie. W szczególności nie wiadomo, w jaki sposób Sejm ma odnieść się do tego dokumentu. Czy spożytkować go jedynie w toku prac nad absolutorium dla rządu, czy także dla innych celów (np. poprawy stanu prawa, zmiany i poprawy struktur organizacyjnych w administracji publicznej, oceny i odpowiedzialności funkcjonariuszy publicznych, a także instytucji autonomicznych itd.)? Szczególnie dokuczliwy wydaje się brak nakazu prawnego wykorzystywania wyników kontroli NIK w pracach rządu nad projektem ustawy budżetowej na następny rok budżetowy. Gdyby taki obowiązek istniał, wówczas zapewnione byłoby przełożenie wysiłku kontrolnego NIK na jakość prac budżetowych w roku następnym.

Po piąte, nie wiemy także, czy Sejm powinien odnieść się do „Analizy” w sposób formalny (np. przez przyjęcie do wiadomości, aprobatę lub połączenie z oceną działalności NIK)? Wydaje się, że pozostawienie tych pytań

¹ Na temat konstrukcji prawnej absolutorium istnieje obszerna literatura - patrz jej omówienie w pracy M. Zubika: op. cit., s. 326 i nast.

bez odpowiedzi jest wyborem najgorszego rozwiązania, chociaż udzielenie na nie odpowiedzi nie musi wiązać się z koniecznością zbyt sztywnego uregulowania tego zagadnienia.

II. Jaki charakter powinna mieć kontrola wykonania budżetu państwa w Polsce

Biorąc pod uwagę wnioski płynące z przedstawionej w pkt. I analizy i oceny pojęcia kontroli i audytu, rozwiązań prawnych i praktyki badania i oceny wykonania budżetu państwa w Unii Europejskiej i jej państwach członkowskich, a także rozwiązań i praktyki polskiej, stwierdzam potrzebę zmiany obecnego modelu prawnego i faktycznego (praktyki) badania i oceny wykonania budżetu w Polsce. Zmiany te powinny zmierzać do tego, aby parlamentarna kontrola wykonania budżetu przestała być wyłącznie kontrolą polityczną. Troską Sejmu powinna stać się przede wszystkim dbałość o stan finansów publicznych, a więc także o wszystkie zachowania, które kształtują ten stan. Sejmowi trzeba stworzyć takie możliwości oceny działalności rządu w związku z oceną wykonywania budżetu państwa, aby nie wyzwały one obawy, że przyjęcie i wyrażenie krytycznych uwag musi prowadzić do obalenia rządu.

Możliwości takie widzę wtedy, gdy równocześnie:

- 1) usprawnimy cały system kontroli budżetowej;
- 2) zmienimy rolę i pozycję NIK w kontroli wykonania budżetu państwa;
- 3) zmienimy zasady, organizację oraz tryb prac sejmowych nad sprawozdaniami z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej;
- 4) poddamy jurysdykcji Trybunału Stanu osoby odpowiedzialne za wykonanie budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej.

Zwracam uwagę na konieczność kompleksowego podejścia do zmiany modelu badania i oceny wykonania budżetu państwa. Niewiele da bowiem zmiana jednego tylko elementu proponowanych reform. Świadczy o tym chociażby wprowadzenie instytucji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Tym samym skończyłoby się wprowadzenie zmian obejmujących jedynie pozycję i zadania NIK w kontroli wykonania budżetu państwa, chociaż to stanowi przecież zasadniczy temat niniejszej ekspertyzy. Dlatego też w dalszej jej części koncentruję się głównie na zmianach wymienionych wyżej w pkt. 2) i 3), a o pozostałych wspominam jedynie w szerszym kontekście reform.

Odpowiadając zatem na pytanie o charakter kontroli wykonania budżetu państwa stwierdzam, że:

- 1) nie może i nie powinna mieć charakteru jednolitego, gdyż ocena wykonania budżetu państwa wymaga zarówno przeprowadzenia kontroli wykonywania zadań budżetowych i zarządzania procesem budżetowym, jak i przeprowadzenia audytu ksiąg rachunkowych i sprawozdań budżetowych, ze sprawozdaniem finansowym rządu z wykonania budżetu państwa i sprawozdaniem Rady Polityki Pieniężnej łącznie;
- 2) organizacja kontroli wykonania budżetu państwa powinna tworzyć pewien system obejmujący w szczególności:
 - a) bieżącą kontrolę finansową i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych;
 - b) bieżącą kontrolę budżetową opartą na systemie sprawozdawczości budżetowej oraz wykonywaną w ramach funkcji kierowniczych Rady Ministrów, funkcji kontrolnych Ministra Finansów oraz funkcji nadzoru i kontroli sprawowanych przez dysponentów części budżetowych, a także NIK i Sejm;
 - c) audyt NIK w stosunku do sprawozdań budżetowych oraz wobec sprawozdania Rady Ministrów z wykonania ustawy budżetowej i informacji o stanie zadłużenia państwa, a także wobec sprawozdania Rady Polityki Pieniężnej z wykonania założeń polityki pieniężnej;
 - d) sejmową ocenę wykonania budżetu państwa, podejmowaną na podstawie analizy materiałów wymienionych w pkt. a) - c) przez odrębną komisję kontroli finansów publicznych, wyrażaną w formie uchwały w sprawie oceny wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w ocenianym roku budżetowym, odrębnej formalnie - chociaż powiązanej merytorycznie - od uchwały w przedmiocie odpowiedzialności za wykonanie budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej (absolutorium);
- 3) powinna być powiązana z systemem odpowiedzialności konstytucyjnej członków Rady Ministrów i innych dysponentów części budżetowych, a także członków Rady Polityki Pieniężnej przed Trybunałem Stanu oraz odpowiedzialności innych osób uczestniczących w wykonywaniu budżetu państwa w trybie właściwym dla odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

III. Jakie wymogi (w tym zmiany przepisów prawnych) musiałyby być spełnione, by NIK mogła skutecznie pełnić funkcję audytora corocznego wykonania budżetu państwa

Zmiany zaproponowane w pkt. II w największym stopniu dotyczyłyby NIK i Sejmu, ponieważ na tych podmiotach spoczywa główny ciężar oceny wykonania budżetu państwa. Nie oznacza to jednak, że nie widzę potrzeby usprawnienia systemu bieżącej kontroli budżetowej poprzez skorelowanie dotychczasowego systemu

sprawozdawczości budżetowej z wprowadzonym ostatnio do ustawy o finansach publicznych systemem kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Wymaga to zmiany przepisów ustawy o finansach publicznych i przepisów aktów wykonawczych do niej w taki sposób, aby stało się oczywiste, iż unormowane odrębnie instytucje kontrolne tworzą jeden spójny i zamknięty (zupełny) system.

NIK powinna być włączona do tego systemu w taki sposób, iż powinna otrzymywać na bieżąco sprawozdawczość budżetową oraz zbiorcze wyniki kontroli finansowej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Materiały te służyłyby NIK do różnych celów, w tym zarówno do bieżącej oceny wykonywania budżetu, jak i do podejmowania na tej podstawie decyzji o tematach kontroli wykonywanej przez NIK. Tę część zagadnienia należałoby zatem uregulować w ustawie o NIK.

Największe zmiany odnosiłyby się jednak do zmiany roli NIK w kontroli wykonania budżetu państwa. Zamiast bowiem dotychczasowych działań kontrolnych, które służą jedynie przygotowaniu „Analizy wykonania”, NIK przesłaby do wykonywania audytu (badania i oceny) sprawozdań budżetowych oraz sprawozdania Rady Ministrów z wykonania ustawy budżetowej i sprawozdania Rady Polityki Pieniężnej z wykonania założeń polityki pieniężnej. Nie musi to - rzecz jasna - oznaczać pozbawienia NIK możliwości podejmowania działań kontrolnych służących wykonaniu audytu i przygotowaniu dla Sejmu opinii w tej sprawie, podobnie jak i możliwości zlecenia NIK przez Sejm wykonania kontroli określonych tematów oraz żądania wszelkich materiałów i wyjaśnień w sprawie oceny wykonania budżetu państwa.

Zamiast przedstawiania Sejmowi „Analizy wykonania”, NIK prezentowałaby Sejmowi opinię w sprawie sprawozdania Rady Ministrów i sprawozdania Rady Polityki Pieniężnej. Opinia NIK, o której mowa wyżej, powinna być opracowana i zawierać treści wskazane w przepisach prawa (najlepiej w przepisach ustawy o finansach publicznych lub ustawy o NIK). Sądzę, że od opinii należałoby wymagać, aby zawierała co najmniej: 1) odniesienie się do faktów, ocen i wniosków zawartych w sprawozdaniach Rady Ministrów i Rady Polityki Pieniężnej; 2) podanie własnych ocen i wniosków, w tym dotyczących potrzeby zmiany prawa obowiązującego, zmiany organizacji struktur wykonawstwa budżetowego, zmiany kontroli finansowej i audytu wewnętrznego itp.

Opinia NIK powinna być przekazana także do wiadomości Rady Ministrów i Rady Polityki Pieniężnej oraz połączona z możliwością złożenia przez te organy odpowiednich wyjaśnień Sejmowi. Na Sejmie powinien z kolei spoczywać obowiązek zapoznania się z opinią NIK oraz z ewentualnymi wyjaśnieniami Rady Ministrów i Rady Polityki Pieniężnej. Obowiązek ten powinien być spełniony w toku prac sejmowych nad złożonymi sprawozdaniami rządu i Rady Polityki Pieniężnej oraz opiniami NIK. Organizacja i tryb tych prac powinny jednak ulec zmianie, czemu należałoby dać wyraz w zmianie Regulaminu Sejmu. Należałoby bowiem powierzyć wykonanie prac analitycznych i przygotowanie projektu uchwały Sejmu stałej komisji kontroli finansów publicznych (na wzór brytyjski), powołując naturalnie taką komisję jako nową w dotychczasowej strukturze komisji sejmowych. Natomiast w Regulaminie Sejmu należałoby zawrzeć odrębne przepisy poświęcone trybowi postępowania w sprawach dotyczących oceny wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej.

Nowością byłoby także wprowadzenie rozwiązania polegającego na tym, że efektem sejmowej analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej byłoby podjęcie uchwały Sejmu w tej sprawie. Proponuję, aby była to uchwała formalnie odrębna od uchwały w przedmiocie absolutorium. Chodzi bowiem o skorzystanie z francuskiego wzorca uchwalania przez Zgromadzenie Narodowe tzw. *loi de reglement*. Instytucja ta pozwala oderwać ocenę wykonania budżetu państwa od politycznego charakteru oceny działalności rządu przy udzielaniu mu absolutorium. Proponowana przeze mnie uchwała Sejmu miałaby m.in. ten walor, że wskazywałaby na to, co w państwie należy poprawić i zmienić. W odniesieniu do założeń polityki pieniężnej pokazywałaby, jak dalece były one trafne i czy nie należy ich formułować w przyszłości w sposób bardziej odpowiedzialny, bądź też brać odpowiedzialność za ich wykonanie. Natomiast w odniesieniu do budżetu państwa uchwała zawierałaby wskazanie na zjawiska, które powinny być wzięte pod uwagę lub skorygowane w pracach nad projektem ustawy budżetowej na najbliższy rok budżetowy.

Wobec licznych kontrowersji, jakie wywołuje instytucja absolutorium dla rządu, a w szczególności w obliczu obaw, jakie Sejm może mieć - i najczęściej ma - o losy rządu ocenianego w związku z wykonaniem budżetu państwa, proponuję jednocześnie przeprowadzenie reformy instytucji absolutorium. Jej istota ustrojowa nie ulegnie przecież zmianie, gdy miejsce uchwały Sejmu o udzieleniu lub o odmowie udzielenia absolutorium Radzie Ministrów zajmie uchwała Sejmu w sprawie odpowiedzialności konstytucyjnej związanej z oceną wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Podejmowanie takiej uchwały następowaloby na podstawie opinii NIK. W opinii tej NIK wskazywałaby na osoby odpowiedzialne za wskazane nieprawidłowości związane z wykonaniem budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Sejmowa komisja odpowiedzialności konstytucyjnej zobowiązana byłaby do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w tej sprawie, z udziałem osób wskazanych w opinii NIK. Po zamknięciu postępowania wyjaśniającego stanowisko komisji byłoby prezentowane Sejmowi, który podejmowałby uchwałę w sprawie odpowiedzialności wskazanych osób przed Trybunałem Stanu lub uchwałę uwalniającą wskazane osoby od takiej odpowiedzialności.

W przedstawionej propozycji chodzi nie tylko o uniknięcie obaw Sejmu przed oceną polityczną rządu, lecz przede wszystkim o wyeliminowanie pewnej fikcji zbiorowej odpowiedzialności Rady Ministrów za wykonanie budżetu państwa. W praktyce jest bowiem tak, że jeśli ocena wykonania budżetu państwa jest negatywna, to

absolutorium nie otrzymuje cała Rada Ministrów, mimo iż krytyczne oceny dotyczą jednego lub co najwyżej kilku jej członków. Gdy zaś Sejm nie chce zrobić krzywdy całej Radzie Ministrów, to najczęściej odpowiedzialnością w zakresie wykonania budżetu państwa obarcza Prezesa Rady Ministrów i Ministra Finansów, chociaż tytułem ich odpowiedzialności jest jedynie nadzór w zakresie wykonawstwa budżetu państwa. Prawie nigdy odpowiedzialność nie sięga do autentycznych sprawców, chociaż ustalenie ich tożsamości jest proste w świetle materiałów oceniających wykonanie budżetu państwa. Nie ma potrzeby ich bronić kosztem dobrego imienia pozostałych członków rządu. Nigdy też odpowiedzialność za wykonanie budżetu i założeń polityki pieniężnej nie sięga członków Rady Polityki Pieniężnej.

Przedstawiona wyżej propozycja zmiany konstrukcji absolutorium dla rządu mogłaby również rozwiązać problem NIK powstający w zakresie opracowywania opinii w sprawie absolutorium. NIK nie musiałaby już zgłaszać tak kontrowersyjnych, jak ostatnio, opinii. Mogłaby bowiem wskazać jedynie na osoby, które autentycznie są odpowiedzialne za nieprawidłowości związane z wykonaniem budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Sejm z kolei mógłby równie spokojnie decydować nie o losach rządu, lecz o ewentualnej odpowiedzialności niektórych jego członków. W ostatecznym rachunku o odpowiedzialności tej orzekłby przecież Trybunał Stanu, co byłoby zgodne z prawem każdego człowieka do ochrony sądowej.

Pod względem legislacyjnym wprowadzenie proponowanych zmian wymagałoby przede wszystkim odpowiednich zmian w art. 204 i art. 226 Konstytucji. Ponadto należałoby dokonać zmian w kilku ustawach zwykłych oraz w Regulaminie Sejmu.

W ustawie o finansach publicznych kontroli budżetowej należałoby poświęcić odrębny rozdział, gromadząc w nim zarówno dotychczasowe przepisy Rozdziału 5 Działu I (art. 35a - 35t), jak i dotychczasowe przepisy art. 103 i 104, poszerzając je odpowiednio o regulację proponowanych instytucji.

W ustawie o NIK należałoby uwzględnić zmiany wprowadzone w przepisach Konstytucji i ustawy o finansach publicznych. Jednocześnie konieczne byłoby unormowanie trybu prac dotyczących udziału NIK w bieżącej kontroli budżetowej, wykonywania audytu budżetowego, sporządzania opinii dla Sejmu w sprawie oceny sprawozdań z wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinii w sprawie odpowiedzialności związanej z wykonaniem budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Sądzę, że należałoby także przewidzieć udział NIK w postępowaniu parlamentarnym oraz przed Trybunałem Stanu.

W ustawie o Trybunale Stanu zmianie musiałby ulec katalog osób, które mogą być pociągnięte do odpowiedzialności przed Trybunałem. Należałoby też uregulować procedurę stawiania w stan oskarżenia osób odpowiedzialnych za wykonanie budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz przewidzieć wykorzystanie w tym celu wszelkich materiałów i ocen zgromadzonych w toku pracy kontrolnej NIK i Sejmu. Konieczne byłoby również uwzględnienie udziału przedstawicieli tych instytucji w postępowaniu przed Trybunałem Stanu.

Wreszcie w Regulaminie Sejmu konieczne byłyby przede wszystkim liczne uzupełnienia. Dotyczą one uregulowania trybu postępowania związanego z oceną wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz podejmowania uchwał w tych sprawach. Konieczne byłoby także uregulowanie zasad orzekania i trybu kierowania wniosków w zakresie pociągnięcia do odpowiedzialności przed Trybunałem Stanu.

Spośród wymienionych zmian najtrudniejsze do przeprowadzenia są oczywiście zmiany w zakresie przepisów Konstytucji. Nie sądzę jednak, aby w obliczu ujawnionych dotychczas niejasności w niektórych przepisach Konstytucji bądź wobec konieczności odejścia od niektórych rozwiązań w związku z ich niespełnieniem się w praktyce (np. pozycja i zadania Rady Polityki Pieniężnej) lub przyjęciem do Unii Europejskiej, można było wykluczyć taką możliwość. Bez zmiany przepisów konstytucyjnych wprowadzenie innych niż proponowane zmian nie miałyby natomiast już większego znaczenia dla zmiany modelu badania i oceny wykonania budżetu państwa.

dr Wojciech Misiąg

COROCZNE BADANIE PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA - KONTROLA CZY AUDYT?

Postawione w tytule pytanie uważam za dylemat pozorny. W poniższej opinii postaram się bowiem uzasadnić dwie tezy:

1. Rzetelna kontrola wykonania budżetu państwa prowadzona pod kątem oceny sposobu wykonania zadań finansowanych z budżetu państwa nie jest możliwa bez uprzedniego dokonania audytorskiego badania przedłożonych dokumentów sprawozdawczych.

2. Audytorskie badanie ewidencji i sprawozdawczości budżetowej jest nieodzownym fragmentem kontroli wykonania budżetu państwa prowadzonej z punktu widzenia zgodności z prawem.

Wykonanie budżetu państwa jest procesem niezwykle złożonym. Uczestniczy w nich kilka tysięcy jednostek - dysponentów środków budżetowych, liczba podmiotów zasilanych środkami budżetu państwa jest jeszcze większa, w miliony idzie liczba elementarnych transakcji finansowych związanych z gromadzeniem dochodów, dokonywaniem wydatków i operacjami na długi publiczny. Jest oczywiste, że kontrola przebiegu tak technicznie złożonego procesu musi się więc w znacznym stopniu opierać nie na bezpośredniej obserwacji realizacji zadań budżetowych i ich finansowania, lecz na analizie dokumentów syntetycznych, tworzonych na podstawie ewidencji księgowej. Oznacza to, że faktycznym przedmiotem kontroli wykonania budżetu państwa nie jest faktyczna realizacja zadań budżetowych, lecz jej obraz wynikający z przedkładanych dokumentów księgowych i sprawozdawczych.

Jeśli na tej podstawie mają być wyciągane wnioski co do merytorycznej oceny funkcjonowania rządu jako organu wykonującego budżet państwa, musi pojawić się pytanie, czy dokumenty sprawozdawcze rzetelnie oddają sposób wykonania budżetu, i szerzej - czy rzetelnie przedstawiają stan finansów państwa. Brak oceny dokumentów sprawozdawczych powoduje, iż w istocie rzeczy Najwyższa Izba Kontroli, a później i Sejm, faktycznie oceniają sprawozdanie z wykonania budżetu państwa, a nie samo wykonanie budżetu państwa.

Ocena rzetelności sprawozdania budżetowego obejmować powinna dwie fazy jego tworzenia, a więc oceniać:

- 1) rzetelność źródłowej ewidencji księgowej;
- 2) zgodność sprawozdania z dokumentami księgowymi.

Warto przy okazji zauważyć, że o ile stwierdzenie niezgodności sprawozdania z dokumentami księgowymi oznacza „tylko” ujawnienie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, to stwierdzenie nierzetelności w księgach rachunkowych instytucji finansowanych z budżetu państwa oznacza wykrycie naruszenia prawa karnego.

Drugi istotny argument przemawiający za tym, by audytorskie badanie sprawozdania budżetowego traktować nie jako alternatywę dla dotychczas stosowanych metod kontroli budżetowej, lecz jako ich niezbędne dopełnienie, jest fakt, iż sporządzanie sprawozdawczości budżetowej niewątpliwie jest częścią składową pojęcia „wykonywanie budżetu”. Zatem kontrola sposobu, w jaki sprawozdawczość budżetowa jest tworzona powinna być traktowana jako integralna część kontroli zgodności z prawem działań rządu związanych z wykonywaniem budżetu państwa. Sposób sporządzania sprawozdań budżetowych i zgodność stosowanych procedur z prawem powinna być badana tak samo, jak bada się np. legalność dokonywanych przeniesień wydatków czy zachowanie prawem ustalonych procedur udzielania i rozliczania dotacji.

Sprawy rzetelności sprawozdawczości budżetowej nie można traktować tylko formalnie. Zwrócę uwagę na fakt, iż sporządzanie i publikowanie nierzetelnych sprawozdań w bezpośredni sposób narusza prawo obywateli do pełnej informacji o działalności organów władzy publicznej, zagwarantowane w art. 61 Konstytucji. Stwierdzenie, czy prawo obywateli do informacji jest respektowane, uważam za jedno z najważniejszych zadań NIK związanych z kontrolą budżetową. Pełna realizacja zasady jawności finansów publicznych jest bowiem niezbędna dlatego, by sektor publiczny, z natury rzeczy mniej efektywny niż komercyjna sfera gospodarki, działał możliwie sprawnie i oszczędnie.

Istnieje jeszcze trzeci, istotny powód, dla którego rozszerzenie zakresu kontroli budżetowej wykonywanej przez NIK o audytorskie badanie sprawozdania budżetowego uważam za niezbędne. Oto przy obecnym stanie prawnym i ukształtowanej praktyce kontroli budżetowej nie ma ani trybu, ani realnych możliwości, by ewentualne błędy i nieścisłości ewidencji i sprawozdawczości budżetowej (umyślne i nieumyślne) skorygować. Pouczającego przykładu dostarcza tu procedura rozliczenia wykonania budżetu państwa za rok 2000. W swoim sprawozdaniu NIK wskazała, iż faktyczne dochody budżetu państwa w 2000 r. były o prawie 500 mln zł niższe od wykazanych w sprawozdaniu. Zawyżenie dochodów miało poważne skutki - gdyby dochody zostały skorygowane w dół okazałoby się bowiem, iż ustalona w ustawie budżetowej granica deficytu budżetowego została przekroczona. Nie ten fakt wydaje się jednak najważniejszy. Dla mojego rozumowania nie jest nawet istotne, czy kontrolerzy NIK mieli rację. Dla analizowanej obecnie kwestii zakresu kontroli budżetowej i trybu postępowania ze sprawozdaniem budżetowym istotne są dwie kwestie:

- fakt, iż rozliczenie budżetu państwa można było zamknąć nie rozstrzygając merytorycznie podniesionej przez NIK wątpliwości oraz to, że
- gdyby nawet Sejm uznał w pełni racje NIK (notabene uważane przez mnie za bezdyskusyjne), ustawa o finansach publicznych nie przewiduje trybu dla zarządzenia dokonania korekt w ewidencji budżetowej.

W moim przekonaniu wskazuje to zarówno na konieczność ustawowego rozszerzenia zakresu obowiązków NIK o sporządzanie - niezależnie od opinii o wykonaniu budżetu państwa - audytorskiej opinii o sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa, jak i ustanowienia trybu dokonywania korekt w księgach rachunkowych budżetu.

Obecnie ostatnim aktem zamykającym ewidencję wykonania budżetu państwa jest, pozostawione w gestii Rady Ministrów, zamknięcie rachunków państwowych (art. 146 ust. 4 pkt 6 Konstytucji), przy czym treść tego pojęcia nie jest do końca jasna. Wydaje się jednak, że zamknięcie to nie powinno mieć charakteru definitywnego.

Wprowadzenie obowiązku poddania sprawozdania z wykonania budżetu państwa badaniu audytorskiemu byłoby kolejnym dostosowaniem polskiego prawa do norm i zaleceń organizacji międzynarodowych, których Polska jest członkiem. Wymienił tu warto choćby dwa tego typu zbiory norm:

1) opracowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego kodeks zasad przejrzystości finansów publicznych¹ (*Code of Good Practices on Fiscal Transparency - Declaration on Principles*), zgodnie z którym krajowa instytucja audytowa, lub analogiczna organizacja, powinna być powoływana przez ustawodawcę, z obowiązkiem dostarczenia legislaturze i społeczeństwu terminowego raportu na temat poprawności rachunków rządowych;

2) wydany w maju 2001 r. przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dokument *Best Practices for Budget Transparency*², określający przedsięwzięcia mające na celu zapewnienie przejrzystości budżetu, zalecający m.in., by roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa poddane było badaniu

¹ Pełny tekst kodeksu (wraz z polskim tłumaczeniem) został opublikowany [w]: A. Niedzielski, W. Misiąg: – *Jawność i przejrzystość finansów publicznych w Polsce w świetle standardów Międzynarodowego Funduszu Walutowego*, Zeszyty Robocze IBnGR nr 29/2001, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2001.

² Tekst dokumentu dostępny jest na stronie internetowej www.oecd.org.
przez naczelną instytucję audytorską (*Supreme Audit Institution*) zgodnie z ogólnie przyjętymi standardami audytorskimi oraz by wynik tego badania był rozpatrywany przez parlament.

Audytorskie badanie sprawozdania budżetowego w żadnym przypadku nie może zastąpić badania wykonania budżetu państwa zorientowanego na kontrolę sposobu, w jaki przy pomocy środków budżetowych rząd finansuje wykonanie swoich ustawowych zadań. Audytorskie badanie sprawozdania budżetowego jest jedynie środkiem do celu, jakim jest ocena - przy użyciu wszystkich stosowanych przez NIK kryteriów - prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi. Przeprowadzenie właściwej oceny wykonania budżetu na podstawie zweryfikowanego księgowo sprawozdania nadaje jednak inną wagę formułowanym przez NIK opiniom, mocniej wiążąc je z rzeczywistym przebiegiem procesów składających się na wykonywanie budżetu państwa.

Choć nie należy to do właściwego zakresu mojej opinii, chciałbym w tym miejscu zwrócić jednak uwagę na fakt, iż zasadne byłoby również rozważenie celowości zmiany charakteru merytorycznej kontroli budżetu państwa i uwypuklenie w niej kontroli wskaźników będących obiektywnymi miarami stopnia wykonania zadań publicznych realizowanych przez rząd oraz wskaźników efektywności wykorzystania środków publicznych na poszczególne zadania. Stosowane najczęściej wskaźniki (stopień wykonania planu, realny wzrost nakładów na poszczególne zadania) roli takiej nie spełniają, co więcej, z ich pobieżnej analizy wysuwane są wnioski wręcz absurdalne. Typowym przykładem jest wskaźnik realnego wzrostu nakładów, powszechnie interpretowany jako symptom poprawy sytuacji w pewnej dziedzinie, gdy tymczasem wzrost realnych nakładów może oznaczać nie poprawę sytuacji, a jedynie mniejszą efektywność dokonywanych wydatków. Sądzę, że wyodrębnienie w procedurze kontroli budżetu „fazy audytorskiej” ułatwiłoby nadanie głębszej merytorycznie treści właściwej kontroli wykonania budżetu państwa.

Pozwoliłoby również na odpolitycznienie pewnych kwestii. Jest oczywiste, że dyskusja nad oceną sposobu, w jaki rząd wykonywał budżet państwa, nie da się oddzielić od dyskusji nad podstawowymi zagadnieniami polityki gospodarczej i społecznej. Oddzielenie oceny rzetelności sprawozdania od debaty absolutoryjnej byłoby jednak wskazane, gdyż wyraźnie wskazywałoby na odmienną materię audytorskiej oceny sprawozdania i oceny sposobu wykonywania budżetu.

Przytoczone powyżej argumenty, wskazujące na to, iż audyt sprawozdania z wykonania budżetu państwa nie jest alternatywą dla merytorycznej kontroli wykonania zadań publicznych finansowanych z budżetu państwa i gospodarowania środkami publicznymi, lecz jej niezbędnym uzupełnieniem, uzasadniają jednocześnie twierdzenie, iż samo rozszerzenie zakresu kontroli budżetowej o kontrolę rzetelności sprawozdania z wykonania budżetu państwa nie wymaga żadnych zmian legislacyjnych, gdyż audyt sprawozdania budżetowego mieści się w zakresie ustawowych zadań i kompetencji NIK.

Rozszerzenie zakresu kontroli budżetowej wiązałoby się z koniecznością zmian w trybie kontroli. Badanie rzetelności sprawozdania powinno wyprzedzać właściwą kontrolę. Powinno ono obejmować nie tylko kontrolę samych dokumentów sprawozdawczych (łącznie z tworzeniem jednostkowych sprawozdań), ale również kontrolę stosowanych systemów ewidencji i sprawozdawczości, prowadzoną w wybranych jednostkach. Wydłuży to oczywiście czas trwania kontroli, ale:

1) badanie systemów ewidencyjnych, obejmujące m.in. kontrolę stosowanych systemów rachunkowości i procedury sporządzenia sprawozdań, można przeprowadzić nie tylko zanim powstaną te sprawozdania, lecz nawet przed zakończeniem roku budżetowego;

2) badanie procedur ewidencyjnych i sprawozdawczych oraz audytorskie badanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa powinno ułatwić właściwą kontrolę budżetową (szczegółowa analiza tworzenia dokumentów związanych ze wstępnie wytypowanymi kierunkami kontroli, możliwość zauważenia innych problemów).

Zmiany legislacyjne są jednak potrzebne, by procedurze audytorskiego badania sprawozdania z wykonania budżetu państwa nadać właściwą rangę formalną, a także po to, by dostosować parlamentarną procedurę zamykania rachunków budżetowych do sytuacji, w której NIK przedstawia wyniki swoich działań kontrolnych w postaci dwóch odrębnych dokumentów:

- opinii o rzetelności sprawozdania z wykonania budżetu państwa;
- merytorycznej oceny wykonania budżetu państwa.

Zmiany te powinny obejmować cztery zasadnicze kwestie:

- utworzenie naczelnej instytucji audytorskiej w rozumieniu dyrektyw OECD;

- wyodrębnienie dwóch dokumentów, w których NIK zawiera swą ocenę sprawozdania z wykonania budżetu państwa oraz ocenę działalności rządu jako organu odpowiedzialnego za wykonanie budżetu państwa; każdy z dokumentów powinien kończyć się innego typu konkluzją: pierwszy - wnioskiem o zatwierdzenie sprawozdania lub o korektę sprawozdania (wraz z odpowiednimi korektami w ewidencji księgowej), drugi - wnioskiem w sprawie absolutorium dla rządu;

- rozszerzenie zakresu obowiązkowych elementów dokumentów sprawozdawczych, które rząd przedkłada Sejmowi - powinny one (i w tej kwestii pomocna będzie analiza rekomendacji OECD) zawierać m.in. omówienie stosowanych zasad ewidencji budżetowej i - wszędzie tam, gdzie to jest możliwe - ilościowe wskaźniki charakteryzujące stopień wykonania zadań i efektywność wykorzystania środków publicznych;

- oddzielenie w procedurze zamknięcia rachunków budżetowych akceptacji sprawozdania od kwestii absolutorium.

Za optymalny sposób dokonania tych zmian uważam - zgodnie z propozycjami sformułowanymi już w 1998 r. wspólnie z prof. Zytą Gilowską i Andrzejem Mierzwą - wprowadzenie tych zmian do Konstytucji³. Byłoby to szczególnie istotne dla nadania odpowiedniej rangi naczelnej instytucji audytorskiej, umożliwiłoby także nadanie rangi ustawowej dokumentowi zatwierdzającemu (z korektami lub bez) sprawozdanie z wykonania budżetu państwa. Oba zaproponowane powyżej uzupełnienia Konstytucji byłyby zgodne z praktyką powszechnie stosowaną w Unii Europejskiej.

Dokonanie proponowanych zmian w drodze nowelizacji Konstytucji miałyby poważne zalety, pozwalając np. na nadanie naczelnej instytucji audytorskiej dodatkowych zadań i uprawnień, takich jak:

- inicjatywa ustawodawcza w kwestii ustawy zamykającej rachunki budżetowe,
- badanie sprawozdania finansowego NBP,

a zarazem na wzmocnienie ustrojowej pozycji tego urzędu.

Gdyby koncepcja polegająca na wprowadzeniu odpowiednich zmian w Konstytucji nie mogła być zrealizowana, proponowane zmiany mogłyby - z niewielkimi modyfikacjami - zostać przeprowadzone w drodze nowelizacji ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli oraz ustawy o finansach publicznych. Do jednej z tych ustaw powinny być wprowadzone przepisy rozciągające na badanie sprawozdania z wykonania budżetu państwa niektóre przepisy określające tryb działania biegłych rewidentów i standardy oceny sprawozdania.

Odrębnego rozstrzygnięcia wymagałaby kwestia usytuowania naczelnej instytucji audytorskiej. W chwili obecnej jej funkcje niewątpliwie powinna wypełniać Najwyższa Izba Kontroli, przy rozważaniu rozwiązań docelowych brać jednak trzeba pod uwagę dwa rozwiązania:

- utworzenie odrębnej instytucji audytorskiej;

- uznanie za taką instytucję NIK (co wymagałoby dalszych zmian w ustawie o NIK - np. wyróżnienia grupy audytorów w gronie osób posiadających uprawnienia kontrolne) lub uznania Prezesa NIK za „generalnego audytora”, z wyodrębnionym w ramach NIK urzędem - podobnie jak to ma miejsce w Ministerstwie Sprawiedliwości, w którym minister z urzędu pełni zarazem funkcję Prokuratora Generalnego i jest w swych funkcjach wspierany przez wyodrębniony aparat.

Zachęcałbym również Najwyższą Izbę Kontroli do aktywnego promowania zasad jawności i przejrzystości zawartych w przywołanych wcześniej w mojej opinii rekomendacjach MFW i OECD. Pełne wdrożenie proponowanych tam zasad

³ Z. Gilowska, A. Mierzwa, W. Misiąg: *Projekt ustawy o finansach publicznych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 1998. Oprócz projektu ustawy o finansach publicznych dokument ten zawierał również tezy ustawy o Generalnym Inspektorze Finansów Publicznych, mającym pełnić funkcje „instytucjonalnego audytora” Skarbu Państwa, NBP i największych jednostek samorządu terytorialnego.

w oczywisty sposób przyczyniłoby się do zwiększenia jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce, a przez to - do bardziej efektywnego i zgodnego z prawem funkcjonowania całego sektora finansów publicznych.

Na zakończenie chciałbym stwierdzić, iż w moim przekonaniu zmiany w metodach kontroli budżetowej i w parlamentarnej procedurze zamknięcia rachunków budżetowych powinny być punktem wyjścia szerzej zakrojonych zmian. Ostatecznym ich efektem powinno być stworzenie nowoczesnego systemu oceny stanu finansów publicznych. Wymagać to będzie, w pierwszej kolejności, przeprowadzania wraz z oceną wykonania budżetu państwa zbiorczej oceny stanu finansów całego państwowego segmentu sektora finansów publicznych oraz ustanowienia procedur kontroli nie tylko przepływów finansowych, lecz również stanu wszystkich aktywów i pasywów Skarbu Państwa i powiązanych z nim osób prawnych. Wydaje się, że dobrze widoczne, negatywne skutki pozostawiania tych zagadnień poza zakresem systematycznej, rutynowej kontroli parlamentarnej zwalniają z konieczności szerszego uzasadnienia tej tezy.

prof. dr Andrzej Wernik

W SPRAWIE COROCZNEGO BADANIA PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI WYKONANIA BUDŻETU PAŃSTWA

Pytanie, czy coroczne badanie wykonania budżetu państwa dokonywane przez Najwyższą Izbę Kontroli ma mieć charakter kontroli czy audytu chyba zbyt ostro przeciwstawia oba pojęcia. Przeciwwstawienie takie ma może sens w języku potocznym, gdzie przez kontrolę rozumie się dość często uporczywe poszukiwanie jakichś uchybień, zaś pojęciu audytu przypisuje się właściwości jakiegoś supermądrego badania sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego. Oczywiście takie ujęcia są karykaturalne, trzeba więc zastanowić się nad rzeczywistym znaczeniem obu pojęć.

Oxford Dictionary of Economics pojęcie *audit* definiuje w sposób następujący: „*the process of checking accounts*”, to znaczy „przeprowadzenie sprawdzenia rachunków (ksiąg)”. I dalej: „*auditors* - co tłumaczyć należy zewnątrzni kontrolerzy bądź rewidenty - sprawdzają, czy rachunki spółki są kompletne i wewnętrznie zgodne, czy zgodne są z innymi dokumentami dotyczącymi zakupów, sprzedaży i inwentarza, czy są zgodne z przepisami prawnymi i standardami profesjonalnymi. Audyt zapewnia ochronę przed nadużyciami i niekompetencją w księgowości”. Inaczej mówiąc jest to dokładnie to, co w polskiej praktyce księgowej określa się jako badanie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta. W literaturze znaleźć można inne określenie audytu, mianowicie: *examination* - badanie, przede wszystkim sprawozdania finansowego¹, ale także badanie zmierzające do określenia pozycji finansowej przedsiębiorstwa i zweryfikowania jego wyników finansowych².

W polskiej literaturze poświęconej problematyce rachunkowości pojęcie audytu raczej nie występuje. Jedynie w „Podręcznej encyklopedii rachunkowości”³ znalazłem nader ogólnikową definicję: „*auditing* (audyt) - system rewizji gospodarczej jednostek prowadzących działalność gospodarczą, wykonywanej przez wyspecjalizowaną instytucję zewnętrzną na podstawie przepisów prawnych.”

W Polsce pojęcie audytu w sektorze finansów publicznych wprowadziła nowelizacja ustawy o finansach publicznych z 27 lipca 2001 r.⁴ Wprowadza ona instytucję audytu wewnętrznego w jednostkach zaliczonych do sektora finansów publicznych, co jest dla nas interesujące, choć zajmujemy się problemem audytu zewnętrznego. Jednakże różnica pomiędzy audytem wewnętrznym a zewnętrznym dotyczy charakteru podmiotu przeprowadzającego audyt i odbiorcy wyniku audytu, a nie istoty działań określonych pojęciem audytu.

Artykuł 35c znowelizowanej ustawy o finansach publicznych określa audyt wewnętrzny jako „ogół działań, przez które kierownik jednostki uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności. Audyt wewnętrzny obejmuje w szczególności: 1) badanie dowodów księgowych oraz zapisów księgowych; 2) ocenę systemu gromadzenia środków publicznych i dysponowania nimi oraz gospodarowania mieniem; 3) ocenę efektywności i gospodarności zarządzania finansowego”.

Wydaje się, iż przytoczone ujęcie działań składających się na audyt w ustawie o finansach publicznych dobrze oddaje sens tego pojęcia. Powstaje pytanie, czym to się różni od zadań wyznaczonych dla Najwyższej Izby Kontroli w zakresie badania wykonania budżetu państwa (art. 5 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli). Zgodnie z art. 5 tej ustawy NIK przeprowadza kontrole, a więcej - także badania wykonania budżetu państwa pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Jak widać są to te same kryteria, które obowiązują w audycie wewnętrznym (i nawet w tej samej kolejności są wymieniane!). Oczywiście można zauważyć, że w art. 35a ustawy o finansach publicznych wymienione są jeszcze dwa kryteria, choć potraktowane jako kryteria drugiego niejako rzędu („a także”), mianowicie przejrzystości i jawności. Kryteriów tych nie ma w ustawie o NIK, ale nie stwarza to przeszkód, by były stosowane w badaniu wykonania budżetu państwa przez NIK, gdyż mieszczą się one *implicite* w kryterium legalności. Ustawa o finansach publicznych w art. 11 - 16 nakazuje jawność i przejrzystość, a więc jeśli przez legalność rozumiemy zgodność z obowiązującymi normami prawnymi, to nieprzestrzeganie zasad jawności i przejrzystości trzeba uznać za naruszenie obowiązującej normy. Inna sprawa, że ustawa o finansach publicznych nie precyzuje, co oznacza przejrzystość finansów publicznych, ale odnosi się to w równym stopniu do posługiwania się kryterium przejrzystości w audycie wewnętrznym.

Artykuł 35a precyzuje dość wyraźnie cel audytu „uzyskanie obiektywnej i niezależnej oceny”, natomiast art. 5 ustawy o NIK mówi tylko o badaniu wykonania budżetu pod względem wspomnianych kryteriów, nie stwierdza – *expressis verbis*, że chodzi o obiektywną i niezależną ocenę. Jeśli jednak spojrzymy na sprawę w szerszym kontekście

¹ Por. R. K. Eskev, D. L. Jensen: *Financial accounting*, New York 1989.

² Por. Kermit D. Larson: *Financial accounting*, Boston 1989.

³ M. Klimas: „*Podręczna encyklopedia rachunkowości*”, Poltext, Warszawa 2000.

⁴ DzU nr 102, poz. 1116.

procedury skwitowania rachunków (gospodarki finansowej) państwa za określony okres, praktycznie rok, którą określa art. 226 Konstytucji, to nie może ulegać wątpliwości, że opinia NIK, która zgodnie z tym artykułem stanowi konieczny warunek tego skwitowania (uchwalenia absolutorium dla rządu), zawierać powinna właśnie obiektywną i niezależną ocenę. Opinia taka powstaje właśnie w wyniku badania wykonania budżetu zgodnie z art. 5 ustawy o NIK.

Jeśli w sformułowaniu zawartym w art. 35a ustawy o finansach publicznych określającym audyt wewnętrzny słowa „kierownik jednostki” zastąpimy słowem „Sejm”, a słowa „jednostki w zakresie gospodarki finansowej” słowami „budżet państwa”, to uzyskamy dobry opis zadań Najwyższej Izby Kontroli w zakresie badania wykonania budżetu państwa. Upoważnia to do stwierdzenia, że działania te to nic innego jak audyt zewnętrzny, przynajmniej w takim rozumieniu pojęcia „audyt”, jaki przyjął ustawodawca przy nowelizacji ustawy o finansach publicznych. Można oczywiście pojmować audyt w jakiś inny, może bardziej wyrafinowany sposób, ale będzie to dość jałowe teoretyzowanie. Z punktu widzenia praktyki nie jest istotne, czy badania wykonania budżetu państwa przez Najwyższą Izbę Kontroli nazywać będziemy audytem zewnętrznym (a są przesłanki, by tak nazywać) czy kontrolą, ale jak badania te powinny być prowadzone, aby były jak najbardziej pożyteczne dla procedury skwitowania rachunków państwa, to znaczy przede wszystkim dla poprawy funkcjonowania finansów publicznych i szerzej - funkcjonowania państwa. Poprawa funkcjonowania finansów publicznych i państwa to proces ciągły, zawsze trzeba dążyć do osiągnięcia stanu lepszego niż dotychczasowy, a przydatna do tego powinna być procedura kwitowania rachunków państwa i działania NIK w tym zakresie.

Doskonalenie metod badania wykonania budżetu państwa przez Najwyższą Izbę Kontroli nie wymaga zmian przepisów prawnych. Właśnie obowiązujące dziś przepisy dość ogólnie formułują zadania NIK w tej dziedzinie i stwarzają dogodny pole dla doskonalenia metod, a szerzej - sposobu podejścia do badania wykonania budżetu. Właśnie zmiana przepisów, która musiałaby polegać na ich uszczegółowieniu, mogłaby wprowadzić ograniczenia w poszukiwaniu dróg doskonalenia badań. Być może jedna bardzo drobna zmiana byłaby użyteczna, mianowicie w art. 5 ustawy o NIK dodanie, przed wyliczeniem kryteriów kontroli (legalność, gospodarność, celowość, rzetelność), słów: „w szczególności”, aby dopuścić możliwość przyjmowania innych jeszcze kryteriów. Jednakże nie wydaje się, by obecne sformułowanie zakazywało stosowania innych jeszcze kryteriów. Można jeszcze do sprawy podejść inaczej: wspomniane kryteria nigdzie nie są wyraźnie zdefiniowane, a jeśli zakres kryteriów legalności i rzetelności jest dość oczywisty i ograniczony, to pojemność kryteriów gospodarności i celowości bardzo duża i przy ich rozszerzającej interpretacji - nigdzie niezakazanej - właściwie można w nich zmieścić ewentualne inne nasuwające się kryteria. Przykład nieco później.

Efekty badania wykonania budżetu państwa przeprowadzanego corocznie przez Najwyższą Izbę Kontroli najlepiej obrazuje adresowana wprawdzie do Sejmu, ale szeroko udostępniona publikacja „Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej”. Wydana w 2001 r. analiza za rok 2000 liczyła w 2 tomach łącznie 947 stron, co najlepiej świadczy o ogromie prac NIK, o skali i szczegółowości przeprowadzonego badania. Przedstawiony obraz funkcjonowania budżetu państwa jest niezmiernie bogaty w sensie informacyjnym, wnikliwy i dociekliwy, ale można dopatrywać się w nim pewnych słabości. Nie chodzi mi o krytykę, lecz raczej o możliwość dalszego doskonalenia.

Wydaje się, że w analizie dokonanej przez Najwyższą Izbę Kontroli dominują oceny, opinie wynikające z kryteriów legalności i rzetelności, w mniejszym stopniu związane z kryteriami gospodarności i celowości. W pewnym sensie kryterium legalności - rozumiane jako zgodność między innymi z ustawą budżetową - eliminuje sprawy gospodarności i celowości, ponieważ fakty zgodne formalnie z ustawą budżetową nie spotykają się z negatywną oceną, nawet jeśli można kwestionować ich celowość czy gospodarność. Przykładowo, w analizie wykonania budżetu państwa w 2000 r. nie zostały nawet zasygnalizowane takie fakty, jak świadome zaniżenie waloryzacji emerytur i rent, oznaczające przesunięcia części deficytu budżetowego z roku 2000 na rok 2001, czy podtrzymywanie fikcji, jaką stanowi zadłużenie Funduszu Ubezpieczeń Społecznych wobec Skarbu Państwa, choć wiadomo, że nigdy nie będzie mogło zostać spłacone (chyba że budżet państwa przyzna specjalną dotację na ten cel, co oczywiście byłoby absurdem). Wytknięto natomiast zróżnicowanie oprocentowania pożyczek udzielonych ze środków budżetowych kasom chorych i Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych. Stwierdza się, że w pożyczkach dla kas chorych „zastosowano rażąco niższe oprocentowanie” (tom I, s. 225). Paradoksalność zarzutu polega na tym, że odsetki od pożyczki dla FUS nie są efektywnie płacone, tylko naliczane (choć naliczenia nie uwzględniono w zestawieniu należności Skarbu Państwa podanym w rządowym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa) i nie będą nigdy zapłacone, chyba że budżet przyzna specjalną dotację na ten cel. Sytuacja jest oczywiście absurdalna i powinna spotkać się z negatywną oceną z punktu widzenia kryterium celowości (oczywiście jeśli odpowiednio szeroko będziemy to kryterium interpretować).

Ważnym kierunkiem doskonalenia badania przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa jest rozszerzenie zakresu sugestii i propozycji dla polityki budżetowej wykraczających poza zakres zaleceń pokontrolnych. W „Analizie wykonania budżetu państwa w 2000 r.” można znaleźć takie propozycje i sugestie, ale Najwyższa Izba Kontroli powinna iść śmiało i konsekwentnie w tym kierunku, zwiększając liczbę propozycji i sugestii. To jest ważniejsze nawet niż wytykanie takich czy innych uchybień, choć oczywiście nie wolno zaniechać wytykania. Cenne byłoby także zgłoszenie przez NIK wniosków *de lege ferenda* i powtarzanie tych wniosków - jeśli nie są realizowane - w kolejnych analizach.

Odrębną sprawą - bardzo trudną i możliwą tylko w ograniczonym zakresie, ale potencjalnie bardzo pożyteczną - jest rozszerzenie horyzontu czasowego badania wykonania budżetu. Przedmiotem badania powinny być nie tylko zaszczości dotyczące okresu objętego badaniem, a więc przeszłość, lecz także przewidywania dotyczące przyszłości, jakie można wyprowadzić z badania przeszłości. Próba identyfikacji zagrożeń i wyzwań, które mogą wystąpić w przyszłości powinna stanowić ukoronowanie badania wykonania budżetu państwa i stanu całych finansów publicznych przeprowadzonego przez Najwyższą Izbę Kontroli.

Do rozważenia jest również - choć do tego niezbędne byłyby zmiany legislacyjne - wprowadzenie obok badania, czy jak kto woli audytu, wykonania budżetu państwa także zasady opiniowania przez Najwyższą Izbę Kontroli budżetu państwa przed uchwaleniem go przez Sejm. Opinia taka mogłaby być przedkładana Sejmowi jako obowiązkowy załącznik do projektu.

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch: Dziękuję za umożliwienie mi wypowiedzenia mych opinii w gronie tak znakomitych fachowców.

Problem znaczenia i zakresu pojęcia audytu jest w polskim prawie niejednoznaczny. Pojawiło się ono w nowelizacji z 2001 r. ustawy o finansach publicznych. Użyto wówczas po raz pierwszy określenia „audyt”, wprowadzając pojęcie „audytu wewnętrznego”. W świetle regulacji ustawy o finansach publicznych (wraz z aktami wykonawczymi, które z pewnością niebawem się ukażą), a także w związku z procesami harmonizacji systemów kontroli, występującymi w krajach Unii Europejskiej, wypowiadane są opinie co do potrzeby zmiany pozycji funkcjonujących organów kontroli państwowej i konieczności rozszerzenia zakresu ich zadań o audyt.

Regulacja szczególnego rodzaju kontroli wewnętrznych, zwanych audytami wewnętrznymi, jest w trakcie realizacji i, jak należy oczekiwać, niebawem będziemy mieli do czynienia z funkcjonowaniem tych nowych instytucji prawnych i organów. Kompetencje ich wprawdzie nie do końca są jednoznaczne i zrozumiałe na podstawie ustawy, ale można uznać, że wstępnie zagadnienia te zostały unormowane.

Jeśli natomiast chodzi o zagadnienia związane z kontrolą zewnętrzną, to można powiedzieć, że dyskusja dopiero się rozpoczyna. Dyskusja ta jest konieczna chociażby z tego względu, że Komisja Europejska w raporcie z 12 listopada 2001 r. na temat postępów Polski w kierunku akcesji z jednej strony pozytywnie oceniła wdrażanie systemu kontroli środków własnych, z drugiej jednak uznano, że „w dziedzinie kontroli zewnętrznej brak jest postępu”. Można więc sądzić, że organy wspólnotowe oczekują wprowadzenia do naszego systemu prawa uregulowań odnoszących się do audytu i zewnętrznej kontroli zarządczej, z równoczesnym określeniem organu odpowiedzialnego za realizację nowych obowiązków audytorskich.

Zastanowić się można, czy są one rzeczywiście „nowe”? Organy UE nie wspominają o potrzebie zmiany profilu działalności Najwyższej Izby Kontroli czy jakiegokolwiek innej jednostki kontrolującej gospodarowanie środkami publicznymi. Występuje wprawdzie w wypowiedziach przedstawicieli organów Unii Europejskiej sugestia poszerzenia zdolności operacyjnej NIK, nie wspomina się jednakże *expressis verbis* o konieczności wykonywania audytu zewnętrznego przez te podmioty. Jest tylko mowa o zgodności działań z międzynarodowymi standardami audytu zewnętrznego, przy czym oczekuje się na odpowiednie propozycje strony polskiej.

Wśród opinii zawartych w opracowaniach autorów polskich i wypowiedziach praktyków spotyka się często pogląd, że audyt zewnętrzny powinien być wykonywany, lecz nie może go realizować NIK, obciążona zbyt szerokim zakresem obowiązków. Z drugiej strony stwierdza się, że potrzebna jest reforma NIK, bądź też proponuje się utworzenie nowego, niezależnego, fachowego organu, do którego zadań będzie należało księgowo-badanie wykonania budżetu państwa. Organ ten obejmowałby księgowych publicznych (odpowiedzialnych osobiście i majątkowo), dokonujących audytu wewnętrznego (zewnętrznego?) jednostek sektora finansów publicznych. Zgodzić się z tym nie można, nie tylko ze względów celowościowych, ale chociażby ze względów praktycznych (niebezpieczeństwo dublowania zadań NIK, brak środków finansowych, brak wykwalifikowanych audytorów). Dlatego też kontrolą lub jej odmianą - audytem zewnętrznym powinna nadal zajmować się NIK jako niezależny, pozarządowy organ kontroli i audytu. Można zaproponować też stosowne poszerzenie jej nazwy, ale oczywiście jest to trudne, gdyż wymaga zmiany Konstytucji RP. Chyba więc jest to niezasadne i wyłącznie byłoby zabiegiem formalnym.

Punktem wyjścia dyskusji co do zakresu przyszłych zadań NIK byłoby rozważenie istoty kontroli i audytu, w tym audytu zewnętrznego. Biorąc pod uwagę definicje encyklopedyczne i określenia występujące w ustawie o finansach publicznych, audyt ten można byłoby określić jako badanie, sprawdzanie sprawozdań finansowo-księgowych, mające na celu ocenę efektywności i gospodarności w zarządzaniu finansowym. Nawiązując do tradycyjnego określenia kontroli jako porównania wykonań z wyznaczeniami, można powiedzieć, że audyt to nic innego jak szczególnie rodzaj kontroli, której przedmiotem są sprawozdania finansowo-księgowe. Proponuję, aby audytem nazwać rodzaj lub etap wstępny kontroli, umożliwiający dokonanie kontroli pełnej, właściwej. Jest to kontrola finansowa, w tym kontrola dokumentalna i merytoryczna, oceniająca działalność finansową ujętą w dokumentacji. Podział audytu na finansowy, systemu i działalności, przyjęty w ustawie o finansach publicznych, można by także wykorzystać w stosunku do audytu zewnętrznego.

NIK dokonuje kontroli i analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. NIK w trakcie tej kontroli ocenia wszystkie dokumenty sprawozdawcze z wykonania budżetu państwa, a nie tylko samo wykonanie

budżetu. Zgodnie z art. 5 ustawy o NIK, Izba powinna dokonać wstępnej kontroli legalności i rzetelności dokumentów sprawozdawczych, prawidłowości sporządzania rachunków, zgodności z ewidencją finansowo-księgową. Wszystkie te czynności można nazwać audytem. Dobrze byłoby zastanowić się nad możliwością opiniowania przez NIK projektu budżetu państwa w drodze audytu *ex ante* bądź nad różnymi formami aktywnego wspierania Sejmu przez NIK, konkretnymi propozycjami dokonywanymi w ramach czynności pokontrolnych. Jednakże propozycja ta, z różnych względów, w tym i politycznych, a zwłaszcza możliwości naruszenia zasady trójpodziału władz, wymaga przedyskutowania.

Podsumowując, według mej oceny, nie ma potrzeby wzbogacania kontroli przeprowadzanych przez NIK dodatkowymi obowiązkami prawnymi i zadaniami oraz kryteriami kontroli. Można poszerzyć nazwę o „audyt”, przypisując ten rodzaj kontroli czynnościom związanym z badaniem rzetelności sprawozdania finansowego. Kryteria kontroli sformułowane w Konstytucji i ustawie o NIK są tak szerokie i różnorodne, że zawierają w sobie także i te, które stanowią podstawę do określenia audytu. Konieczne wydaje się natomiast opracowanie regulaminu kontrolnego i audytorskiego, zawierającego zestaw metod, zasad, procedur, standardów kontrolnych, zaleceń międzynarodowych instytucji i organizacji zrzeszających audytorów i kontrolerów, wymaganych również przez ustawę o finansach publicznych. Wzory światowe są liczne, o niektórych z nich wspomniałam w referacie. Mogą one stanowić podstawę do opracowania systemu standardów kontroli i audytu.

Prof. dr hab. Cezary Kosikowski: Udzielenie odpowiedzi na pytanie: czy należy zmieniać dotychczasowy model oceny wykonania budżetu państwa i jeśli tak, to co należałoby w tym zakresie zrobić? - poprzedziłem obszerną ekspertyzą prawną. Wydaje mi się, że każdy prawnik, kiedy pyta się go, czy należy zmieniać prawo - musi najpierw odpowiedzieć sobie, czy istnieją potrzeby dokonania zmian. Aby rozstrzygnąć te wątpliwości rozpocząłem, podobnie jak inni autorzy, od encyklopedycznych wyjaśnień pojęcia audytu i kontroli. Doszedłem do wniosku, że mamy tu do czynienia z dwiema formami badania wykonania budżetu państwa, o różnych zakresach i celach. W związku z tym wydaje mi się, że nie można stawiać znaku równości jeśli chodzi o konstrukcje prawne w tym zakresie. Prowadzi to także do pytania, czy ta sama instytucja kontrolna powinna dokonywać tych dwóch czynności? W pełni podzielam pogląd, który reprezentuje również pan dr W. Misiąg, że nie mamy tu do czynienia z alternatywą, obie formy mogą i nawet powinny się doskonale uzupełniać.

Najbardziej przejrzysty w obowiązującym stanie prawnym wydaje się w tym zakresie model konstytucyjny. Jeśli natomiast spojrzymy na ustawy zwykłe, to w gruncie rzeczy nie powielają one do końca tego modelu, powtarzają jedynie przepisy o charakterze kompetencyjnym. Ma to miejsce w ustawie o NIK i w ustawie o finansach publicznych, które tak naprawdę problemu tego nie rozwiązują. Wielu pomocnych w tym zakresie przepisów nie znajdziemy także w Regulaminie Sejmu. W najlepszym razie znajdują się tam odesłania do sprawozdań. Dokumenty, które prezentuje NIK, a które Konstytucja traktuje jako literaturę nieobowiązkową, nie są właściwie wykorzystywane przez Sejm. Trochę lepiej sytuacja przedstawia się jeśli chodzi o opinię NIK w przedmiocie absolutorium dla rządu. Z opinią tą Sejm, przed podjęciem własnej uchwały w tej sprawie, ma obowiązek zapoznać się. Po dokonaniu analizy tych dokumentów dochodzę do wniosku, że ich przygotowanie wymaga olbrzymiego nakładu pracy organu, który je sporządził. „Analiza” zawiera także treści, których można byłoby nie oczekiwać, biorąc pod uwagę fakt, że nie ma żadnych przepisów określających zawartość takiego dokumentu. Materiał przedstawiony w „Analizie” wydaje się bardzo cenny, ponieważ odnosi się do faktów sprawdzonych przez NIK, odnosi się też do faktów sygnalizowanych w poprzednich latach, a także do obowiązującego stanu prawnego, ocenianego niejednokrotnie krytycznie. Są to bardzo cenne sygnały adresowane do Sejmu, traktowane jednak przez Sejm z obojętnością. Świadczy to o tym, że ocena rządu jest oceną polityczną. Wydaje mi się, że trzeba zwrócić uwagę na potrzebę wyraźnego odejścia od politycznego spojrzenia na te kwestie, ponieważ nie taka była geneza powstania najwyższych organów kontroli. Parlament jest jednak w bardzo kłopotliwej sytuacji, chciałby ocenić wykonanie budżetu tak, aby nie zaszkodzić rządowi wyłonionemu przez większość koalicyjną. A tak naprawdę chodzi przecież o ocenę stanu finansów publicznych, o wartość znacznie większą niż pozycja tych czy innych ministrów.

W swoim referacie przedstawiłem też w skrócie rozwiązania dotyczące kontroli wykonania budżetu stosowane w innych państwach. Bardzo ciekawie przedstawiają się one w krajach Unii Europejskiej. W Wielkiej Brytanii, Francji i Niemczech nie ma dylematu „kontrola czy audyt”, ponieważ występuje i jedno, i drugie, przy czym audyt oznacza wyraźne odniesienie się do sprawozdań finansowych rządu. Wyrażana jest opinia i są odrębne przepisy proceduralne, które mówią w jaki sposób z opinią tą należy postępować. Z doświadczeń zagranicznych można by wykorzystać wszystko co jest możliwe do przyjęcia w naszych warunkach. Jeśli chodzi o sprawy budżetowe, to w tym zakresie konieczne byłyby zmiany unormowania tego zagadnienia i w samej ustawie o NIK oraz w innych aktach. Połączyłbym to także z kwestią sejmowej oceny wykonania budżetu państwa. Chodzi o to, aby Sejm nie miał obaw, dokonując nawet krytycznej oceny, że robi krzywdę własnemu rządowi. Ten motyw jest bardzo wyraźny i w gruncie rzeczy o to chodzi. Ocena powinna dotyczyć stanu finansów i na jej podstawie powinny być wyciągane wnioski dotyczące zmian w regulacjach prawnych, w organizacji, a może i także w stanie osobowym rządu.

Przedstawiłem również propozycje odnośnie do instytucji absolutorium. Widziałbym tę kwestię jako pewien tok postępowania przed odrębną komisją parlamentarną w sytuacji zgłaszania przez NIK krytycznych uwag. Trudne

przypadki należałoby poddawać jurysdykcji Trybunału Stanu i nie traktować tego jako pęgieryza w stosunku do osób wykonujących w końcu ciężką i odpowiedzialną pracę. Tak więc model trzeba zmienić, ale na model trzeba patrzeć całościowo, łącząc różne elementy wykonywanej do tej pory kontroli. Zmiany muszą iść w kierunku zwiększenia troski o stan finansów publicznych i odpolitycznienia procesu oceny wykonania budżetu państwa.

Dr Wojciech Misiąg: Postawiony problem zrozumiałem w sposób następujący: czy działalność NIK związana z wykonywaniem budżetu państwa powinna być nastawiona na analizę od strony księgowej dokumentów podsumowujących to wykonanie, czy też zasadniczą rolą NIK powinno być badanie legalności działań podejmowanych przez rząd w związku z wykonywaniem budżetu państwa? A więc - czy kontrolować zadania, czy sprawozdania budżetowe przedkładane przez Radę Ministrów? Moim zdaniem, nie ma alternatywy, lecz jest konieczność, aby procedura kontrolna stosowana przez NIK zawierała i audyt, i badanie rządu jako wykonawcy budżetu i wykonawcy zadań finansowanych z budżetu. Audyt nie jest celem samym w sobie, służy bowiem temu, aby merytoryczna kontrola legalności działań rządu i przede wszystkim legalności sposobu wykonania zadań finansowanych z budżetu była oparta na realnych podstawach. Nie wierzę w możliwość ustanowienia precyzyjnych, a zarazem rozsądnych przepisów regulujących wszystkie wydatki i wszystkie procesy zachodzące w sektorze publicznym. Cała otoczka prawna sektora publicznego w istocie rzeczy powinna być rozpisaniem dwóch podstawowych zasad. Po pierwsze - środki publiczne należy wydawać rozsądnie, po drugie - należy rozliczyć się z każdego wydanego grosza. NIK ma tutaj ogromne zadanie do wykonania. Tryb kontroli budżetowej polega dzisiaj na tym, że NIK przedkłada sprawozdanie, na tej podstawie Sejm podejmuje uchwałę, w której zwyczajowo znajduje się stwierdzenie o przyjęciu sprawozdania z wykonania budżetu państwa, a następnie stwierdzenie o udzieleniu bądź nieudzieleniu absolutorium. Zwracam uwagę na to, że człon o przyjęciu sprawozdania nie musi być zawarty, a nieudzielenie absolutorium nie powoduje skutków prawnych. Procedura kontroli rachunków kończy się na etapie, kiedy zgodnie z Konstytucją Rada Ministrów zamyka rachunki państwowe.

Moim zdaniem są trzy zasadnicze argumenty uzasadniające niezbędność przeprowadzania audytu. Po pierwsze, aby zbadać wykonanie budżetu państwa, należałoby skontrolować kilka tysięcy jednostek. W tej chwili mamy ok. 3 tys. dysponentów środków budżetowych. W tym momencie wiadomo, że kontrola wykonania budżetu w poważnej mierze opiera się na sprawozdaniach, a nie na fizycznym zbadaniu poszczególnych procesów. Jeżeli nie przeprowadza się audytu i z dobrą wiarą przyjmuje się sprawozdanie, to w istocie rzeczy ocenia się „wypracowanie” rządu, a nie wykonanie budżetu. Taka opinia jest opinią o dokumencie, a nie o tym, co się za nim kryje. Po drodze występują jeszcze dwa ważne etapy: tworzenie księgowej ewidencji procesów budżetowych oraz transformacja dokumentów księgowych w sprawozdawczość budżetową. Na podstawie sprawozdań budżetowych Rada Ministrów sporządza sprawozdanie zbiorcze. Nie można ocenić rządu nie odpowiadając na elementarne pytanie: czy to, co zostało w tym sprawozdaniu przedstawione, jest prawdziwe. Rzetelność nakazywałaby zakończenie opinii NIK stwierdzeniem: „jeśli dane zawarte w sprawozdaniu przedłożonym przez Radę Ministrów są prawdziwe - rząd można ocenić pozytywnie”. Ale NIK musi dać ocenę bezwarunkową. Skoro tak, to najpierw musi być zbadana rzetelność tego dokumentu.

Po drugie, tworzenie sprawozdawczości budżetowej, a potem tworzenie rocznego sprawozdania jest jednym z elementów wykonania budżetu państwa. Jeżeli NIK chce odpowiedzieć na pytanie, czy rząd zgodnie z prawem wykonywał budżet państwa, to należałoby również odpowiedzieć na pytanie: czy rząd zgodnie z prawem tworzył sprawozdawczość i sprawozdanie z wykonania budżetu.

Wreszcie element trzeci, bardzo istotny. Proszę rozważyć sytuację, w której z kontroli NIK w sposób ewidentny i przez nikogo niekwestionowany będzie wynikało, że sprawozdawczość jest nierzetelna, a prawdziwy wynik budżetu państwa jest inny niż ten, oparty na przedłożonych przez Radę Ministrów dokumentach. Sejm może się z tym zdaniem zgodzić, ale dla głównej księgowej budżetu państwa nie stanowi to podstawy do dokonania zmian w ewidencji finansów państwa. NIK nie gwarantuje takiej księgowej rzetelności. Trudno jest bowiem, aby opisowy dokument NIK, który nie ma tej rangi, jaką ma chociażby sprawozdanie audytorskie w małej spółce, był podstawą do korygowania sprawozdawczości budżetowej.

Audyt powinien uwiarygodniać badanie sposobu wykonywania budżetu państwa przez Radę Ministrów. Techniki kontroli, sposoby prezentowania oceny wykonania budżetu powinny być inne. Dokumenty, które określają standardy sprawozdawczości budżetowej i informacji publicznej dotyczącej budżetu (dokumenty Międzynarodowego Funduszu Walutowego, Banku Światowego i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju - OECD) niezwykle dobitnie stawiają kwestię wiązania wskaźników finansowych ze wskaźnikami wykonania zadań. Jest mnóstwo wskaźników, które pokazują efektywność wydawania pieniędzy i pod te wskaźniki powinna być ustawiona kontrola wykonania budżetu.

Chciałbym też zwrócić uwagę, że jesteśmy o tyle w niewygodnej sytuacji próbując oceniać finanse państwa, że sprawozdanie z wykonania budżetu obejmuje znacznie mniej aspektów niż klasyczne sprawozdanie spółki, sporządzane na podstawie ustawy o rachunkowości. Skarb Państwa nie ma bilansu. Sejm co roku debatuje o finansach państwa, mając przed sobą dokument pokazujący tylko kasowe przepływy państwowego sektora publicznego, co otwiera duże pole do manewrowania zobowiązaniami. Ponadto dokument ten nie dotyczy całego sektora publicznego,

ani nawet całego państwowego segmentu sektora. Sejm debatuje więc nad oceną pozbawioną oceny innych aktywów i pasywów Skarbu Państwa.

Mówiąc o audycie, należałoby dążyć, aby zakres tego, co audytowi może być poddane, był szerszy niż do tej pory. Jestem przekonany, że takie rozszerzenie zakresu kontroli wiąże się ze zmianą trybu kontroli przeprowadzanej przez NIK, nie wymaga jednak w tej chwili zmian przepisów prawnych. Uważam, że aby tej problematyce i temu trybowi nadać odpowiednią rangę, konieczne byłyby zmiany legislacyjne dotyczące choćby tego, żeby można było przemodelować decyzje Sejmu zamykające wykonanie budżetu państwa. Główna księgową budżetu powinna wiedzieć jak została oceniona, jak oceniono sprawozdanie, a dopiero potem jest miejsce na ocenę rządu.

Do rozważenia jest wyodrębnienie instytucji audytowej w ramach NIK albo konstytucyjnie umocowanej, poza NIK. Trudno się zgodzić z tym, że dzisiaj NIK jest instytucją audytorską. Z tego co wiem, w ekipie kontrolnej, która bada wykonanie budżetu, nie ma osoby z uprawnieniami audytorskimi. To niewątpliwie wymagałoby zmiany. Proponowanie zmian w Konstytucji nie jest popularne. Sugerowałbym, gdyby to było niemożliwe, aby działalność audytorską wyraźnie wyodrębnić. Proszę zwrócić uwagę na fakt, że to jest kwestia nie ustawy o finansach publicznych czy ustawy o NIK - ale jest to kwestia elementarnych, obywatelskich praw zapisanych w Konstytucji. Rząd składający nierzetelne sprawozdania i NIK, która nie próbuje stwierdzić, czy są one prawdziwe, naruszają art. 61 Konstytucji i prawo obywatela do pełnej informacji o funkcjonowaniu władz publicznych. Taka informacja musi być rzetelna i pewna.

(Tekst nieautoryzowany)

Prof. dr Andrzej Wernik: W moim przekonaniu nie można ostro przeciwstawiać audytu i kontroli. Oczywiście jeśli przyjmiemy definicję kontroli w tradycyjnym ujęciu jako porównywanie wyznaczeń i wykonań, to audyt znaczy więcej. Jednakże ustawowe zadania NIK w zakresie kontroli budżetu państwa, to znacznie więcej niż przytoczona definicja. Przyjęcie jako kryteriów nie tylko legalności, rzetelności, lecz także celowości i gospodarności wykracza poza tradycyjne porównywanie wyznaczeń z wykonaniami. W zakresie gospodarności nie ma wyznaczeń - jest to badanie, porównywanie i ocenianie relacji między efektami i nakładami. Ustawa o NIK przyjmując 4 wspomniane kryteria wyznacza jej rolę, która wykracza poza tradycyjną kontrolę i zbliża do audytu. Audyt w sektorze prywatnym to nie tylko ocena rzetelności i weryfikacja wyniku finansowego, lecz także ocena pozycji finansowej firmy i jej zdolności do przeciwstawienia się zagrożeniom i wyzwaniom. Moim zdaniem taki powinien być kierunek rozszerzenia i doskonalenia prac NIK w zakresie oceny wykonania budżetu państwa. Rozumiem, że są to sprawy bardzo trudne i nie do wprowadzenia od razu, lecz stopniowo. Nie wydaje mi się, żeby ocena wykonania budżetu przez NIK sprowadzała się do oceny rządowego sprawozdania z wykonania budżetu. NIK posiadająca rozwinięty aparat, dokonująca wielu kontroli szczegółowych w jednostkach sektora finansów publicznych, dysponuje bardzo szerokimi podstawami, aby właściwie oceniać stan finansów publicznych zupełnie niezależnie od informacji zawartych w sprawozdaniu rządowym. Wysoko oceniam opracowywane corocznie przez NIK „Analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej”. Uważam, podobnie jak pani prof. E. Chojna-Duch, że byłoby bardzo pożądane wprowadzenie do katalogu zadań NIK oceny projektu ustawy budżetowej, z tym że nie musiałby to być dokument tak szczegółowy, jak analiza wykonania. W sprawie, czy należałoby ocenie wykonania budżetu państwa opracowanej przez NIK nadać bardziej obowiązującą dla Sejmu formę, jestem nader sceptyczny. Uważam, że pozytywny wpływ na doskonalenie funkcjonowania finansów publicznych i szerzej - funkcjonowania państwa, można osiągnąć tylko metodą perswazji. Jeżeli rząd ma większość w Sejmie, to Sejm zawsze uchwali to, co jest wygodne. Jeżeli rząd zostanie zmuszony, a nie przekonany do jakichś działań, to wszystko sprowadzi się do gry pozorów, a nie do rzeczywistych zmian. Siła NIK to właśnie perswazja.

Wiceprezes NIK Jacek Jezierski: Na wstępie kilka słów o tym, skąd się wzięła propozycja zaproszenia Państwa - ekspertów zajmujących się tą problematyką - do podzielenia się swoimi uwagami. Dyskusja na temat: czym w zasadzie powinna być kontrola budżetowa i jaką funkcję ma spełniać w państwie toczy się intensywnie od kilku lat na forum organizacji zrzeszających wszystkie najwyższe organy kontroli na świecie - czyli INTOSAI i na forum jej regionalnego odgałęzienia - EUROSAI. Odzwierciedleniem tego jest fakt, że najbliższy kongres EUROSAI, który odbędzie się w przyszłym roku w Moskwie, poświęcony będzie właśnie kontroli budżetowej, wykonywanej przez najwyższe organy kontroli we wszystkich krajach Europy. Kongresy odbywają się raz na trzy lata. W tym roku, we wrześniu, Najwyższa Izba Kontroli zorganizowała w Warszawie jedno z dwóch seminariów przedkongresowych. Było ono poświęcone wykorzystaniu technik informatycznych - właśnie w kontroli budżetowej, a jego rezultaty mają być prezentowane na kongresie w Moskwie.

Drugą przyczyną był fakt, że zmiana ustawy o finansach publicznych powołała instytucję audytora wewnętrznego budżetu państwa i NIK uznała, że musi też zabrać głos w kwestiach: na ile właśnie NIK mogłaby pełnić funkcję audytora zewnętrznego, jakie zmiany byłyby konieczne do przeprowadzenia w Izbie, żeby sprostać standardom i wymaganiom prowadzenia takiej audytoryjnej kontroli. Trzecim powodem były nasze prace mające na celu określenie miejsca NIK jako jednej z instytucji państwowych w procesie dochodzenia do UE. W zeszłym roku NIK

poprosiła jedną z organizacji SIGMA - pracujących na rzecz Komisji Europejskiej, o dokonanie tak zwanego przeglądu partnerskiego. Przybyło do Polski kilku specjalistów z Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, z najwyższych instytucji kontrolnych Wielkiej Brytanii, Niemiec i Szwecji, którzy ocenili na ile NIK spełnia standardy wymagane przez Unię do sprawowania funkcji najwyższej instytucji kontrolnej. Raport SIGMA został opublikowany w marcu 2001 r. Został również przekazany sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej. Raport ten porusza problem kontroli budżetowej oraz te główne zagadnienia, które dzisiaj są rozważane.

W Państwa wypowiedziach pojawiły się bardzo ciekawe propozycje, jak powinna wyglądać kontrola budżetowa i na ile powinna być audytem. Najbardziej daleko idąca wypowiedź pana dr. W. Misiąga zmierzała do wniosku, że audyt powinien być odrębną częścią kontroli budżetowej, od której ta kontrola w zasadzie powinna się zaczynać i dawać podstawę do dalszych badań mających na celu ocenę wykonania zadań. Najpierw więc podejście bardzo legalistyczne, które miałyby stwierdzić, na ile rzetelnie prowadzona jest ewidencja księgową, a potem przeprowadzenie badań mających na celu właśnie ocenę wykonania zadań.

Zmiany przez Państwa sugerowane w zasadzie można ująć w dwóch grupach, a mianowicie: takie, które nie wymagają zmian przepisów prawnych i takie, których zastosowanie wymaga zmiany ustaw, a nawet Konstytucji. Problem w samej Izbie też jest dostrzegany nie tylko z punktu widzenia tych przesłanek, o których mówiłem na wstępie, ale w samym doskonaleniu metodyki kontroli budżetowej. Od wielu lat mówimy o tym, że kontrole budżetowe powinny zawierać pewne elementy audytu i od nich powinno się je zaczynać. Od dwóch lat uwzględniamy je coraz wyraźniej w programach kontroli budżetowych. Cieszę się, że państwo zauważają, iż *de facto* takiego dylematu nie ma, że spór - czy kontrola budżetowa ma być audytem, czy bardziej kontrolą jest w zasadzie dość teoretyczny. W pragmatyce naszej działalności są przyjęte elementy audytu. Nie bardzo chciałbym się zgodzić z panem dr. W. Misiągiem, który stwierdził dość rygorystycznie, że nasza kontrola budżetowa jest tylko oceną sprawozdań. Tak nie jest - nasza kontrola zaczyna się od tego, że w wybranych, różną drogą, próbach badamy nie tylko sprawozdawczość, ale i ewidencję księgową, dochodząc nawet do poszczególnych transakcji, badając faktury czy rachunki i oceniając nie tylko, czy zostały zaksięgowane zgodnie z prawem, ale również czy zadania, które zostały sfinansowane ze środków budżetowych wykonano prawidłowo z punktu widzenia pozostałych kryteriów, czyli gospodarności, rzetelności, celowości. Problemem, który dostrzegamy, jest kwestia doboru próby do kontroli. Niewątpliwie Izba nie dopracowała się jeszcze wystarczająco sprawnego modelu doboru próby, tak aby była ona reprezentatywna w jakimś zakresie i umożliwiała ekstrapolację wyników, a poprzez to ocenę wiarygodności ewidencji księgowej i sprawozdawczości.

Warto zwrócić uwagę na kilka kwestii, które dla pracowników NIK i członków Kolegium są oczywiste, ale pozwolą nam właściwie umiejscowić kontrolę budżetową przeprowadzaną przez NIK z punktu widzenia zmian sugerowanych przez Państwa, a których potrzebę też dostrzegamy. Przede wszystkim chodzi o ewentualne zmiany legislacyjne. Kontrola budżetowa jest w zasadzie taką samą kontrolą jak wszystkie inne prowadzone przez NIK. Posługujemy się tym samym trybem kontrolnym w jednostkach kontrolowanych. Tryb dochodzenia do programu kontroli, przeprowadzania kontroli w jednostce, stosowania ocen oraz możliwości składania zastrzeżeń, czyli cała sfera kontradiktoryjności kontroli, w zasadzie niczym się nie różni od wszystkich innych kontroli NIK. Jedyną różnicą polega na tym, że kontrola budżetowa jest z nazwy wymieniona w Konstytucji i że jej wyniki, także z nazwy, są wymienione w formie właśnie analizy wykonania budżetu jako element dla nas obowiązkowy, który musimy przekazać Sejmowi. Wszystkie inne elementy prowadzenia tej kontroli, standardy, czy - używając naszych określeń - kryteria, którymi posługując się oceniamy wykonanie poszczególnych elementów przez nas kontrolowanych, niczym się nie różnią od wszystkich tych uregulowań, które stosowane są w innych kontrolach.

Zakres kontroli budżetowej może najlepiej zilustrować przykład konkretnego programu kontroli. Taki program będzie właśnie omawiany przez szerokie kierownictwo NIK. W posiedzeniu będą uczestniczyć wszyscy dyrektorzy jednostek - zarówno departamentów, jak i delegatur - ponieważ w tej kontroli wezmą udział wszystkie jednostki kontrolne. Taki dokument liczy prawie 400 stron. Omówione są w nim szczegółowo zadania kontrolne dla poszczególnych typów jednostek. Kontrolą objęte są w zasadzie wszystkie urzędy centralne, wszystkie urzędy wojewódzkie, 13 państwowych funduszy celowych, czyli wszystkie te, których plany finansowe są załączone do ustawy budżetowej oraz inne grupy jednostek dobrane różnymi metodami reprezentującymi pewne zbiorowości. Między innymi bieżąca kontrola budżetowa ma objąć 16 regionalnych izb obrachunkowych i 16 samorządowych kolegiów odwoławczych, 19 agencji i fundacji oraz 20 inwestycji wieloletnich. Oprócz tego badamy odpowiednią grupę jednostek samorządowych, 32 powiatowe urzędy pracy oraz 73 jednostki samorządu terytorialnego. W sumie kontrolą budżetową objęte zostaną 523 jednostki i na tej próbie dokonywana jest ocena wykonania budżetu państwa. W toku tej kontroli przede wszystkim będzie zbadana i oceniona zgodność realizacji budżetu z ustawą budżetową oraz ustawą o wykonaniu budżetu państwa w roku 2001, ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego i ustawą o finansach publicznych. W każdym wypadku badaniu podlega prawidłowość stosowania przepisów ustawy o zamówieniach publicznych i ustawy o rachunkowości. Program ten zawiera aż 25 szczegółowych tematów poświęconych kontroli poszczególnych grup jednostek. I tak na przykład, dla wymienionej przeze mnie kontroli inwestycji wieloletnich przygotowana jest specjalna tematyka, jak również dla państwowych funduszy. Każda uwzględnia specyfikę jednostek poddanych kontroli, w każdej powinna być zbadana prawidłowość ewidencji

księgowej dochodów i wydatków, należności i zobowiązań oraz majątku, a także zgodność sprawozdań finansowych z ewidencją księgową. I na tej m. in. podstawie twierdzimy, że pewne elementy kontroli audytorskiej są prowadzone.

Jak już wspominałem, w Izbie rozważany jest problem doboru próby. Przygotowujemy się do zastosowania pewnego narzędzia informatycznego, które naszym zdaniem w zasadniczy sposób pozwoli obiektywnie, z punktu widzenia metod statystycznych, dobierać próbę, analizować ją i dokonywać ocen. Tym narzędziem jest ACL, którego kilkadziesiąt licencji Izba na początku 2001 r. zakupiła. Jednym z zaleceń raportu SIGMA było właśnie zastosowanie tego typu narzędzi informatycznych, używanych już dość powszechnie przez najwyższe organy kontrolne innych państw. Nasze seminarium wrześniowe, które między innymi było poświęcone zastosowaniu takich narzędzi, potwierdziło, że większość instytucji zakupiła je i albo już używa, albo jest na podobnym jak NIK etapie ich zastosowania. Niestety musimy powiedzieć (zwracam się tu do Pani Minister H. Wasilewskiej-Trenkner), że napotykamy pewne trudności przy przeprowadzaniu kontroli. Do tej pory zrealizowaliśmy kilka kontroli w urzędach skarbowych i w czasie jednej z nich natrafiliśmy na pewien opór urzędniczy. Po prostu urząd skarbowy nie bardzo chce nas dopuścić do swoich danych, przy czym należy tu wyraźnie podkreślić, że nie mamy potrzeby wchodzenia bezpośrednio do bazy danych urzędu skarbowego, co mogłoby stwarzać pewne niebezpieczeństwo, natomiast musimy do badań kontrolnych mieć wyekstrahowane dane. To narzędzie pozwoli nam przede wszystkim na porównywanie danych z różnych baz, prowadzonych w różnych systemach informatycznych. Problem ten jest aktualnie rozważany w Ministerstwie Finansów i zwracam się z prośbą do Pani Minister o pomoc i wsparcie. Uważamy, że zastosowanie tego narzędzia posłuży nam do usprawnienia i podniesienia poziomu kontroli budżetowej, ale nie tylko. Narzędzie to może być bowiem stosowane w innych kontrolach z takim samym powodzeniem. Również Ministerstwu Finansów wyniki kontroli prowadzonych z zastosowaniem ACL mogłyby służyć do szybszego zweryfikowania pewnych procesów, które mają miejsce w tak olbrzymich bazach danych, jak dane urzędów skarbowych.

Sugestie Państwa, dotyczące procesu przeprowadzania kontroli budżetowej i przeprowadzenia głębszego audytu, które podzielimy, napotykają nie tylko bariery w obowiązującym ustawodawstwie, ale też bariery związane z przyjętą pragmatyką. NIK jest zobowiązana do przedstawienia analizy wykonania budżetu państwa do połowy czerwca każdego roku, aby Sejm mógł przyjąć sprawozdanie rządowe wraz z analizą NIK w odpowiednim czasie. Aby dotrzymać tego terminu, analiza w ostatecznym projekcie musi być gotowa 1 lub 2 czerwca. Potem jest czas na rozpatrzenie projektu analizy przez Kolegium NIK i czas na wprowadzenie odpowiednich zmian, które Kolegium uchwali oraz kilka dni na drukowanie. Jeżeli weźmiemy pod uwagę fakt, że rząd składa swoje sprawozdanie do końca maja, to praktycznie nie jesteśmy w stanie ocenić tego sprawozdania, ponieważ mielibyśmy na to 1 dzień. Jeżeli więc rozważamy możliwość poszerzenia naszej kontroli w kierunku zwiększenia zadań audytorskich, to ten problem musimy także mieć na uwadze.

NIK ocenia sprawozdania, które przygotowują poszczególni dysponenti części budżetowych, ale końcowe sprawozdanie jest właściwie przedkładane Sejmowi w tym samym czasie, w jakim kończymy prace nad naszą analizą wykonania budżetu i nie ma możliwości, żeby sprawozdanie zostało w takim trybie i w takim czasie ocenione. Jest też inna kwestia związana z czasem. Jak już powiedziałem, tryb kontrolny stosowany do kontroli budżetowej jest taki sam. Tryb ten zakłada również możliwość wnoszenia zastrzeżeń przez kontrolowanych. To znacznie wydłuża czas, często nawet o kilka tygodni. Jeżeli kontrola budżetowa ma być prowadzona tym samym trybem jak wszystkie inne kontrole oraz zakładając, że zostanie ona znacząco poszerzona o funkcję audytorską, konieczne są pewne zmiany terminów przedkładania Sejmowi ww. dokumentów przez NIK.

Chcę jeszcze wyraźnie nawiązać do tego, na co państwo właściwie we wszystkich swoich wypowiedziach zwrócili uwagę. A mianowicie dylemat - czy to ma być audyt, czy kontrola - na poziomie podstawowym praktycznie nie istnieje, ponieważ częścią naszej kontroli budżetowej są elementy audytu. Raport SIGMA w jednym z zaleceń mówi o tym, że Izba powinna rozdzielić część audytorską od części kontroli wykonania zadań. Jest to zgodne z tym, co powiedział pan dr W. Misiąg, przy czym należy zwrócić uwagę na szerszy kontekst tego, co się w tej chwili dzieje w europejskich najwyższych organach kontroli. Wszystkie te organy wyszły w zasadzie od takiego modelu izby obrachunkowej, gdzie główną funkcją - a w wielu wypadkach jedyną - była właśnie czysto audytorska, obrachunkowa funkcja, czyli audyt poszczególnych rachunków, badanie zgodności ewidencji księgowej. Od wielu lat coraz bardziej wyraźna jest tendencja do poszerzania tej kontroli o kontrolę wykonania zadań. Pan prof. C. Kosikowski powiedział, że istotą każdej kontroli, a szczególnie budżetowej, powinno być zwiększenie troski o stan finansów publicznych. Uważamy, że właśnie poprzez połączenie tych dwóch funkcji, tj. kontroli audytorskiej z kontrolą wykonania zadań jesteśmy w stanie w pełni ocenić, na ile w działalności poszczególnych organów przejawia się troska o stan finansów publicznych. To, co nam Europa sugeruje, jest to w pewnej mierze dostosowanie do stanu obecnie istniejącego w wielu instytucjach europejskich, abstrahując od tendencji i zmian, jakie w nich mają miejsce. Chcę wyraźnie powiedzieć, że Polska, jeśli chodzi o system kontroli państwowej, nie ma się czego wstydzić. Jesteśmy zarówno w EUROSAI, jak i INTOSAI postrzegani jako instytucja, która osiągnęła pewne docelowe standardy funkcjonowania. Moim zdaniem NIK, wzmacniając swoją rolę audytorską, powinna zmierzać w takim kierunku, który by umożliwił wydawanie certyfikatów poszczególnym jednostkom budżetowym. Państwo także mówili w swoich wystąpieniach: każdy dysponent, w tym również główny księgowy budżetu państwa, powinien jednoznacznie wiedzieć, jak został oceniony. Myślę, że w tym kierunku Izba powinna pójść, tyle że wymaga to zmian legislacyjnych.

Prof. dr hab. Maria Gintowt-Jankowicz: Moja fascynacja finansami publicznymi zaczęła się od uświadomienia, że można się nimi zajmować tylko w takiej skali i w takiej części, w jakiej rzeczywiste przepływy środków publicznych są rejestrowane i ewidencjonowane. Tam, gdzie nie ma ewidencji, a w dodatku ewidencji uporządkowanej, bieżącej, rzetelnej - jesteśmy bezradni, gdyż praktycznie nie mamy narzędzi, aby odtworzyć procesy i czynności dysponowania pieniędzem budżetowym. Myślę, że tę oczywistą prawdę należy przypomnieć, kiedy mamy się zastanawiać nad metodami badania wykonania budżetu państwa przez najwyższy organ kontroli państwowej. To właśnie dlatego służby księgowo, w tym korpus kontrolerów, są zazwyczaj najwyżej opłacanym korpusem funkcjonariuszy państwowych. Jest to elita wszelkich funkcjonariuszy państwowych i od tej „deklaracji intencji” chciałabym zacząć.

Sądzę, że znakomity jest tytuł tego rozszerzonego posiedzenia Kolegium NIK, bo jest bardzo prowokacyjny: kontrola czy audyt? Pozwolę sobie zająć stanowisko trochę inne aniżeli szanowni referenci. Otóż, przez ostatnie dwanaście lat jesteśmy poddawani intensywnej „edukacji” płynącej równocześnie z państw o różnych tradycjach ustrojowych i z tym związanych różnicach pojęć i terminologii. W tej sytuacji nie jest trudno wpaść w pułapkę językową. Członkowie Unii Europejskiej - choć to za wąsko powiedziane, gdyż to samo jest w Kanadzie - tę czynność kontroli państwowej nazywają audytem. Do tego audytu dodaje się przymiotniki i np. mamy *regularity audit* i to mniej więcej odpowiada temu, co pojmujemy przez kontrolę z punktu widzenia szeroko rozumianej legalności. Badamy, czy stan ksiąg odpowiada dokumentom źródłowym, czy procesy wprowadzone w danej jednostce odpowiadają wyznaczeniom. Ta klasyczna formuła wielokrotnie była tu cytowana. Wielokrotnie podkreślano, iż kontrola z punktu widzenia legalności jest podstawową, oczywistą, klasyczną i fundamentalną funkcją instytucji kontroli państwowej. Ale to za mało, gdyż ta instytucja przeorientowuje się coraz bardziej w tzw. *performance auditing*, czyli ocenę stopnia wykonania i ocenę stopnia realizacji celów danej jednostki.

Może nie miałabym odwagi w tak znakomitym gronie fachowców podzielić się tą informacją, gdyby nie fakt, że przed miesiącem wzięłam udział w seminarium poświęconym dokładnie tej tematyce - kontrola, audyt, ewaluacja i inspekcja. Było to seminarium zorganizowane przez Europejski Instytut Administracji Publicznej w Maastricht z udziałem przedstawicieli Europejskiej Izby Obrachunkowej.

W moim odczuciu niestety wpadamy w pułapki językowe, bierzemy jakieś słowa i chcemy czynić z nich różne instytucje, różne pojęcia. Przekonuje mnie o tym m.in. porównanie nazwy europejskiej instytucji kontrolnej w języku angielskim i francuskim; ang. *European Audit Office*, franc. *La Cour des Comptes Européens*.

Mamy już słowniki języka profesjonalnego z dziedziny administracji publicznej i zarządzania, robione specjalnie dla nas przez Brytyjczyków, Kanadyjczyków i Amerykanów. Bardziej im wierzę aniżeli słownikom popularnym, które dają definicję audytu pokrywającą się z podstawową definicją kontroli. Wydaje się zatem, że na gruncie naszego polskiego przyzwyczajenia językowego kontrola jest co najwyżej pojęciem szerszym, nadrzędnym, jest używana rzeczownikowo i czasownikowo. Natomiast audyt, tak jak tu podkreślano, został prawidłowo ujęty w rachunkowości. Obszar anglojęzyczny używa terminu „audyt wewnętrzny”. Z tego co wiem, nowelizacja ustawy o finansach publicznych była przygotowywana w zbyt dużym pośpiechu. Została tam wprowadzona kontrola i audyt i - tak jak państwo mówili - definicja audytu wewnętrznego powtarza dokładnie według kolejności - o czym pan prof. A. Wernik też wspomina w referacie - te same kryteria kontroli, które oczywiście zawierają wszystko, wszelka bowiem efektywność i skuteczność mieści się w naszych, szeroko zakreślonych kryteriach. Oczywiście, możemy dyskutować, co znaczy kryterium gospodarności, co znaczy kryterium celowości, ale dla mnie jest to dokładnie *performance auditing*. Obserwuje się, że inne słowa przynoszą te same znaczenia, które my nie tylko znamy, ale które znalazły zastosowanie w praktyce w naszym kraju już przed wojną.

Drugim pasmem rozważań, dla jakości rządzenia fundamentalnych, był wątek najmocniej podkreślony w wystąpieniu pana dr. W. Misiąga, od którego rozpoczęłam swoje uwagi. Mianowicie, Najwyższa Izba Kontroli bada wykonanie budżetu państwa, ale na jakiej podstawie to robi. Zostało już tutaj dość wyraźnie powiedziane, że badanie sprawozdawczości nas nie zadowala. Jednak mówimy, że NIK bada wykonanie budżetu, a zatem w moim przekonaniu pojemność zarówno normy konstytucyjnej, jak i normy ustawowej powtórzonej w kilku miejscach jest ogromna. To NIK decyduje, jak dochodzi do ustalenia stanu faktycznego, a pamiętamy, że ustalić stan faktyczny jest rzeczą wyjątkowo trudną. Każdy zobaczy, czy budynek jest utrzymany dobrze, czy źle, ale nikt nie zobaczy wchodząc do instytucji, jak ona gospodaruje pieniędzem. Do tego potrzebny jest dostęp do szeregu dokumentów i mnie się wydaje, że te dwie normy: konstytucyjna i ustawowa dają bardzo wiele możliwości ustalenia trybu, metod czy przebiegu kontroli. W moim pojęciu żadna, najnowsza nawet koncepcja europejska czy szerzej - światowa, naprawdę nie zaskakuje nas dlatego, że nasze cztery podstawowe, fundamentalne kryteria kontroli mieszczą w sobie wszystko.

Kończąc, chcę tylko dodać, że instytucja kontroli państwowej służy pomocą parlamentowi i rządowi i że właśnie Najwyższa Izba Kontroli ma możliwości odpowiedniego ustawienia kontroli.

Prof. dr hab. Andrzej Sylwestrzak: Referaty były bardzo ciekawe, aczkolwiek nie ukrywam, że prowokują w moim odczuciu do polemiki. Przyłączam się do pani profesor, mojej przedmówczyni, że na podstawie mojego rozeznania, tak w literaturze polskiej, jak literaturze - nazwijmy to - Unii Europejskiej, w zakresie pojęcia audytu i w zakresie pojęcia kontroli - nie widzę różnicy. Dla mnie audyt jest fragmentem naszego pojęcia kontroli, a skoro tak, jeśli nie mamy jasnej definicji co to jest audyt i jak ten audyt mamy skonstruować z kontrolą, to nie jesteśmy w stanie budować instytucji opierając się wyłącznie na samym audycie. Pan dr W. Misiąg, moim zdaniem, poszedł stanowczo za daleko, proponując takie właśnie rozwiązania. Uważam, że można specjalizować Najwyższą Izbę Kontroli w doborze kontroli dokumentacji finansów publicznych. Natomiast nie wyobrażam sobie powołania nowej instytucji obok Najwyższej Izby Kontroli, wyłącznie wyspecjalizowanej w prowadzeniu tzw. audytu.

Przyznaję, że dokładnie nie wiem, jaka jest różnica między audytem a pojęciem naszej kontroli. Weźmy pod uwagę także to, że na pewno Sejm i społeczeństwo są wyraźnie przeciwne powoływaniu kolejnych instytucji kontroli. Kolejna instytucja kontroli to jest powielanie i często pozostawanie w konflikcie różnych instytucji kontroli. Dam przykład: Najwyższa Izba Kontroli może fakultatywnie kontrolować finanse samorządowe, a regionalne izby obrachunkowe - zgodnie z art. 171 Konstytucji - sprawują nadzór nad finansami samorządowymi. Pojęcie kontroli w naszej literaturze jest jasne, a moim zdaniem audyt to tylko metoda działalności kontrolnej. Jeśli mówimy o nowym audycie, to rozszerzałbym specjalizację Izby np. o programy komputerowe, gdyż i tak to wszystko mieści się w zarysie funkcji i zadań Najwyższej Izby Kontroli.

Nie widzę podstaw do wyodrębniania audytu w sensie zarówno teoretycznym, jak i instytucjonalnym. Nawiązałem do regionalnych izb obrachunkowych, ponieważ i tu są finanse publiczne. Regionalne izby obrachunkowe są to organy nadzoru w polskiej teorii, więcej - w europejskiej teorii, gdzie wyraźnie rozróżniam pojęcie kontroli, i tam występuje audyt oraz pojęcie nadzoru. To nam klasyfikuje podejście do problemów instytucjonalnych. Jeśli regionalne izby obrachunkowe są organami nadzoru, a Najwyższa Izba Kontroli jest organem kontroli, to dokładnie wiadomo o co chodzi. Dlatego audyt umieszczam w zakresie działalności kontrolnej Najwyższej Izby Kontroli.

Problem następny, który warto by podnieść na tej konferencji, to sytuacja, gdy w Konstytucji mamy Najwyższą Izbę Kontroli i regionalne izby obrachunkowe (w art. 171). W stosunku do samorządu terytorialnego, moim zdaniem, ta sytuacja stwarza dekompozycję instytucjonalną w zakresie szeroko pojętej kontroli finansów publicznych. Przeprowadziłem stosowną analizę i niedługo materiały przedstawię w formie artykułu. Konstytucja z 1997 r., z punktu widzenia zarówno postanowień o Najwyższej Izbie Kontroli, jak i art. 171 w zakresie nadzoru nad finansami samorządowymi absolutnie nie zabrania np. połączenia tych instytucji i ulokowania regionalnych izb obrachunkowych nawet z ich kompetencjami nadzorczymi w ramach zadań Najwyższej Izby Kontroli. Jeżeli pominiemy inne elementy, np. sprawy finansowe, to oznacza na pewno uniknięcie instytucjonalnej dekompozycji kontroli. Sprawa ta jest zauważalna np. w pracach magisterskich, gdy jedni piszą o regionalnych izbach obrachunkowych, inni o delegaturze Najwyższej Izby Kontroli, np. w Gdańsku. Wychodzą dziwne rzeczy, bo to samo robi się często dwa razy, raz fakultatywnie, raz obligatoryjnie, a powiedzmy sobie - nadmiar kontroli, tak jak każdy nadmiar, jest rodzajem demoralizacji. Dobre imię kontroli, już nie mówię o jej skuteczności, wymaga bardzo daleko posuniętej koordynacji, a moim zdaniem połączenie - za czym się zdecydowanie opowiadam - regionalnych izb obrachunkowych z Najwyższą Izbą Kontroli może temu celowi służyć. Konstytucja z 1997 r. otworzyła drogę do nowego unormowania całości kontroli nadzoru finansów publicznych i w tym sensie opowiadałbym się za połączeniem tych instytucji.

Sprawą osobną jest konstrukcja instytucji absolutorium. Na jednej z konferencji, już po wejściu w życie Konstytucji RP z 1997 r., skierowałem do prof. M. Mazurkiewicza pytanie aktualne do chwili obecnej - dlaczego nie znalazła się w Konstytucji norma stanowiąca, iż nieudzielenie rządowi absolutorium powoduje automatyczne z mocy prawa podanie się rządu do dymisji? Brak takiego zapisu konstytucyjnego jest szczególnie widoczny w atmosferze ogólnego upolitycznienia także absolutorium. Otóż większość sejmowa popierając własny rząd siłą rzeczy udziela mu absolutorium. Celem jednak zdynamizowania absolutorium należy powrócić do instytucji tzw. selektywnego absolutorium, polegającego na tym, iż Sejm udzielając absolutorium rządowi jako całości może go nie udzielić poszczególnym ministrom. Taka konstrukcja nie wymaga zmiany Konstytucji, a obejmuje korekty jedynie na poziomie Regulaminu Sejmu. Warto dodać, iż w pierwszej połowie lat dziewięćdziesiątych istniało w Polsce selektywne absolutorium, dobrze służąc praktyce. Późniejsze odejście od tego rozwiązania stworzyło sytuację obecną, iż rząd w całości otrzymuje lub nie otrzymuje absolutorium, a ponieważ rząd opiera się na większości sejmowej, zatem otrzymuje absolutorium.

Problemem osobnym jest zadeklarowana w art. 10 Konstytucji zasada trójpodziału władz w wersji monteskiuszowskiej. Perspektywicznie w świetle rozdz. IX Konstytucji, mającego za przedmiot organy kontroli państwa usytuowane poza tradycyjnym trójpodziałem, możemy mówić o rozbudowaniu trójpodziału poprzez formowanie kolejnej władzy kontrolującej - jako czwartej. Sytuacja ta dowodzi konieczności poszukiwania argumentacji tak praktycznej, jak teoretycznej, przemawiającej za takim właśnie rozumieniem kontroli jako niezależnej władzy, ponieważ tym samym ulegają pogłębieniu instytucjonalne gwarancje praworządności.

Nowe, liczące się wyzwanie dla NIK, zawiera ustawa z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej. Otóż rola NIK w tworzeniu świata informacji o sprawach publicznych wydaje się niezwykle twórcza. W zakresie informacji, głównie o stanie finansów publicznych, pożądane wydaje się przedstawianie stanowiska NIK w dwóch wersjach. Uproszczonej, czyli popularyzatorskiej, skierowanej do szeroko pojętej opinii publicznej, oraz wersji

profesjonalnej, systematycznie kierowanej do Sejmu co najmniej w okresach dwóch miesięcy, a najdalej jednego kwartału. Problem tak pomyślanej informacji wydaje się szczególnie doniosły w świetle wymogów Unii Europejskiej i ogólnej dbałości o stan finansów publicznych, o czym przekonuje nas niestety dopuszczenie do powstania obecnej, złej sytuacji. Równocześnie NIK musi być przygotowana na różne inicjatywy społeczne zmierzające do uzyskania informacji, przede wszystkim inicjatywy formowane na podstawie wspomnianej ustawy z 6 września 2001 r.

Pragnę jeszcze zwrócić uwagę na jedno rozwiązanie dotyczące absolutorium, ustanowione przez bardzo niedobłą ustrojowo ustawę z 27 marca 1976 r. o NIK. Otóż dokonując wówczas fatalnej degradacji NIK, odebrano Izbie prawo występowania z wnioskiem o udzielenie rządowi absolutorium, upoważniając do tego sejmową Komisję Budżetową. Mimo wielu pozytywnych zmian w organizacji NIK, jakie przyniosły ustawy z 1980 i 1994 r. o NIK oraz Mała Konstytucja z 1992 r. i obecna Konstytucja RP z 1997 r., utrzymano rozwiązanie datowane z 1976 r., iż wniosek o absolutorium w dalszym ciągu formułuje sejmowa Komisja Finansów Publicznych. Przypomnijmy jednak, iż w II Rzeczypospolitej oraz do 1952 r. i od 1957 r. wniosek taki formułowała NIK. Obecnie wszystko przemawia za upoważnieniem NIK do formułowania wniosku o absolutorium, a zakładając realizację postulatu selektywności takiego wniosku, sprawa absolutorium mogłaby stać się płaszczyzną efektywnej kontroli finansów publicznych. Ponadto, wniosek NIK o absolutorium odpowiada teorii pogłębienia podziału władz, uczynienia go efektywnym mechanizmem ich wzajemnej kontroli, prowadząc do wzmocnienia niezależności kontroli państwowej.

Prof. dr hab. Adam Lipowski: Przedstawiając swój punkt widzenia co do problematyki dzisiejszego spotkania, wychodzę od stwierdzenia prymatu zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych nad formalnym wymogiem przekazania Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa. Uważam, iż opinia publiczna powinna wiedzieć, jaka jest rzeczywista wielkość dochodów i wydatków budżetowych. W wyniku konfrontacji tych dwóch wielkości opinia publiczna powinna więc znać rzeczywistą wielkość bilansu budżetu, tj. w praktyce polskiej - deficytu. Pierwszym źródłem informacji o dochodach, wydatkach i deficycie jest sprawozdanie Rady Ministrów. Nie jest ono jednak do końca, jak wiadomo, źródłem miarodajnym, zatem musi być do tego celu zaangażowana jednostka zewnętrzna. Taką jednostką zewnętrzną, w obecnym umocowaniu prawnym, jest Najwyższa Izba Kontroli. Izba, jeżeli ma spełnić oczekiwania społeczne, a nie tylko parlamentarne, powinna jednoznacznie określać, jaka była faktyczna wielkość dochodów, wydatków i deficytu. Przy okazji będzie to stanowić odniesienie do sprawozdania rządowego.

Jeżeli rząd upublicznia swoje sprawozdanie, a NIK swoje, to jest to podstawa ustalenia skali nieprawidłowości sprawozdania rządowego. Znane perypetie z zatwierdzeniem przez Kolegium NIK kontroli wykonania budżetu za 2000 r. jaskrawo uprzytomniły wszystkim, czym ta kontrola jest aktualnie, a czym nie jest.

Dokument NIK pt. „Analiza wykonania budżetu...” składa się niejako z dwóch nieprzystających do siebie części: ogólnej i szczegółowej. W części ogólnej (przedstawionej zazwyczaj w tomie I) podane są globalne wielkości dochodów, wydatków i deficytu budżetowego (rozdział II - „Wykonanie budżetu państwa”). Zamieszczone tam dane o powyższych wielkościach nie pochodzą ze źródeł NIK, ale zaczerpnięte są ze sprawozdania rządowego. Moim zdaniem, tego rodzaju „analiza” (porównanie ww. danych z ustawą budżetową) nie stanowi kontroli NIK w pełnym tego słowa znaczeniu, gdyż powyższe wielkości nie były ustalone w toku jej kontroli.

Dopiero w drugiej, szczegółowej części dokumentu (tom II), mamy do czynienia z właściwą kontrolą NIK, kiedy to Izba przeprowadza kontrolę dochodów i wydatków u poszczególnych dysponentów budżetu. Problem w tym, że liczba tych dysponentów jest niepełna, to znaczy nie obejmuje wszystkich dysponentów funduszy publicznych. Nie daje więc podstawy do określenia rzeczywistej wielkości deficytu budżetowego w skali państwa. Dlatego ewentualne wykazanie przypadków zawyżania dochodów i zaniżania wydatków u niektórych dysponentów nie może upoważniać NIK do korekty deficytu budżetowego obliczonego przez rząd (podanego w tomie I).

I tak, w pierwszej części - ogólnej - czytelnik zapoznaje się z oficjalną wielkością deficytu budżetowego, której NIK nie weryfikuje, lecz biernie akceptuje za danymi Rady Ministrów, zaś w części drugiej - szczegółowej - stwierdzone nieprawidłowości nie rzutują na wielkości przyjęte w części pierwszej. Wniosek: obecny sposób prezentacji wyników kontroli budżetu przez NIK jest niespójny wewnętrznie. Część druga nie przystaje metodologicznie i merytorycznie do części pierwszej. W sumie należy powiedzieć, że stosowana dotąd przez NIK procedura kontroli budżetowej daleko odbiega od standardów typowych dla kontroli finansowej spółek, prowadzonej przez audytora zewnętrznego, którego zadaniem jest weryfikacja bilansu sporządzonego przez zarząd. Oznacza to, że w stosunku do prawie połowy PKB opinia publiczna nie zna stanu faktycznego w zakresie całości finansów publicznych i co więcej, nie wie, że tego nie zna.

Wynikają z tego dwa postulaty. Postulat pierwszy, „na dziś”, jest tego rodzaju, aby część pierwszą analizy wykonania budżetu (rozdział II) włączyć do rozdziału I („Realizacja założeń makroekonomicznych”), gdyż podane w nim dane na temat dynamiki PKB, inflacji, bezrobocia itd., pełnią tę samą rolę informacyjną, co dane o dochodach i wydatkach budżetowych ogółem, nie mówiąc o tym, iż analogiczne jest źródło obu tych rodzajów danych, o czym opinia publiczna powinna wiedzieć. Prezentację wyników właściwej kontroli budżetowej NIK powinna więc ograniczyć do własnej kontroli, przeprowadzonej u wybranych dysponentów budżetu, z zaznaczeniem ograniczoności wniosków z niej wynikających.

Postulat „na jutro” sprowadza się do zwiększenia reprezentatywności doboru dysponentów budżetu, aby na podstawie kontroli ich dochodów i wydatków można było ustalić rzeczywistą wielkość deficytu budżetowego w skali makroekonomicznej. Mam świadomość, że realizacja tego postulatu jest przedsięwzięciem długofalowym, w ramach którego należy rozważyć rozmaite kwestie prawne i organizacyjne (termin prezentacji wyników kontroli). Ale najpierw trzeba się zdecydować na to rozwiązanie.

Moim zdaniem, dobrze się stało, iż nowe kierownictwo NIK zorganizowało to spotkanie. Ale z drugiej strony szkoda, że nie spotkaliśmy się 6 lat temu. Być może kwestie poruszane na tym spotkaniu byłyby już dawno pozytywnie rozstrzygnięte z korzyścią dla gospodarki i społeczeństwa.

Prof. dr hab. Hanna Sochacka-Krysiak: Geneza instytucji kontroli państwowej, wykonywanej w Polsce przez NIK, związana jest z procesem kształtowania się demokracji parlamentarnej na przełomie wieku XVIII i XIX. W początkach wieku XIX powstało wyraźne zapotrzebowanie parlamentu na profesjonalne doradztwo w kwestii oceny przebiegu oraz skutków wykonywania przez rząd budżetu, uchwalonego wcześniej przez parlament i stanowiącego wyraz jego politycznej woli. Parlament potrzebuje zatem wyspecjalizowanej instytucji, która może dokonać merytorycznej analizy sprawozdania z wykonania budżetu, ocenić efekty działalności rządu i dostarczyć parlamentarzystom (z reguły ludziom o różnym poziomie i kierunku wykształcenia) wiedzy na temat tego, jakie wnioski wynikają ze sprawozdania, m.in. pod kątem kwestii udzielenia lub nieudzielenia rządowi absolutorium.

Tak rozumiane zadania wymagają oczywiście pełnego uniezależnienia kontroli państwowej od administracji rządowej, stanowiącej bierny podmiot tej kontroli, w przeciwnym bowiem wypadku możliwe jest podejmowanie prób neutralizacji skutków ustaleń kontrolnych i wniosków formułowanych m.in. pod adresem decydentów odpowiedzialnych za wykonywanie budżetu. Uniezależnienie kontroli państwowej od administracji jest zasadą niezwykle ważną, respektowaną powszechnie, a nieograniczone praktycznie możliwości bieżącego podejmowania kontroli problemowych stanowią jeden z warunków skutecznego zbadania corocznego sprawozdania z wykonania budżetu i sformułowania na tej podstawie merytorycznie uzasadnionych wniosków adresowanych do parlamentu.

Uprawnienia kontrolne parlamentu w dziedzinie publicznej gospodarki finansowej, wynikające z jego istoty, tj. sprawowania funkcji naczelnego organu władzy publicznej, rodzą jednak nowe problemy; zajmuję się nimi od ok. 10 lat, tj. od momentu, gdy opublikowałam na łamach czasopisma „Kontrola Państwowa” artykuł pt. „Parlamentarna kontrola budżetowa”. Pojawił się mianowicie pewien konflikt między politycznym organem władzy a organami profesjonalnej administracji rządowej. Badając tę kwestię w ujęciu porównawczym stwierdziłam, że wiele parlamentów europejskich zastosowało swoiste samoograniczenie własnych uprawnień, wprowadzając nawet do Konstytucji utrudnienia dotyczące wnoszenia poprawek do rządowego projektu budżetu. Przyjmuje się tu założenie, że rządowy projekt jest przygotowany rzetelnie i profesjonalnie, z uwzględnieniem niebezpieczeństw związanych np. z właściwą parlamentarzystom tendencją do powiększania w trybie poprawek wydatków budżetowych spełniających oczekiwania elektoratu bez względu na to, czy znajdują się dodatkowe źródła ich sfinansowania. Jest to, jak już wspomniałam, problem ogólnoeuropejski. Dość dobrze znam literaturę niemiecką, w której już ok. 30 lat temu można było znaleźć pogląd, iż parlamentarzyści mają naturalną skłonność do powiększania wydatków bez dbałości o to, czy nie spowoduje to niebezpieczeństwa nadmiernego zwiększenia deficytu. Ów swoisty konflikt między władzą polityczną a władzą wykonawczą, reprezentującą czynnik profesjonalizmu, doprowadził do tego, że w Europie coraz wyraźniej rosną uprawnienia rządu do wetowania poselskich poprawek; możliwości wprowadzania takich poprawek do rządowego projektu budżetu zostają bardziej utrudnione, a w niektórych krajach praktycznie biorąc nie można wprowadzić żadnej poprawki bez akceptacji rządu. W związku z tym pojawiają się w literaturze przedmiotu obawy dotyczące potencjalnego osłabienia roli i pozycji parlamentu.

Moim zdaniem, należałoby z uwagą rozważyć to, co niektórzy referenci mówili na temat ewentualnego włączenia NIK do prac nad rządowym projektem budżetu, co oznaczałoby obowiązek opiniowania nie tylko sprawozdania z wykonania budżetu, lecz także wspomnianego projektu budżetu. Trzeba pamiętać, że Polska wkracza na drogę uzupełniania procedur związanych z rocznym planowaniem budżetowym przez programowanie finansowo-budżetowe w skali kilku lat. Na podstawie doświadczeń RFN można stwierdzić, że jednym z głównych zadań nowej, wstępnej kontroli budżetu przez NIK mogłoby stać się konfrontowanie rządowych projektów rocznego budżetu z prognozami zawartymi w programach finansowych, a tym samym - ocena trafności owych prognoz. Byłaby to zatem kontrola wstępna projektu budżetu, uzupełniona ewentualnie w przyszłości wstępną kontrolą procesu otwierania kredytów budżetowych w ramach układu wykonawczego. Taka kontrola, rozumiana jako działanie w pełni kompleksowe, nie wydaje się w tej chwili możliwa, ale nawet selektywne (wrywkowe) kontrolowanie otwarć kredytów budżetowych mogłoby zmniejszyć skalę nieprawidłowości w fazie wydatkowania pieniędzy publicznych i nadać kontroli charakter bardziej prewencyjny.

Nawiązując do tematu naszego seminarium pozwolę sobie stwierdzić, iż solidaryzuję się z tymi dyskutantami, a przedtem referentami, którzy twierdzili, że w istocie audyt i kontrola stanowią nierozdzielalną całość. W kolejnych

edycjach podręcznika kontroli finansowej¹ nie używaliśmy wprawdzie słowa „audyt”, ale definiując kontrolę zawsze twierdziłmy, że kontrola ma w zdecydowanej większości przypadków postać dokumentalną, toteż najpierw trzeba sprawdzić jakość i rzetelność wszelkich dokumentów księgowych oraz sprawozdawczych. Dopiero potem, po zbadaniu rzetelności całej dokumentacji i jej wiarygodności można zająć się treściami merytorycznymi w niej zawartymi. Myśle, że tę nierozdzielalną jedność audytu i kontroli należałoby wyraźnie wyeksponować. Być może rację ma pani prof. E. Chojna-Duch proponując, by według wzoru W. Brytanii, gdzie funkcjonuje Urząd Generalnego Audytora i Kontrolera, rozbudować nazwę NIK, tworząc Najwyższą Izbę Kontroli i Audytu.

Pozwolę sobie wrócić na chwilę do kwestii absolutarium. W dyskusji dzisiejszej pojawił się m.in. problem selektywnego określania odpowiedzialności poszczególnych członków rządu, którzy w fazie wykonywania budżetu powinni ponosić osobistą odpowiedzialność za ewentualne nielegalne, nieracjonalne lub niecelowe decyzje. Wiąże się to z szerszą kwestią egzekwowania wniosków pokontrolnych. Oczywiście nie wszystkie wnioski pokontrolne mają charakter personalny i nie wszystkie prowadzą do ustalenia indywidualnej odpowiedzialności oraz konsekwencji z tym związanych. Generalnie jednak słabym punktem kontroli jest to, że duża część wniosków pokontrolnych trafia do przysłowiowej „szuflady”. Wątek ten powraca stale na kolejnych kongresach międzynarodowych, kiedy wymienia się doświadczenia z działalności najwyższych organów kontroli finansów publicznych. Jest to sprawa, która wciąż pozostaje otwarta: po pierwsze - jak zmienić stosowne przepisy prawne, po drugie - jak zbudować pewien obyczaj polityczny, by wnioski pokontrolne były skrupulatnie rozpatrywane i skutecznie wykorzystywane.

Obecnie, gdy mamy ogromny deficyt budżetowy, zadaniem NIK powinna być przede wszystkim koncentracja uwagi na wydatkach publicznych. Ustawa pozwala NIK zajmować się całokształtem finansów publicznych, ale przecież wpływy budżetowe z podatków są jedynie prognozowane. Państwo może określić konstrukcję owych podatków, natomiast nie może „zadekretować” podstawowej wielkości, tj. obrotów i dochodów decydujących o rzeczywistej wydajności wpływów do budżetu. Ponadto istnieją - jak wiadomo - określone tzw. prawem Laffera granice „opłacalności” (dla państwa) poziomu nominalnych obciążeń podatkowych. Głównym zadaniem NIK powinno zatem być to, co minister M. Belka określił ostatnio jako podstawowy element polityki stabilizacyjnej, a więc ścisła kontrola wydatków, zwłaszcza tych, które nie mają charakteru wydatków sztywnych. Sprawna, skuteczna kontrola wydatków publicznych może stać się elementem lansowanej przez obecnego tu pana prof. S. Owsiaka racjonalizacji wydatkowania środków publicznych w całej sferze budżetowej i pozabudżetowej. Wspomniana już przeze mnie sprawa uzupełnienia planowania rocznego prognozowaniem kilkuletnim o charakterze prognostyczno-strategicznym wskazuje, że rysują się dla NIK zadania nie tylko w zakresie dokonywania skrupulatnej analizy wydatków *ex post*, ale również formułowania wniosków legislacyjnych, które mogłyby stać się podstawą owej racjonalizacji wydatków publicznych.

Diagnozy złego stanu finansów publicznych mamy na ogół trafne, pojawia się natomiast problem terapii. Na rynku księgarskim ukazały się niedawno dwie interesujące książki: Jamesa Buchanana - „Finanse publiczne w warunkach demokracji” i Milтона Friedmana - „Tyrania status quo”, stanowiące swoisty przyczynek do wygłoszonej swego czasu przez prof. L. Balcerowicza tezy, iż w warunkach demokracji bardzo trudno jest prowadzić racjonalną politykę ekonomiczno-finansową, co nie znaczy, iżby nie należało tych trudności przełamywać.

Cieszę się, że pani prof. E. Chojna-Duch wspomniała w swym referacie o pewnym mankamencie legislacyjnym, jaki dotyczy regionalnych izb obrachunkowych. Ostatnio zajmuję się samorządem terytorialnym i „uwiera” mnie świadomość, że w 1992 r., kiedy z inspiracji praktyką Francji wprowadzono jako organ nadzoru nad samorządem właśnie r.i.o., nie dokonano bardziej dokładnej analizy systemu francuskiego. We Francji bowiem r.i.o. są ściśle związane z Izbą Obrachunkową, stanowiącą odpowiednik NIK; dzięki temu nadzór państwa nad samorządem jest, moim zdaniem, bardziej „praworządny”, gdyż samorząd terytorialny jest odrębnym od państwa związkiem publicznoprawnym, a formy nadzoru nad nim - jak zaleca Europejska Karta Samorządu Terytorialnego - muszą być ograniczone i bardzo precyzyjnie sformułowane w stosownych przepisach prawnych,

W referacie pana prof. C. Kosikowskiego zwróciło moją uwagę spostrzeżenie, iż praktyka NIK jest lepsza niż prawo ją normujące. Powstaje pytanie, czy parlament jest w stanie wykorzystać w pełni ustalenia i wnioski NIK, a może istotnie należałoby powołać osobną Komisję Kontroli Finansów Publicznych w naszym parlamencie?

Konkludując: ustawowe rozszerzenie zadań i zakresu obowiązków NIK w kierunku pogłębienia ocen prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi wydaje się konieczne, ale nie dotyczy pytania zawartego w temacie dzisiejszego seminarium: audyt czy kontrola. Przyłączam się do poglądu, że jest to pytanie o charakterze retorycznym. Zarówno audyt, jak i kontrola stanowią integralne części tej samej całości.

Prof. dr Ryszard Szawłowski: W referatach, jak też w dyskusji, poruszane były kwestie pojęciowe, sądzę, że wywołane wprowadzeniem w 2001 r. do ustawy o finansach publicznych terminów „audyt” i „audytor”. Chcę się do tego ustosunkować, ponieważ bez głębszego przeanalizowania znaczenia tych określeń mogą wyniknąć różne nieporozumienia. Dla przypomnienia - w okresie II Rzeczypospolitej termin „audyt” nie był znany, natomiast termin „audytor” odnosił się do sędziów wojskowych i do sądownictwa kościelnego. Natomiast termin „audyt” i „audytor” w

¹ Od: L. Kurowski, H. Sochacka, R. Szawłowski: *Kontrola finansowa*, 1956 r. do: L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, 2000 r.

znaczeniu, które nas teraz interesuje, jest nowym pojęciem i wywodzi się ze świata anglosaskiego, który w XX w., głównie po II wojnie światowej, zaczął się rozprzestrzeniać na inne kraje, np. Francję. Dlatego też nie ma racji pan prof. C. Kosikowski, twierdząc w swoim referacie, że wyraz „audyt” nie występuje w języku francuskim. Wystarczy zajrzeć do Larousse'a, gdzie jak najbardziej znajdujemy to słowo, przy czym wyraźnie zaznacza się tam koneksje angielskie.

Może teraz trochę historii. W XIX wieku w Wielkiej Brytanii dochodzi do rozkwitu znaczenia *chartered accountants*, czyli jak się ich u nas nazywało i dalej nazywa - biegłych rewidentów. Zakres ich badań był dość wąski i raczej formalny, byli oni jednak znani i cenieni za solidną, uczciwą i cieszącą się wielkim zaufaniem w sferach gospodarczych pracę. Są to cechy arcyważne dla każdego audytora prywatnego czy publicznego. Przytoczę taką ciekawostkę - John Galsworthy, angielski noblista z dziedziny literatury w 1932 r., doskonale zorientowany w tych sprawach, w powieści „Saga rodu Forsyte'ów” wkłada w usta głównego bohatera, Soamesa, takie słowa: „Czyżby cyfry były fikcyjne? Niemożliwe, to zbyt trudne do przeprowadzenia ze względu na rewizorów. Jeśli Soames wierzył komuś, to zaprzysiężonym rewizorom.” (cyt. z przekładu polskiego). Uważam, że jest to bardzo ładna wizytówka starej daty rewizorów.

Nie wiem, czy ta etyka się zachowała, ponieważ ich działania zaczęły spotykać się z rosnącą krytyką. Na przykład, pod koniec 1992 r. w renomowanym londyńskim czasopiśmie „The Economist” pojawił się artykuł, w którym donoszono, iż brytyjski Auditing Practices Board stwierdził, że audyt w sektorze prywatnym wymaga fundamentalnej reformy. Także w USA za dużo było przypadków, kiedy wielkie spółki bankrutowały (cyt.) „w czasie ambarasująco krótkim od momentu ogłoszenia pozytywnego sprawozdania przez audytorów”. Odpowiedzią tych ostatnich na pytanie „gdzie wtedy byliście?” było, że publiczność nie rozumie ich zadania. Zadaniem audytorów przy składaniu sprawozdania członkom rad nadzorczych i akcjonariuszom nie jest wykrywanie nadużyć czy przepowiadanie przyszłości spółki. Tymczasem wspomniany APB słusznie postulował wtedy, aby audyt był bardziej dalekowzroczny, powinien on również obejmować swoim zakresem działań ocenę wewnętrznego systemu kierowania oraz wyrażać opinię co do ryzyka, z którym dana spółka jest skonfrontowana. Od tego czasu, wydaje mi się, nastąpił duży postęp, który także u nas przejawia się w odpowiednich zapisach ustawy o rachunkowości z 1994 r., w których jest mowa o tym, że biegły rewident powinien wskazać na zagrożenia w dalszej działalności badanej jednostki i zająć się ewentualnymi czynnikami wpływającymi negatywnie na taką sytuację.

Jeśli chodzi o audyt, który jest przedmiotem dzisiejszej dyskusji, czyli audyt sektora publicznego, to trzeba powiedzieć, że jest on wykonywany przez naczelne organy kontroli państwowej i występuje w nazwach tych organów, np. w Wielkiej Brytanii czy Kanadzie. Warto w tym miejscu podnieść jeszcze jedną kwestię. Obserwujemy w tej dziedzinie wielki postęp, zwłaszcza biorąc pod uwagę kryteria kontroli dalece przewyższające działalność audytorów w sektorze prywatnym. Nie wszyscy sobie uświadamiają, jeśli chodzi o terminologię, że audyt stosuje się dziś w krajach anglosaskich również do tematów badawczych, które nie mają bezpośredniego związku z problematyką finansową. Na przykład szeroko pojęte sprawy bezpieczeństwa narodowego są w gestii General Accounting Office w USA, błyskawicznie reagującego na wyłaniające się sytuacje. Mam przed sobą wydruk tytułów dokumentów przedstawianych Kongresowi przez General Accounting Office po tragicznych wydarzeniach z 11 września 2001 r., przygotowanych w ciągu tygodnia czy kilku tygodni, np. dotyczących bioterroryzmu czy bezpieczeństwa wewnętrznego. Myślę, że to wskazuje na szerokie pojmowanie tego terminu, który może być dowolnie używany, bez względu na to, czy w grę wchodzi sprawy finansowe. Trzeba dodać, iż wspomniany General Accounting Office nie przystąpił jeszcze do kompleksowej kontroli wydarzeń z 11 września 2001 r., czekając na wyraźne zlecenie Kongresu.

Chciałbym się jeszcze odnieść do przedstawionych referatów. Pani prof. E. Chojna-Duch przytacza sformułowanie wzięte rzekomo z Biblii - *Quis custodiet custodes?* Tymczasem chodzi tu o cytat z wybitnego satyryka rzymskiego, Juwenalisa. Pani prof. E. Chojna-Duch i pan prof. A. Wernik proponują, aby Najwyższa Izba Kontroli uczestniczyła w projektowaniu budżetu państwa w roli doradcy czy konsultanta, bazując na swoich doświadczeniach gromadzonych w codziennej pracy. Otóż, chcę przypomnieć, że przecież kontrola projektów budżetu jest bardzo poważnie traktowana i realizowana rokrocznie przez niemiecką Bundesrechnungshof, będącą odpowiednikiem naszej NIK. Tak więc, jeżeli jeden z kolegów mówi o wchodzeniu w kompetencje innej władzy, to ja apeluję o bardziej pragmatyczne podejście do różnych zagadnień. W RFN także istnieje trójpodział władz, ale nikt nie ma żadnych obiekcji, aby Bundesrechnungshof pomagała władzy wykonawczej swoim doradztwem w konstruowaniu projektu budżetu federalnego.

Drużga sprawa, o której wspomina się przelotnie w referatach, to upublicznianie dokumentów NIK. Parokrotnie na posiedzeniach Kolegium Izby wysuwałem sugestię, że niezależnie od jawności tych dokumentów uważam, iż nie są one dostatecznie łatwo dostępne. Należałoby pomyśleć, czy nie wprowadzić sprzedaży za rozsądną cenę pewnych podstawowych dokumentów NIK, jak np. „Sprawozdanie z działalności”, „Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej”. Wspomniany już przeze mnie General Accounting Office rozwiązał tę sprawę w ten sposób, że jeden egzemplarz każdego dokumentu jest dostarczany zainteresowanemu darmo, choć jeśli ktoś chce więcej, musi płacić. Chodzi mi o to, aby w punktach sprzedaży rozprowadzających Dziennik Ustaw, Monitor Polski itd., można było także kupić za rozsądną cenę podstawowe publikacje opracowywane przez NIK.

Ostatnia sprawa, to absolutorium i związane z nim ustawienie naczelnego organu kontroli w całym cyklu budżetowym. Chciałbym nawiązać do praktyki II Rzeczypospolitej. Pozwolę sobie przeczytać art. 7 ust. 2 ustawy o

Kontroli Państwowej z 1921 r. Zostało tam napisane, że uwagi o wykonaniu budżetu za okres ubiegły z wnioskiem o udzielenie lub odmówienie rządowi absolutorium NIK przedstawia jednocześnie Prezydentowi RP, Sejmowi i Senatowi najpóźniej w 6 miesięcy od dnia otrzymania od ministra skarbu ogólnego zamknięcia rachunku z całej gospodarki państwowej. Wtedy były więc zupełnie inne możliwości niż mamy w tej chwili, bo NIK dysponowała znacznie dłuższym czasem.

W przekazywanych przez NIK do Sejmu corocznych dokumentach zatytułowanych: „Uwagi Kontroli Państwowej o zamknięciach rachunków państwa i wykonaniu budżetu za rok ...” zawarte były wnioski o zatwierdzenie zamknięcia rachunków państwa za dany rok oraz o udzielenie rządowi absolutorium z gospodarki finansowej za tenże rok. Dalej zawarte były dwa zastrzeżenia, iż udzielenie przez Sejm absolutorium co do gospodarki finansowej za dany rok nie może wpływać: a) na bieg spraw zakwestionowanych przez Kontrolę Państwową czy też przez władze administracyjne; b) na odpowiedzialność za straty Skarbu Państwa w danym okresie budżetowym, jakie ewentualnie mogą wyjść na jaw w przyszłości. A więc w odniesieniu do punktu b) wyraźnie przewidziano możliwość istniejącą i dzisiaj, np. w kodeksach: postępowania administracyjnego, cywilnego i karnego oraz w Ordynacji podatkowej co do wznowienia postępowania.

Prof. dr hab. Marek Mazurkiewicz: Sam tytuł naszego posiedzenia-symposium „kontrola czy audyt?” jest swego rodzaju prowokacją intelektualną. Temat, nad którym dyskutujemy, to problem systemu kontroli wykonywania budżetu przez Najwyższą Izbę Kontroli. Nasza polska tradycja wykształciła określony aparat pojęciowy w ramach pojęcia kontroli, jako prawnej formy działania organów publicznych i nie wydaje się potrzebne, aby w tej dziedzinie wprowadzać nadmierne modyfikacje. Nie rozwijając tego tematu, chciałbym zwrócić uwagę, że większość z nas jest prawnikami, stąd zakodowana potrzeba dyscypliny myślowej. Jeżeli istnieje już określona, zdefiniowana prawnie instytucja, niebezpieczne jest wprowadzanie innych nazw jako jej synonimów, gdyż to natychmiast, a zwłaszcza teoretykom, narzuca pytanie: czy to są dwie odrębne instytucje prawne, czy ekonomiczne i czym się one różnią, jeżeli ustawodawca używa obu określeń? Jest to niesłychanie niebezpieczne z punktu widzenia zarówno polityki legislacyjnej, jak i praktyki stosowania prawa. W tym przypadku do angielskiego słowa *audit* zamiast „i” wstawiliśmy tylko „y”, wprowadzając „nowe” polskie słowo do instytucji polskiej kontroli. Nie wzięto przy tym pod rozwagę, że – *control planning and controlling* oznacza w doktrynie anglosaskiej zupełnie co innego niż „planowanie i kontrola” w Polsce czy w tradycji kontynentalnej.

Warto sobie zdawać sprawę, że w systematyce działań kontrolnych mieści się także dyskutowana dziś kompleksowa kontrola dokumentalna budżetu wykonywana przez wyspecjalizowany organ publiczny. Tym wyspecjalizowanym organem jest dzisiaj w Polsce NIK i obawiałbym się, jako prawnik, mnożenia bytów ponad potrzebę poprzez tworzenie konkurencyjnego w tej sferze nowego organu centralnego - głównego audytora poza NIK. Mogłoby to bowiem przynieść więcej szkód w systemie funkcjonowania kontroli w efekcie krzyżowania się kompetencji tych organów i nakładania się ich czynności kontrolnych. Jeżeli wyraźnie wczytamy się w art. 203 i 204 Konstytucji w kontekście art. 226, to mamy dzisiaj bardzo wyraźny model normatywny oceny wykonania budżetu przez NIK. Kryteria legalności, gospodarności, celowości i rzetelności wyczerpują swym zakresem także i dwa dalsze kryteria (jawności i przejrzystości), powołane w niektórych referatach w ślad za regulacjami art. 35a, b, c ustawy o finansach publicznych. Wydaje się, że dzisiaj problemem jest wsparcie NIK i ułatwienie jej pełnego wykorzystywania już danych jej przez Konstytucję kompetencji w zakresie kontroli wykonania budżetu, a nie osłabianie jej przez budowanie konkurencyjnej instytucji wprowadzającej zamęt kompetencyjny.

Jesteśmy często pod naciskiem traktowania praktyki - nie zawsze poprawnej - jako wzorca normatywnego. Wzorzec normatywny z art. 204 ust. 1 Konstytucji wyraźnie wymienia dwie opinie, jedną - analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz drugą, odrębną od tej analizy - opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. Ustawodawca konstytucyjny nie stwarza najmniejszych ograniczeń dla wykorzystania w tej mierze zarówno sprawozdania rządu, jak i, zgodnie z dotychczasową praktyką, sięgania do materiałów kontroli NIK, przeprowadzonych w przeszłości w okresie objętym kontrolą. Konstytucja nie stwarza ograniczeń formalnych i praktyka często łączy w jednym akcie prezentowanym przez NIK w trakcie sejmowych prac nad sprawozdaniem z budżetu analizę jego wykonania i opinię w przedmiocie absolutorium. Obecna praktyka i regulacja prawna jest niesprzeczna z art. 204 Konstytucji i nie ma absolutnej potrzeby nowelizowania w tej mierze Konstytucji.

Warto natomiast zwrócić uwagę na potrzebę pilnej ingerencji legislatora w proces tworzenia czy doskonalenia prawa w obszarze kontroli finansowej, w tym także kontroli wykonywanej przez NIK. Przypomnę, iż zgodnie z wzorcem konstytucyjnym, możliwość podejmowania działań przez organy władzy publicznej, zgodnie z art. 7 i 31 Konstytucji, opiera się wyłącznie na przepisach ustawy bądź - w zakresie ściśle określonym w tej ustawie - na przepisach wykonawczych do ustawy. Praktyka naszej działalności kontrolnej w zakresie kontroli finansowej przez długie lata opierała się na przepisach podstawowych, często niemających wyraźnej podstawy w delegacji ustawowej. Ten stan naprawiono w odniesieniu do postępowania podatkowego poprzez przepisy ordynacji podatkowej. Nowelizacja ustawy o finansach publicznych w zakresie unormowanym w art. 35a-c, wiązała się w dużej mierze z koniecznością stworzenia prawidłowej podstawy prawnej dla organów kontroli finansowej także w tym zakresie, ale nie wszystkie zagadnienia wymagające regulacji ustawowej zostały w niej uwzględnione.

Poza sferą podatkową, dotychczasowy obszar kontroli finansowej opierał się na dość anachronicznych podstawach prawnych. Można by się zastanawiać, czy rzeczywiście dotychczasowa regulacja, dosyć pospieszna i budząca pewne wątpliwości od strony techniki legislacyjnej, jest tutaj doskonała i wystarczająca z punktu widzenia dania organom finansowym należytego instrumentarium wkraczania w sferę praw podmiotów stojących poza wyraźnym obszarem jednostek wewnętrznych, choć do nich jest głównie adresowana. Wydaje się, że w świetle tego, co dziś zostało zreferowane przez kierownictwo NIK i w świetle ustaleń, którymi dysponowaliśmy od dawna w Sejmie, w zakresie prawnego umocowania i prawnych form funkcjonowania NIK, może zająć w niedługim czasie potrzeba znowelizowania ustawy o NIK. Przy tej nowelizacji warto by było rozbudować problem ustawowego umocowania, z właściwymi odesłaniami do aktów podustawowych, także procedury kontroli budżetowej, gdyż w tej mierze Konstytucja daje NIK szeroki zakres działania. W tej chwili procedury te są oparte w dużej mierze na wewnętrznych regulacjach organu kontroli, a Najwyższa Izba Kontroli jako organ konstytucyjny powinna mieć silniejsze umocowanie w szczegółowych regulacjach ustawowych, zwłaszcza w swych relacjach „zewnętrznych”.

Ostatnia kwestia, to problem ewentualnej nowelizacji ustawy o NIK i ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oraz ich łączenia. Gdyby potraktować regionalne izby obrachunkowe jako integralny segment systemu NIK, wtedy trzeba byłoby albo ograniczyć uprawnienia regionalnej izby obrachunkowej jako organu nadzoru bezpośredniego nad samorządem, co nie dałoby się pogodzić z funkcją NIK, albo radykalnie zmieniać całą koncepcję działania Najwyższej Izby Kontroli w polskim systemie konstytucyjnym. Nie wiem, czy jesteśmy do tego przygotowani i czy efekty takiej rewolucji byłyby pozytywne.

Prof. dr hab. Stanisław Owsiak: Chciałbym nawiązać do tego, co w swoim referacie przedstawił pan dr W. Misiąg. Mianowicie, jest to pewien punkt startowy do przebudowania całego systemu kontroli wewnętrznej finansów publicznych, gdyż moim zdaniem istnieje potrzeba zejścia na niższe szczeble jednostek, które alokują pieniądze. Według mojej wiedzy, system wewnętrznej kontroli finansowej praktycznie nie istnieje. Jest to pierwsza konstatacja. Druga - czytając ustawę i referaty rozumiem, że główny problem będzie polegał na ustaleniu w codziennej działalności i praktyce relacji pomiędzy NIK a Ministerstwem Finansów. Od tego będzie właściwie wiele zależało, a także i od tego, jak zostanie określona pozycja audytorów wewnętrznych w ramach instytucji, w których mają być strażnikami interesu finansów publicznych. To jest sprawa fundamentalna.

Następna kwestia. Mam pewne doświadczenie jako tzw. ekspert sejmowy i tutaj podzielam poglądy części państwa, że jakość dokumentu, który mamy do oceny pozostawia wiele do życzenia. Zmienia się układ budżetu, zmienia się sposób prezentacji budżetu. To bardzo utrudnia oceny, choć sądzę, że właśnie NIK ma już z pewnością wiele sukcesów na tym polu. Oczekiwałam także pewnego wzmocnienia, jeśli chodzi o sposoby i metodę prezentacji poszczególnych obszarów finansów publicznych, a w szczególności budżetu. Pan prof. A. Lipowski mówił np. o różnych sposobach liczenia deficytu budżetowego. Rozumiem, że jest sprawą interpretacji ekonomisty, polityka - czy deficyt jest za duży, czy za mały, natomiast metoda musi być jasna i to jest zadanie dla audytu. Dałem tu przykład deficytu, ale dotyczy to wielu innych zagadnień, np. zaległości podatkowych. Metody ich przedstawiania przez rząd na pewno nie są właściwe. Przy opracowywaniu przez NIK analiz z wykonania budżetu widziałbym potrzebę pewnej współpracy, jeżeli jest to możliwe, np. pomiędzy ekspertami sejmowymi a NIK na etapie przygotowania opinii. Wydaje mi się, że w niektórych przypadkach w przeszłości interpretacja NIK była nazbyt formalistyczna. Dam Państwu przykład z tego roku. Stan finansów publicznych jest bardzo zły, wiemy też, że rząd spłaca długi przed czasem wobec np. jednego z krajów latynoskich. Może być o to wielka awantura polityczna w następnym roku, gdy będzie przyjmowany budżet. Tymczasem istnieją merytoryczne powody, żeby właśnie tak robić. Apelowalibyśmy do Najwyższej Izby Kontroli o ewentualne uwzględnienie tej oferty kooperacji ze strony ekspertów, których jest wielu wśród specjalistów z różnych działów finansów publicznych.

Zatem, na pytanie - co Izba powinna robić? - odpowiadam, że powinna robić to co robi, tylko - ponieważ lepsze jest wrogiem dobrego - sądzę, że będzie to robić jeszcze lepiej, i te nowe obowiązki w zakresie audytu sprzyjać będą kontroli racjonalności wydatkowania środków publicznych. Dlatego zwracałbym uwagę na wysoką rangę nie tylko kontroli formalnej, ale także na potrzebę badania efektywnego (użytecznego) wydatkowania środków publicznych. To jest oczywiście tylko zasygnalizowanie zagadnień.

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów w NIK Waldemar Długolecki: W dyskusji przeważały opinie wspierające pogląd, że kontrola wykonania budżetu państwa powinna łączyć elementy badania o charakterze audytorskim i kontroli wykonania zadań. W praktyce NIK zmierza w ostatnich latach właśnie w tym kierunku i należy tylko te zmiany przyspieszyć. Prezes J. Jeziński stwierdził, że sposób przeprowadzania i prezentacji wyników kontroli wykonania budżetu państwa w dużej mierze spełnia wymogi badania audytorskiego, pomimo że do tej pory niezbyt często używaliśmy tego określenia. Chciałbym przedstawić kilka argumentów uzasadniających tę tezę.

Przede wszystkim badamy wykonanie dochodów i wydatków budżetowych we wszystkich częściach budżetu państwa, według jednolitej metodologii. Łącznie kontrola jest przeprowadzana w ponad 500 jednostkach, a dysponenci główni środków budżetowych oceniani na podstawie jednakowych kryteriów wartościowych.

Co najmniej od dwóch lat program kontroli wykonania budżetu państwa zawiera szczegółową regulację postępowania kontrolnego, tzn. określa jakie kolejne kroki i zadania kontroler jest zobowiązany wykonać w zakresie badania prawidłowości ewidencji finansowo-księgowej i sprawozdawczości. Kontroler ma też ograniczoną swobodę w doborze problemów czy spraw, które jest zobowiązany zbadać. Muszę przyznać, że sposób ustalenia minimalnej próby podlegającej badaniu nie jest naszą najmocniejszą stroną. Wszystkie te elementy stanowią już teraz w sumie - pod warunkiem, że program kontroli zostanie zrealizowany - dość mocną podstawę do prawidłowej oceny przez NIK wykonania dochodów i wydatków zarówno przez poszczególnych dysponentów budżetu, jak i budżetu państwa jako całości.

Powinniśmy jednak rozwinąć i dopracować w programie kontroli metodykę badania prawidłowości ewidencji finansowo-księgowej i sprawozdawczości, nadając jej następnie charakter trwały, a nie co roku zmieniany. Program kontroli budżetowej w tej części mógłby pełnić rolę obowiązujących w dłuższym okresie standardów.

Badania o charakterze audytorskim są w stanie przeprowadzić wyłącznie kontrolerzy mający odpowiednie kwalifikacje. Stąd też pilną potrzebą jest szkolenie pracowników i odpowiednia polityka kadrowa w stosunku do osób nowo zatrudnianych.

Decydujące znaczenie dla prawidłowości wykonania planu finansowego jednostki, a także budżetu państwa w całości, ma przestrzeganie procedur obowiązujących przy gromadzeniu i wydatkowaniu środków publicznych. Zatem jako trwały element kontroli należy wprowadzić badanie i ocenę tych procedur.

Wspomniałem, że program kontroli wykonania budżetu państwa za 2001 r. zawiera wskazania, w jaki sposób kontroler powinien dobrać sprawy, które będą podlegać badaniu. Jest to próba obiektywizacji działania kontrolera w tym zakresie i ograniczenia jego dowolności. Żeby jednak osiągnąć wysoki stopień wiarygodności naszych ustaleń, ocen i prawa do ich przenoszenia na całość gospodarki finansowej kontrolowanej jednostki, konieczne jest stosowanie statystycznych metod doboru próby podlegającej badaniu. W tej dziedzinie mamy najmniejsze osiągnięcia i doświadczenie.

Ograniczając się z konieczności do podania tylko niektórych proponowanych zmian w sposobie przeprowadzania kontroli wykonania budżetu państwa - chciałbym ustosunkować się również do pytania, czy NIK może i powinna potwierdzać prawidłowość liczb zawartych w rządowym sprawozdaniu z wykonania budżetu. Otóż jest to możliwe do wykonania i w rzeczywistości już realizowane przez Izbę w sposób pośredni, tzn. poprzez potwierdzenie prawidłowości lub zakwestionowanie sprawozdań z wykonania poszczególnych części budżetu państwa. Natomiast ewentualna polemika, dotycząca części opisowej rządowego sprawozdania, nie jest możliwa, gdyż analiza wykonania budżetu państwa jest opracowywana przez NIK w tym samym czasie co dokument Rady Ministrów.

Wiceprezes NIK Piotr Kownacki: Zgadzam się z licznymi wypowiedziami o tym, że wpadamy w pułapkę językową. Wynika to z pewnego niezrozumienia, gdyż *audit* w języku angielskim znaczy kontrola, a *control*, zwłaszcza dla Amerykanów, znaczy coś zupełnie innego niż kontrola w naszym rozumieniu tego słowa. Stąd wprowadzamy takie rozróżnienia, które jest mylące. Chciałem zwrócić uwagę, że nie tylko w ustawie o finansach publicznych pojawił się audyt. Wcześniej, w ustawie o termomodernizacji budynków, użyty został termin audyt energetyczny. A żeby uzyskać odpowiednie dopłaty do remontu budynku, który ma poprawić jego izolację i zmniejszyć zużycie energii, trzeba przeprowadzić audyt energetyczny, cokolwiek by to nie znaczyło, gdyż ustawodawca nie definiuje tego pojęcia.

Jeszcze jedna uwaga, wpływająca z moich osobistych doświadczeń, ponieważ byłem również „audytowany” podczas pełnienia funkcji członka zarządu spółki giełdowej, która podlegała audytowi. Pozbyłem się wszelkich kompleksów, jakie mógłby mieć kontroler w zestawieniu z audytorem. Inne są natomiast warunki działania audytora. Coroczne sprawozdanie zarządu spółki jest tworzone we współpracy z audytorem i powstaje w tym samym czasie, co opinia audytora. Jeżeli więc mielibyśmy dostosować naszą działalność do praktyki audytu prowadzonego przez firmy prywatne w spółkach giełdowych, oznaczałoby to, że minister finansów musiałby z nami współpracować i musiałby czuć nasz oddech na plecach, tak jak zarząd spółki czuje oddech audytora. Jeżeli bowiem audytor napisze to jedno zdanie za dużo, tzn. że zgłasza zastrzeżenie, albo że zagrożona jest przyszłość spółki, to dla zarządu oznacza to pełną tragedię i właściwie szukanie nowej pracy. W związku z tym zarząd tak długo przerabia sprawozdanie z wykonania z ubiegłego roku, aż wreszcie upewni się, że audytor mu tego zdania nie napisze. Przepraszam za uproszczenie, ale taka jest generalna różnica.

Chcę się jeszcze odnieść do wypowiedzi pani prof. M. Gintowt-Jankowicz o tym, że kontrola powinna pomagać. Otóż, już 10 lat temu, na jednym z pierwszych spotkań międzynarodowych, w którym brałem udział jako wiceprezes NIK, usłyszałem żart, który chyba jest wzięty z życia. Mianowicie, w działalności kontrolera są dwa wielkie kłamstwa: pierwsze - kiedy przychodzi do jednostki kontrolowanej i mówi: przyszedłem żeby wam pomóc, i drugie - kiedy słyszy w odpowiedzi: bardzo się cieszymy.

Prezes NIK Mirosław Sekuła: *Na zakończenie serdecznie dziękuję tym, którzy przygotowali tę dyskusję i tym, którzy w niej wzięli udział. Wydaje mi się, że Kolegium NIK jest odpowiednim forum do dyskusji o kontroli państwowej i o finansach publicznych. Jest to jeden z obowiązków Kolegium NIK i myślę, że ten obowiązek zaczęliśmy wypełniać. Dyskusja, która przekroczyła ramy zasadniczego tematu, była jednak okazją do wypowiedzenia się na tematy pokrewne i ogólne. Będę się starał - jeżeli Członkowie Kolegium podzielą ten pogląd - stwarzać okazję do takich dyskusji, które wybiegają w przyszłość.*

SPIS TREŚCI

Specjalne posiedzenie Kolegium Najwyższej Izby Kontroli poświęcone problemowi corocznego badania przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa - kontrola czy audyt?3

Referaty:

Kontrola czy audyt Najwyższej Izby Kontroli? - prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch5

Coroczne badanie przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa - kontrola czy audyt?

(Ekspertyza prawna) - prof. dr hab. Cezary Kosikowski27

Coroczne badanie przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa - kontrola czy audyt? - dr Wojciech Misiąg45

W sprawie corocznego badania przez Najwyższą Izbę Kontroli wykonania budżetu państwa - prof. dr Andrzej Wernik52

Dyskusja:

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch57

Prof. dr hab. Cezary Kosikowski59

Dr Wojciech Misiąg61

Prof. dr Andrzej Wernik64

Wiceprezes NIK Jacek Jezierski65

Prof. dr hab. Maria Gintowt-Jankowicz69

Prof. dr hab. Andrzej Sylwestrzak71

Prof. dr hab. Adam Lipowski74

Prof. dr hab. Hanna Sochacka-Krysiak76

Prof. dr Ryszard Szawłowski80

Prof. dr hab. Marek Mazurkiewicz82

Prof. dr hab. Stanisław Owsiak85

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów w NIK Waldemar Długolecki86

Wiceprezes NIK Piotr Kownacki88

Prezes NIK Mirosław Sekuła89

KOMITET REDAKCYJNY:

Tomasz Grzegorzczak, Adam Lipowski, Teresa Liszcz,
Stanisław Markowski, Barbara Matosiuk (redaktor naczelna),
Jacek Mazur, Małgorzata Niezgódka-Medek,
Czesława Rudzka-Lorentz, Janusz Witkowski, Marek Zająkała.

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Adres redakcji: Najwyższa Izba Kontroli, 00-950 Warszawa, ul. Filtrowa 57. Telefon: centrala NIK: 825-44-81, 825-32-71; red. nacz. Barbara Matosiuk, p. 66, tel. 825-41-86 i 401; sekr. red. Barbara Dolińska, p. 67, tel. 739; red. Joanna Kulicka, red. Barbara Odolińska, p. 67a, tel. 825-18-17 i 781.

Nasz adres w sieci INTERNET: e-mail: KPred@nik.gov.pl; <http://www.nik.gov.pl>

Papier xerox 80g. Oddano do składu w styczniu 2002 r.

Skład, łamanie, druk okładki: EGRAF, Warszawa.

Druk i oprawa: Poligrafia NIK.