

Kontrole budżetowe Najwyższej Izby Kontroli

Celem artykułu jest przedstawienie drogi, jaką przez sto lat – od powołania Najwyższej Izby Kontroli Państwa (NIKP) w wojennych jeszcze warunkach – do dziś przeszła kontrola gospodarowania środkami publicznymi. Podjęcie próby pokazania, choćby w bardzo skrótovej formie, ewolucji metod badania administracji publicznej gromadzącej dochody i dokonującej wydatków publicznych jest uzasadnione zarówno rolą, jaką odgrywa dziś kontrola budżetowa, jak i potrzebą dalszego dostosowywania jej zakresu i metod do zmieniających się warunków.

WOJCIECH MISAŃ

Wstęp

W pracach nad doskonaleniem metod kontroli oraz analizy dochodów i wydatków publicznych nie można oczywiście korzystać bezpośrednio z doświadczeń przeszłości. Opisując zmiany, jakie wprowadzano w latach 1919–2018, spróbuję pokazać, jak na kształt kontroli budżetowych, a także skuteczność wdrażania wpływających z nich wniosków, mają dwa podstawowe czynniki:

- rola budżetu w zarządzaniu państwem,
- ustrojowa pozycja kontroli państwowej.

Wydaje się, że taka analiza może być przydatna dla dalszych prac nad doskonaleniem metod kontroli budżetowej, pokazując – co również ma wartość – rozmiary

i znaczenie zmian dokonanych w tym obszarze po roku 1989.

Na wstępie potrzebne jest pewne wyjaśnienie terminologiczne, odnoszące się do określenia „kontrola budżetowa”. Traktuję je jako skrótove ujęcie wszelkich form kompleksowego badania przez najwyższy organ kontroli państwowej sposobu gospodarowania środkami publicznymi przez organy administracji publicznej. W praktyce oznacza to z jednej strony objęcie terminem „kontrola budżetowa” badania dochodów i wydatków publicznych w tych okresach, gdy nie uchwalano budżetu państwa, z drugiej zaś – współczesnego rozumienia kontroli budżetowej, wykraczającej co do zakresu podmiotowego i metod analizy poza ściśle rozumiane, formalne ramy budżetu państwa. Kontrola

budżetowa – w prezentowanym dalej ujęciu – bliższa jest więc kontroli szeroko rozumianego „rozporządzania groszem publicznym”, niż formalnemu sprawdzaniu wykonania budżetu państwa.

Zachowana dokumentacja działalności NIK do roku 1939 jest niekompletna. Nie zachowały się na przykład kluczowe dokumenty przedstawiane Sejmowi przez NIK w sprawach budżetowych, czyli uwagi do wykonania budżetu państwa i wnioski w sprawie absolutorium dla rządu. Ich treść znamy więc głównie ze źródeł pośrednich, takich jak stenogramy posiedzeń Sejmu i jego komisji, czy publikacje naukowe z okresu międzywojennego.

Najwyższa Izba Kontroli Państwa 1919–1921

Od początku istnienia Najwyższej Izby Kontroli Państwa sprawy gospodarowania środkami publicznymi były w centrum jej uwagi. Dekret Naczelnika Państwa z 7 lutego 1919 r.¹ powoływał NIKP do „stałej, a wszechstronnej kontroli dochodów i wydatków państwowych, prawidłowości administrowania majątkiem państwa oraz gospodarki instytucji, zakładów fundacji i funduszków, a także wyższych jednostek samorządowych oraz większych miast”. Dodano, iż „poza tym Najwyższa Izba Kontroli Państwa kontroluje wszechstronnie wykonanie budżetu”.

W pierwszych latach działania NIKP koncentrowały się przede wszystkim na wstępnej kontroli operacji finansowych.

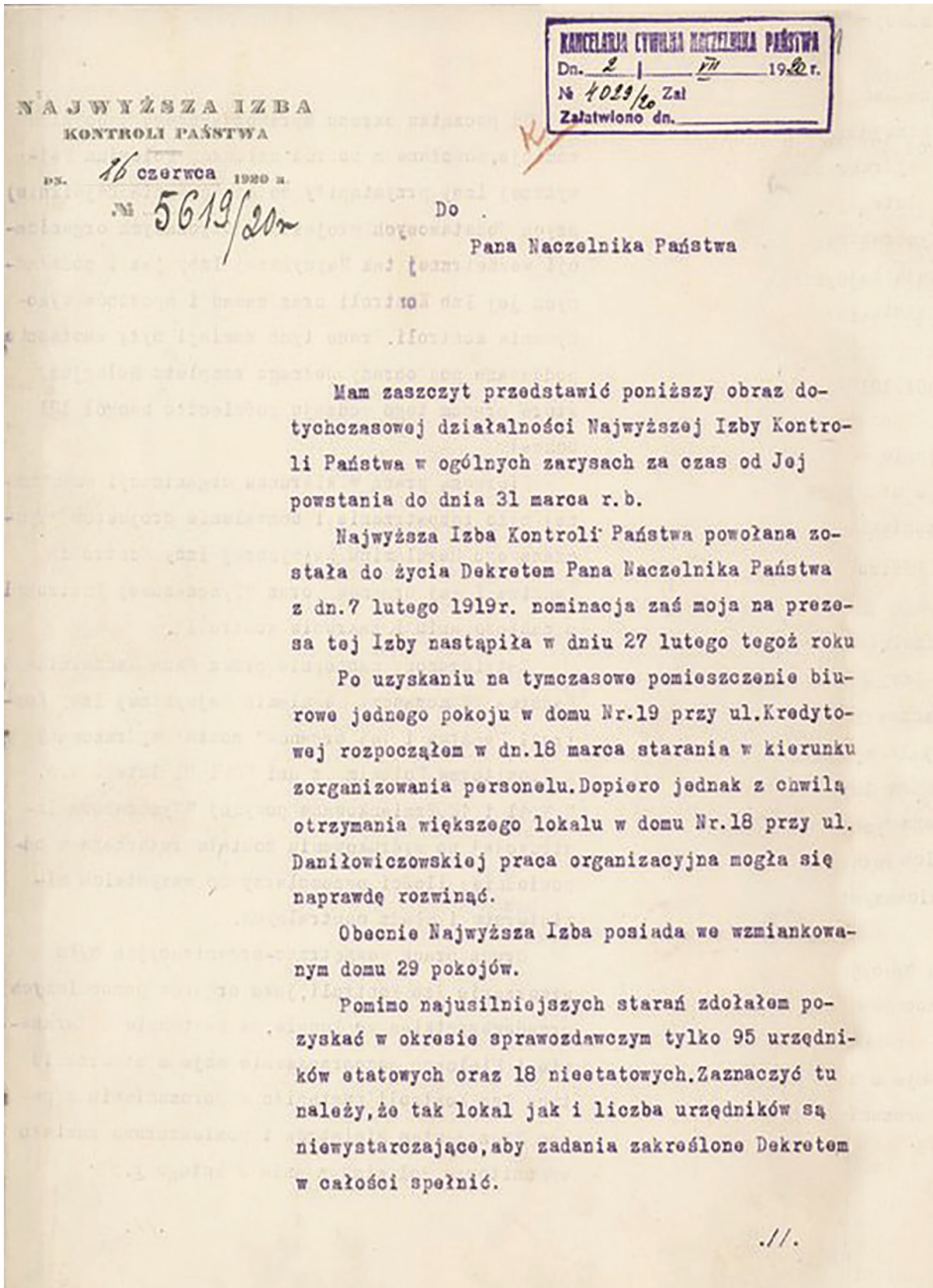
Mniejsze znaczenie przywiązywano do tego, co dziś kojarzy się nam z pojęciem kontroli budżetowej, a więc do prowadzonej *ex post* kontroli zamknięć rachunków państwowych, czyli kompleksowej kontroli wykonania budżetu. Taki styl działania był zgodny z dekretem powołującym Izbę i nakazującym, by „wszechstronnie i bezwarunkowo” dokonywała wstępnej kontroli wydatków na:

- koszty wszelkiego rodzaju inwestycji państwowych;
- dostawy dla wojska;
- utrzymanie dróg i mostów, roboty melioracyjne i uszlawnianie rzek;
- kupno lub zamianę nieruchomości.

Już w pierwszym roku NIKP rozpatrzyła ponad 500 wniosków o akceptację dla planowanych operacji, blokując przy tym prawie 10% z nich. Dysponowała również uprawnieniami do zawieszania w urzędowaniu osób winnych stwierdzonych nieprawidłowości. Jak wspomniano na wstępie, mniejsze znaczenie przywiązywano do prowadzonej *ex post* kontroli zamknięć rachunków państwowych, czyli kompleksowej kontroli wykonania budżetu – którego zresztą po 1918 roku formalnie nie uchwalano.

Początki nie były więc łatwe. NIKP borykała się z problemami kadrowymi i zapewnieniem sobie warunków normalnej pracy, a także z brakiem jednolitej, na bieżąco prowadzonej ewidencji operacji finansowych tworzącej się dopiero administracji państwowej. Pierwszy prezes NIKP – dr Józef Higersberger tak raportował Naczelnikowi

¹ Dziennik Praw Państwa Polskiego, nr 14 poz. 183.



Pierwsza strona pisma z 26 czerwca 1920 r. prezesa NIKP Józefa Higersbergera do Naczelnika Państwa w sprawie przekazania sprawozdania z działalności Izby od jej utworzenia do 31 marca 1920 r.

Państwa 26 czerwca 1920 r.²: „Pomimo niejednokrotnych przypomnień i nalegań ze strony Najwyższej Izby niektóre władze do końca okresu sprawozdawczego żadnych sprawozdań rachunkowych i kasowych nie nadesłały, niektóre zaś władze nadesłały tylko częściowe i niepełne sprawozdania (z licznymi brakami w dokumentach) lub tylko dokumenty rachunkowe z różnych okresów czasu”.

NIKP w pierwszych latach nowej państwowości była raczej instytucją nadzorczą i zarządzającą niż kontrolną. Wydaje się, że Naczelnik bardziej wierzył kontrolerom, aniżeli tworzącej się dopiero administracji. Imponujące jest przy tym, że zadania te Izba wykonywała mając do dyspozycji 95 kontrolerów.

Analizując tryb działania NIKP w latach 1919–1920, nie można pominąć warunków, w jakich funkcjonowała kontrola państwowa – niemal do końca 1920 roku toczyły się działania wojenne, państwo nie miało ani stabilnych granic, ani stabilnej waluty³, gospodarka odczuwała skutki zniszczeń, trwało scalanie struktury administracji państwowej, kształtował się dopiero system prawny nowego państwa. W takich warunkach przyjęty sposób działania był prawdopodobnie jedynym możliwym, tym bardziej, że nie istniały

jeszcze podstawy dla racjonalnej, uporządkowanej gospodarki budżetowej. Sejm Ustawodawczy nie uchwalał budżetów, a wydatki publiczne – zgodnie z tzw. Małą Konstytucją – były dokonywane na ustalanych przez rząd i zatwierdzanych przez Naczelnika Państwa limitach kredytów budżetowych, wielokrotnie zmienianych w trakcie roku. Kontrola *ex ante* była więc w zasadzie jedynym instrumentem mogącym zapewnić racjonalne wykorzystanie bardzo ograniczonych zasobów publicznych. Trzeba jednak dodać, że zaangażowanie NIKP w autoryzację wydatków budżetowych, niezgodne z obowiązującymi obecnie standardami działalności organów kontroli, już wówczas budziło poważne kontrowersje.

O ile działalność Izby w tym okresie mogła przyczynić się do wstrzymania pojedynczych, nieracjonalnych operacji, to w istniejących warunkach nie mogła wymusić prowadzenia całej gospodarki finansowej państwa w zgodzie ze standardowymi regulami. Potrzeby wymuszały konieczność finansowania przeważającej części wydatków drogą emisji pieniądza i kredytowania państwa. Jak pisze Paweł Grata⁴, chociaż z góry zakładano konieczność niedoborów budżetowych,

² Faksymile pisma J. Hibersbergera do J. Piłsudskiego pobrane z internetowo udostępnionych zasobów Archiwum Akt Nowych – zespół 2/3/0 – Kancelaria Cywilna Naczelnika Państwa w Warszawie, dostępne na stronie <https://szukajwarchiwach.pl/2/3/0/5.1/43#tabSkany>.

³ Kurs marki do dolara 30.4.1919 wynosił 15,2 marki za dolara, 30.9.1921 – 4593,3 marki za dolara. Narastała inflacja – według danych GUS w drugim półroczu 1920 r. koszty utrzymania wzrosły o ok. 145%, pomiędzy styczniem i październikiem 1921 r. – o ok. 240% – por. R. Rybarski: *Polska marka i polski złoty*, Perzyński, Niklewicz i S-ka, Warszawa 1922, s. 8 i 20.

⁴ P. Grata: *Problemy skarbowości II Rzeczypospolitej*, [w:] J. Łazor, W. Morawski (red.) [w:] *Między stabilizacją a ekspansją. System finansowy w służbie modernizacji (z warsztatów badawczych historyków gospodarczych)*, Wydawnictwo Gajt, Wrocław 2014, s. 387-411.

to udział „deficytu w rozchodach skarbowych znacznie te przewidywania przewyższał i przybierał rozmiary niewyobrażalne z punktu widzenia „normalnej” gospodarki budżetowej”, sięgając w niektórych okresach z lat 1918–1920 poziomu 80-93% wydatków budżetowych. Po zakończeniu wojny polsko-rosyjskiej stan nierównowagi nieco się zmniejszył, jednak nadal – aż do 1923 r. deficyt budżetowy był nadal bardzo wysoki, finansując – według szacunków P. Graty:

- w roku 1921 – 61% wydatków,
- w roku 1922 – 48% wydatków,
- w roku 1923 – 45% wydatków państwa.

Kontrowersje wokół działalności NIK wzmacniało to, że nie było jasnych reguł prowadzenia gospodarki budżetowej. Rolę „prawa budżetowego” odgrywały przez wiele lat ustalone w 1920 r. przez Ministra Skarbu „Tymczasowe przepisy o sposobie pobierania przychodów i dokonywania wydatków przez władze i urzędy państwowe”⁵. Jak pisał w 1922 r. R. Czauderna (skądinąd wysoki urzędnik Ministerstwa Skarbu): „Kontrola, wykonywana przez N. I. K, i jej organy, chociażby najenergiczniejsza, najsumienniejsza, fachowa i wolna od ciężących na niej niestety jeszcze bardzo rosyjskich pozostałości, nie może dla braku danych i uchylania się od udziału w Rządzie uczynić zadość w danej chwili potrzebom administracji skarbowej”⁶. Jak się dalej

okazało, kontrowersje te nie ustały również po zmianie trybu działania kontroli państwowej.

Najwyższa Izba Kontroli, lata 1924–1935

Za koniec pionierskiego okresu należy uznać uchwalenie w 1921 r. tzw. Konstytucji marcowej⁷, a wkrótce potem – ustawy z 3 czerwca 1921 r. o kontroli państwowej⁸, powołującej do życia Najwyższą Izbę Kontroli.

Zgodnie z art. 9 Konstytucji: „Do kontroli całej administracji państwowej pod względem finansowym, badania zamknięć rachunków Państwa, przedstawiania corocznie Sejmowi wniosku o udzieleniu lub odmówieniu Rządowi absolutorjum – jest powołana Najwyższa Izba Kontroli, oparta na zasadzie kolegialności i niezależności sędziowskiej członków jej kolegium, usuwalnych tylko uchwałą Sejmu, większością 3/5 głosujących”. Konstytucja stanowiła ponadto, że Prezes Najwyższej Izby Kontroli zajmuje stanowisko równorzędne ministrowi, nie wchodzi jednak w skład Rady Ministrów, a jest za sprawowanie swego urzędu i za podległych mu urzędników odpowiedzialny bezpośrednio przed Sejmem.

W kwestiach budżetowych zdecydowano, że:

- ustawa państwowa ustala corocznie budżet państwa na rok następny (art. 5),

⁵ Dz. Urz. Min. Sk. nr 5 poz. 107, Mon. Pol. nr 59 i 64.

⁶ R. Czauderna: *Rachunkowość i kasowość państwowa w Polsce do 1925 roku*, Stowarzyszenie Urzędników Skarbowych, Warszawa 1925, s. 156.

⁷ Ustawa z 17.3.1921 – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 44, poz. 267.

⁸ Dz.U. nr 51 poz. 314.

Sprawozdanie Komisji Budżetowej

o zamknięciu rachunków państwowych za rok 1925 oraz o uwagach Najwyższej Izby Kontroli o wykonaniu budżetu za 1925 rok.

W pierwszym półroczu 1925 r. gospodarka Rządu opierała się na 3-ch prowizorjach budżetowych: na styczeń i luty — uchwalonego ustawą z dn. 19 grudnia 1924 r. (Dz. U. R. P. Nr 114/24 poz. 1013); na marzec i kwiecień — uchwalonego ustawą z dn. 3 marca 1925 r. (Dz. U. R. P. Nr 23/25 poz. 159); na maj i czerwiec — uchwalonego ustawą z dn. 29 kwietnia 1925 r. (Dz. U. R. P. Nr 47/25 poz. 325); **Budżet na rok 1925** wraz z Ustawą skarbową uchwalony został dn. 30 czerwca 1925 r. (Dz. U. R. P. Nr 66/25 poz. 465).

W budżecie tym wydatki określono:

A. Administracja:

zwyczajne na sumę	1.662.077.032,00 zł
nadzwyczajne "	354.079.376,00 "
Razem	2.016.156.408,00 zł

B. Przedsiębiorstwa:

zwyczajne (na pokrycie deficytu P. A. T.-nej i Radjotelegrafu na sumę)	429.351,00 zł
nadzwyczajne na sumę	111.519.462,00 "
Razem	111.948.813,00 zł

C. Monopole:

nadzwyczajne na sumę	37.795.000,00 zł
Ogółem wydatki zwyczajne	1.662.506.383,00 zł
" " nadzwyczajne	503.393.838,00 "
Razem wydatki na sumę	2.165.900.221,00 zł

Dochody w budżecie na 1925 preliminowano:

A. Administracja:

zwyczajne na sumę	1.103.953.139,00 zł
nadzwyczajne na sumę	501.959.540,00 "
Raz m	1.605.912.679,00 zł

B. Przedsiębiorstwa:

zwyczajne — czysty dochód na sumę	98.265.126,00 zł
nadzwyczajne na sumę	53.000.000,00 "
Razem	151.265.126,00 zł

C. Monopole:

zwyczajne — czysty dochód na sumę	400.211.500,00 zł
Ogółem dochody zwyczajne	1.602.429.765,00 "
" " nadzwyczajne	554.959.540,00 "
Razem dochody na sumę	2.157.389.305,00 zł

Preliminarz budżetowy na r. 1925, uchwalony w dn. 15.X.24 r. przez Radę Ministrów, przewidywał:

Wydatki zwyczajne ogółem na sumę	1.536.542.292,00 zł
Wydatki nadzwyczajne ogółem na sumę	445.050.552,00 "
Razem wydatki na sumę	1.981.592.844,00 zł

Fragment „Sprawozdania Komisji Budżetowej o zamknięciu rachunków państwowych za rok 1925 oraz o uwagach Najwyższej Izby Kontroli o wykonaniu budżetu za 1925 rok”.

- rząd przedstawi corocznie zamknięcie rachunków państwowych do parlamentarnego zatwierdzenia (art. 7),
- Najwyższa Izba Kontroli kontroluje całą administrację państwową pod względem finansowym, bada zamknięcia rachunków państwa i przedstawia corocznie Sejmowi wnioski o udzieleniu lub odmówieniu rządowi absolutorium (art. 9).

W uchwalonej 3 czerwca 1921 r. ustawie o kontroli państwowej nie ma już bardzo krytykowanego⁹ upoważnienia do prowadzenia przez NIK kontroli wstępnej. W kwestiach budżetowych na Izbę nałożono natomiast zadanie corocznego przedstawiania Sejmowi uwag do wykonania budżetu za okres ubiegły, z wnioskiem o udzielenie lub odmówienie rządowi absolutorium.

⁹ Cytowany już R. Czauderna stwierdził — już po uchwaleniu ustawy o kontroli państwowej, że: *NIK jest to Rząd ponad Rządem, a Kontrola Państwowa, uchylając się od udziału w Rządzie, bierze czynny udział w administracji państwowej, wywiera na nią wpływ decydujący i opierając się na ustawie, zmusza Rząd do spełnienia swych zarządzeń, nie dzieląc z niem za te zarządzenia odpowiedzialności*. Oceniał też, że kontrola wstępna okazała się niepraktyczną, zbyt kosztowną, uchylała odpowiedzialność władz i z powodu swej przewlekłości narażała skarb państwa na niepowetowane straty (op. cit. s. 156).

Sprawozdanie Komisji Budżetowej

o zamknięciu rachunków państwowych za okres od 1 kwietnia 1928 r. do 31 marca 1929 r. oraz o uwagach Kontroli Państwowej o zamknięciu rachunków Państwa i wykonaniu budżetu za rok 1928/29.

UWAGI WSTĘPNE

Podstawy gospodarki finansowej Państwa za okres 1928/29 r. opierają się na następujących zasadach prawnych. Przedewszystkiem wymienić należy ustawę z dnia 31 marca 1928 r. o prowizorium budżetowym na czas od 1 kwietnia do 30 czerwca 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr 43 poz. 419). W tymże samym dniu wydana została ustawa o nadzwyczajnych inwestycjach państwowych (Dz. U. R. P. Nr 43 poz. 420), przeznaczająca z zapasów kasowych 88.160.000 zł na dokonanie nadzwyczajnych inwestycji państwowych oraz 5 milionów zł na utworzenie specjalnego funduszu na cele kulturalne. Razem zatem w Polsce po raz pierwszy odrębnie uchwalony budżet nadzwyczajny obejmuje cyfrę 93.160.000 zł. Budżet roczny uchwalony został w drodze ustawy z dnia 22 czerwca 1928 r. (Dz. U. R. P. Nr 67 poz. 622). Wreszcie Sejm uchwałą z dnia 30 stycznia a Senat uchwałą z dnia 12 lutego przyjęli ustawę o dodatkowych kredytach na rok 1928/29.

Kiedy porównujemy zamknięcia rachunków państwowych za omawiany okres oraz uwagi Kontroli o tych zamknięciach, uderza nas godny podkreślenia objaw. Zamknięcia rachunkowe, przedstawione przez Rząd, ulegają dalej posuniętemu udoskonaleniu. Przejawia się to zarówno w rozszerzeniu materiału sprawozdawczego, jak i metodzie jego ujmowania. Kontrola Państwowa ze swojej strony, stwierdzając poczynione na lepsze w technice zamknięć zmiany, przeważnie dokonane na skutek jej zaleceń i wskazań, wysuwa nowe postulaty, nowe wskazania, niewykazane w poprzednich uwagach. W ten sposób po zbadaniu zamknięć za rok 1928/29 możemy powiedzieć, iż technika tych zamknięć posunęła się już znacznie naprzód i jeśli za rok 1929/30 uwzględni wskazówki i wymagania, postawione przez Kontrolę Państwową w jej uwagach za rok 1928/29 — dojdzie do poziomu wysoce zadawalającego.

Z drugiej strony trzeba nadmienić, iż, o ile chodzi o stronę finansowo-budżetową, porównywane okresy gospodarki publicznej, t. j. 1927/28 i 1928/29 są okresami stosunkowo poważnych odchyień w zakresie zgodności wykonania budżetu w stosunku do jego norm, jego pozycji. Dziś jesteśmy już po dokonanej legalizacji przekroczeń kredytów za owe lata. Prze-

kroczenia te miały swoje dwa źródła, wyjaśniające nam ich powstanie. Po pierwsze okres konjunktury gospodarczej zapoczątkowanej w r. 1926/27 rozwinął się jak na nasze stosunki wyjątkowo silnie w roku 1927/28 i utrzymał swoje tętno, już jednak nie wzrastające w roku 1928/29. To powodzenie konjunkturalne nie mogło nie odbić się na gruncie wykonywania budżetu. Poważne nadwyżki we wpływach budżetowych zachęcają do wydawania. Jest to zjawisko znane i ogólnie panujące w podobnych okresach gospodarki publicznej innych krajów. Coprawda Francuzi, doświadczeni w tym względzie z powodów zupełnie naturalnych, ostrzegają w znanym przysłowiu „nadwyżka jest objem deficytu” gospodarce publiczną przed zbyt wielkiem zaufaniem w trwałości przemijających faz rozwoju konjunktury. Dziś w okresie daleko posuniętego kryzysu możemy z otuchą stwierdzić, iż reforma t. zw. stabilizacyjna położyła pewne granice ufnosci co do fazy powodzenia, granice, którym zawdzięczamy zarówno istnienie określonych zapasów kasowych, jak i dotychczasowej równowagi budżetowej, jeśli nawet uwzględnimy ten deficyt, który przeżyjemy obecnie. Rzecz prosta, - iż osobnemu rozważeniu należy w takich razach poddać walory gospodarującego Rządu, jego jednolitości, personalne talenty wykonawców budżetu i kierowników finansowych Państwa i t. d. Niema nielawiejszego, jak twierdzić, iż zarówno w okresie 1927/28, jak i 1928/29 niektóre wydatki mogły być niewykonane, tem samem nadwyżki większe i dzisiejsze zapasy obfitsze. Wychodząc z zagadnienia czysto budżetowego tego rodzaju sugestji można się poddać, rzecz jednak w tem, by ustalić dość ściśle związek tych zjawisk ze światłem zjawisk i procesu ogólnogospodarczego i ogólnospołecznego. Tem niemniej nie należy lekceważyć możliwości, które niestety ocenia się należy dopiero w świetle już zdobytego doświadczenia. Powstaje przylem pytanie, czy w owym czasie nie należało przeprowadzić reformy danin publicznych. Wydaje się, że istniejący wówczas rozdziałek polityczny stał głównie temu na przeszkodzie. Nie zapoznaliśmy jednak i innych momentów.

Toby była jedna strona zagadnienia, wyjaśniająca nam przyczynę rozpiętości między normami wydat-

Fragment „Sprawozdania Komisji Budżetowej o zamknięciu rachunków państwowych za okres od 1 kwietnia 1928 r. do 31 marca 1929 r. oraz o uwagach Kontroli Państwowej o zamknięciu rachunków Państwa i wykonaniu budżetu za rok 1928/29”.

Podstawą do sformułowania tych uwag miała być kontrola wykonania budżetu państwa przeprowadzona już jako kontrola następną (*ex post*), polegająca na „sprawdzeniu rachunków pod względem: formalnym, cyfrowym i co do istoty dokonanych czynności” (nie miała to być wyłącznie formalna kontrola poprawności dokumentów

księgowych) i przeprowadzona „w czasie jak najrychlejszym i pobraniu dochodów”. Na przedstawienie Sejmowi uwag o wykonaniu budżetu pozostawiono NIK „sześć miesięcy od dnia otrzymania od Ministerstwa Skarbu ogólnego zamknięcia rachunków z całej gospodarki państwowej”. Wcześniej (nie później

niż pół roku po zakończeniu roku budżetowego) Izba miała przedstawić Sejmowi sprawozdanie z czynności kontroli, które – aż do roku 1930 stanowiło jedyną formę informacji o ustaleniach dokonanych przez Najwyższą Izbę Kontroli w związku z kontrolą dochodów i wydatków publicznych. Taki sposób prezentowania ustaleń z kontroli wykonania budżetu był – szczególnie ze strony administracji – mocno krytykowany¹⁰.

W art. 12 ustawy o kontroli państwowej ustalono ponadto, że władze i urzędy państwowe mogą wydawać, zmieniać i uchylać przepisy kasowe i rachunkowe tylko w porozumieniu z Kontrolą Państwową i Ministerstwem Skarbu. Żadna ze stron nie przejawiała jednak inicjatywy w tej kwestii – co niejednokrotnie Najwyższej Izbie Kontroli wytykano.

Pełne wdrożenie postanowień ustawy o kontroli państwowej nastąpiło dopiero kilka lat później.

W roku 1923 obowiązywały uchwalane już przez Sejm kwartalne prowizoria, pierwszy budżet państwa został przyjęty przez Sejm już po reformie monetarnej Władysława Grabskiego 29 lipca 1924 r.¹¹, następnym – 30 czerwca 1925 r.¹²

Budżetu na rok 1926 Sejm nie uchwalił – w okresie od 1 stycznia 1926 r.

do 31 marca 1927 r. podstawą gospodarki budżetowej państwa było sześć prowizoriów.

Sejm 22 marca 1927 r. uchwalił budżet na okres od 1 kwietnia 1927 r. do 31 marca 1928 r.¹³, zapoczątkowując coroczne przyjmowanie budżetów na kolejne lata budżetowe rozpoczynające się 1 kwietnia.

Ustalona w latach dwudziestych struktura budżetu państwa pozostała niezmienną aż do roku 1939. Przyjęty układ, przedstawiony w tabeli 1, s. 56, istotnie różnił się od układu stosowanego obecnie. Budżet miał postać jednego, skonsolidowanego planu, w którym wyróżniono trzy (od 1933 r. cztery) segmenty:

- Administracja (A), w przybliżeniu odpowiadający obecnemu układowi budżetu państwa;
- Przedsiębiorstwa (B), obejmujący dochody i wydatki przedsiębiorstw publicznych, przy czym za ponad 80% dochodów i wydatków tego segmentu odpowiadały Polskie Koleje Państwowe;
- Monopole (C), w których ujmowano dochody i wydatki przedsiębiorstw państwowych produkujących i sprzedających towary objęte monopolem państwowym (monopol solny, spirytusowy, tytoniowy i loteria państwowa);

¹⁰ Według R. Czauderny dotychczasowy sposób składania tych sprawozdań pozostawia wiele do życzenia – Sprawozdania te przedstawiają się raczej jako rejestry doniesień organów kontrolnych o nadużyciach i nieprawidłowościach popełnianych przez władze i urzędy państwowe, częstokroć niezbadanych i niesprawdzonych jeszcze przez władze przełożone. Czy publikowanie takich spraw drukiem, chociażby w ograniczonej ilości egzemplarzy, jest pożądane w interesie państwa i czy nie lepiej byłoby, aby organy kontrolne o odkrytych nieprawidłowościach i nadużyciach urzędników, które należy najsurowiej karać i tępić, zawiadamiały niezwłocznie właściwe władze centralne, należałoby się dobrze zastanowić..., op.cit., s. 157.

¹¹ Ustawa skarbowa na rok 1924, Dz.U. nr 76 poz. 747.

¹² Ustawa skarbowa na rok 1925, Dz.U. nr 465.

¹³ Ustawa skarbowa na okres od 1.4.1927 do 31.3.1928, Dz.U. nr 30 poz. 254.

Tabela 1. Struktura budżetu państwa na rok budżetowy 1931/32 (w mln zł)

Treść	Wydatki			Dochody			Wynik
	Zwyczajne	Nadzwyczajne	Razem	Zwyczajne	Nadzwyczajne	Razem	
A. ADMINISTRACJA	2.739,0	112,9	2.851,9	1.682,8	165,2	1.848,0	-1.003,9
B. PRZEDSIĘBIORSTWA	1.717,0	228,3	1.945,3	2.063,8	4,2	2.068,0	122,7
C. MONOPOLE	697,6	0,0	697,6	1.579,6	0,0	1.579,6	882,0
Tabela zbiorcza							
A. ADMINISTRACJA	2.739,0	112,9	2.851,9	1.682,8	165,2	1.848,0	-1.003,9
B. PRZEDSIĘBIORSTWA							
– dopłaty do przedsiębiorstw	0,9	13,1	14,0				-14,0
– wpłata do Skarbu				136,6		136,6	136,6
C. MONOPOLE							
– wpłata do Skarbu				882,0	0,0	882,0	882,0
RAZEM	2.739,9	126,0	2.865,9	2.701,4	165,2	2.866,7	0,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy skarbowej z 21 marca 1931 r. na okres od 1 kwietnia 1931 r. do 31 marca 1932 r. (Dz.U. nr 28 poz. 188).

• Fundusze (D), swoim charakterem zbliżone do obecnie funkcjonujących państwowych funduszy celowych, wprowadzone do budżetu w 1933 r. i mające marginalne znaczenie dla budżetu państwa.

W dochodach i wydatkach rozróżniono pozycje zwyczajne oraz nadzwyczajne, związane głównie z inwestycjami i rozliczeniami finansowymi. W dochodach oraz wydatkach segmentu A nie uwzględniano rozliczeń z przedsiębiorstwami i monopolami. Nie było dzisiejszego podziału na dochody i przychody (zwrotne) oraz na wydatki i rozchody. Wynik budżetu państwa ustalany był jako suma wyniku segmentu A oraz salda rozliczeń

segmentu A z przedsiębiorstwami i monopolami. Na saldo to składały się wpłaty przedsiębiorstw i monopolu do budżetu państwa oraz dotacje dla przedsiębiorstw państwowych.

W nieco uwspółcześnionej formie, uwzględniającej pełne kwoty dochodów i wydatków wszystkich instytucji objętych budżetem państwa, ten sam budżet przedstawiono w tabeli 2, s. 57. Sprowadzenie budżetu państwa do obecnych standardów wymagałoby jeszcze „oczyszczenia” poszczególnych pozycji dochodów i wydatków z takich pozycji jak dochody zwrotne, czy odpisy na fundusze przedsiębiorstw monopolu państwowych.

Tabela 2. Budżet państwa na rok budżetowy 1931/32 (w mln zł) – wersja przekształcona

Treść	Wydatki			Dochody			Wynik
	Zwyczajne	Nadzwyczajne	Razem	Zwyczajne	Nadzwyczajne	Razem	
A. ADMINISTRACJA	2.739,9	126,0	2.865,9	2.701,4	165,2	2.866,6	0,7
w tym:							
– dopłaty do przedsiębiorstw	0,9	13,1	14,0	–	–	–	–
– dochody od przedsiębiorstw	–	–	–	136,6	–	136,6	–
– dochody z monopolii	–	–	–	882,0	–	882,0	–
B. PRZEDSIĘBIORSTWA	1.853,6	228,3	2.081,9	2.064,7	17,3	2.082,0	0,1
w tym:							
– dopłaty ze Skarbu	–	–	–	0,9	13,1	14,0	
– wpłata do Skarbu	136,6	–	136,6				
C. MONOPOLE	1.519,6	–	1.519,6	1.519,6	–	1.519,6	0,0
w tym:							
– wpłata do Skarbu	882,0		882,0	–	–	–	
D. FUNDUSZE ¹	–	–	–	–	–	–	–
RAZEM	6.113,1	354,3	6.467,4	6.284,8	169,4	6.454,2	0,8
Dane po konsolidacji							
A. ADMINISTRACJA	2.739,0	112,9	2.851,9	1.682,8	165,2	1.848,0	-1.003,9
B. PRZEDSIĘBIORSTWA	1.717,0	228,3	1.945,3	2.063,8	4,2	2.068,0	122,7
C. MONOPOLE	697,6	–	697,6	1.579,6	–	1.579,6	882,0
D. FUNDUSZE	–	–	–	–	–	–	–
RAZEM	5.153,6	341,2	5.494,8	5.326,2	169,4	5.495,6	0,8

¹ Przychody i wydatki funduszy po raz pierwszy ujęto w ustawie skarbowej z 1933 r.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy skarbowej z 21 marca 1931 r. na okres od 1 kwietnia 1931 r. do 31 marca 1932 r. (Dz.U. nr 28 poz. 188).

Ustawa o kontroli państwowej zobowiązywała NIK oraz władze i urzędy do ścisłego przestrzegania przepisów

i instrukcji, wydanych w celu szybkiego sporządzenia zamknięć rachunków państwowych i dokonania ich oceny

przez NIK¹⁴. Praktyka nie była jednak zgodna z przepisami ustawy. Brakowało sformalizowanego systemu sprawozdawczości, nie do końca jasny był zakres budżetu, resorty nie spieszyły się z przekazywaniem Izbie niezbędnych dokumentów. Ostatecznie, półoficjalnie, zrezygnowano ze sporządzenia zamknięć rachunków państwowych za lata 1919–1921¹⁵, nie udało się również – mimo nacisków NIK – sporządzić takiego zestawienia za rok 1922.

Opisane powyżej trudności ze zgromadzeniem i weryfikacją dokumentów niezbędnych do sporządzenia rzetelnego zamknięcia rachunków państwowych spowodowały, że po raz pierwszy zestawienie takie sporządzono – z dwuletnim opóźnieniem – za rok 1923. Następnie ponad cztery lata trwały uzgodnienia tego dokumentu pomiędzy Ministerstwem Skarbu i NIK. W efekcie pierwsze formalne zamknięcie rachunków państwowych wpłynęło do Sejmu dopiero w 1929 r.

Po raz pierwszy Sejm rozpatrzył wniosek NIK w sprawie absolutorium dla rządu na posiedzeniu 18 lutego 1930 r., udzielając go za lata 1923 i 1924¹⁶. Dwa tygodnie później uchwalił absolutorium za rok 1925¹⁷. Już w kolejnej kadencji, 20 marca 1931 r., Sejm – na podstawie kolejnych

wniosków NIK – udzielił absolutorium za okres od początku 1926 r. do 31 marca 1929 r.¹⁸

Wniosek NIK w sprawie absolutorium za rok 1923 sprowadzał się do:

- wskazania przekroczeń przyznaných limitów kredytowych i propozycji ich akceptacji przez Sejm¹⁹;
- propozycji udzielenia absolutorium rządowi;
- zastrzeżenia, że „udzielenie absolutorium nie wpływa:

- a) na bieg spraw, zakwestionowanych, czy to przez Kontrolę Państwową, czy też przez władze administracyjne,
- b) na odpowiedzialność za straty Skarbu Państwa w okresie 1923 r., jakie ewentualnie w przyszłości wyjść na jaw mogą”.

Niemal identycznie brzmiącą uchwałą Sejm udzielił rządowi absolutorium za rok 1924, akceptując – podobnie jak dla roku 1923 – przekroczenie deficytu przewidzianego ustawami skarbowymi.

W kolejnych latach NIK stosowała już bardziej zaostrzoną formułę wniosku o absolutorium. W tym dotyczącym absolutorium za rok budżetowy 1928/29, po wyliczeniu wydatków dokonanych z przekroczeniem obowiązujących limitów stwierdziła, że udzielenie absolutorium

¹⁴ Art. 7 ustawy o kontroli państwowej.

¹⁵ R. Czauderna, op. cit., s. 122.

¹⁶ *Sprawozdanie Stenograficzne z 79 posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej z dnia 18 lutego 1930 roku*, dostępne w zasobach cyfrowych Biblioteki Sejmowej: https://bs.sejm.gov.pl/F?func=direct&doc_number=000021725.

¹⁷ *Sprawozdanie Stenograficzne z 83 posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej z dnia 6 marca 1930 roku*, dostępne w zasobach cyfrowych Biblioteki Sejmowej: https://bs.sejm.gov.pl/F?func=direct&doc_number=000021729.

¹⁸ *Sprawozdanie Stenograficzne z 24 posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej z dnia 20 marca 1931 roku*, dostępne w zasobach cyfrowych Biblioteki Sejmowej: https://bs.sejm.gov.pl/F?func=direct&doc_number=000021754.

¹⁹ Kwota przekroczenia kredytów, którą NIK proponowała usankcjonować wynosiła 90 trylionów (według dzisiejszej nomenklatury – bilionów), 430 miliardów, 602 tysiące, 423 marki, 65 fenigów, co daje wyobrażenie o skali ówczesnej inflacji.

powinno być uzależnione od legalizacji przekroczeń w drodze ustawodawczej. Zmiana retoryki nie miała większego znaczenia, gdyż wielokrotnie Sejm legalizacji takiej dokonywał – często już po zakończeniu roku budżetowego – na przykład rządowy projekt ustawy o dodatkowych kredytach na okres budżetowy od 1 kwietnia 1929 r. do 31 marca 1930 r. został skierowany do Sejmu 13 stycznia 1931 r.²⁰

Deбаты nad zamknięciem rachunków państwowych i absolutorium nie wywoływały większego zainteresowania, a głosy częściej dotyczyły ogólnej polityki rządu niż finansów państwa. Zdarzało się, że jedynym mówcą był sprawozdawca Komisji Budżetowej. NIK swoje uwagi i wnioski prezentowała tylko na posiedzeniach Komisji.

We wszystkich ustawach skarbowych uchwalonych po roku 1926 zakładano zrównoważenie budżetu. Przez większą część okresu 1927–1939 przekraczano zarówno ustalony limit wydatków, jak i poziom wyniku budżetu państwa, przy tym wielu z tych przekroczeń nie usankcjonowano zmianami ustawy skarbowej dokonanymi przed końcem właściwego roku budżetowego. NIK nigdy nie zdecydowała się jednak na wniosek o odmowę udzielenia absolutorium.

Za skrótowo referowanym na posiedzeniu Sejmu – i w istocie rzeczy bardzo formalnym – wnioskiem Izby w sprawie absolutorium dla rządu przemawiały obszerne materiały, które corocznie NIK

przekazywała Sejmowi jako dokumentację przeprowadzonej kontroli budżetowej.

Podstawowym dokumentem przedstawianym Sejmowi były uwagi o wykonaniu budżetu państwa. Był to corocznie kilkusetstronicowy materiał, zawierający:

- analizę zamknięć rachunków państwowych (w ujęciu kasowym i ewidencyjnym) dla wszystkich części budżetowych i wszystkich jednostek pozabudżetowych (przedsiębiorstw i monopolii) objętych budżetem,
- analizę dochodów budżetowych i ich egzekucji,
- analizę zgodności dokonanych wydatków z ustawami określającymi limity kredytów budżetowych,
- opis nieprawidłowości stwierdzonych przy wyrывkowej kontroli pojedynczych operacji budżetowych.

Szerszy opis wykrytych nieprawidłowości NIK przedstawiała Sejmowi w przekazywanych również corocznie sprawozdaniach z czynności kontrolnych prowadzonych w danym roku.

Wyniki kontroli budżetowych zawarte we wskazanych powyżej dokumentach nie były przez NIK prezentowane na posiedzeniach plenarnych Sejmu, a jedynie omawiane w Komisji Budżetowej.

W uwagach o wykonaniu budżetu państwa NIK wiele uwagi poświęcała przedsiębiorstwom państwowym, których wydatki ujmowane były w budżecie państwa. Wielokrotnie sygnalizowano brak rejestru przedsiębiorstw państwowych i konieczność sporządzania zbiorczych zestawień majątku

²⁰ Druk sejmowy nr 54, dostępny w zasobach cyfrowych Biblioteki Sejmowej, https://bs.sejm.gov.pl/F?func=direct&doc_number=000008289.

i wyników finansowych tych podmiotów. Formułowano również uwagi odnoszące się do operacji poszczególnych przedsiębiorstw. Liczne przykłady takich uwag przedstawił T. Bernadzikiewicz w opartej głównie na analizie ustaleń NIK pracy poświęconej gospodarce państwowej w Polsce²¹. NIK kwestionowała między innymi funkcjonowanie takich przedsiębiorstw, jak: Lasy Państwowe, Polskie Koleje Państwowe, kopalnie w Brzeszczach i Jawiszowicach, Państwowe Zakłady Lotnicze, Państwowa Wytwórnia Uzbrojenia, Państwowe Zakłady Tele- i Radiotechniczne. Zwracała uwagę m.in. na kwestie preferencyjnego traktowania kontrahentów, nieprawidłową politykę zakupową, liczne przykłady kreatywnej księgowości.

NIK po roku 1935

Dalsze osłabienie pozycji NIK przyniosło uchwalenie w 1935 r. tzw. Konstytucji kwietniowej²². Zgodnie z jej art. 77 „do kontroli pod względem finansowym gospodarki Państwa oraz związków publiczno-prawnych, badania zamknięć rachunków Państwa, przedstawiania Sejmowi corocznie wniosku o absolutorium dla Rządu – powołuje się Najwyższą Izbę Kontroli, opartą na zasadzie kolegalności i niezawisłości członków jej kolegium”. Sformułowanie to oznacza odebranie NIK możliwości przedłożenia Sejmowi wniosku o odmowę udzielenia rządowi

absolutorium. Rola najwyższego organu kontroli została więc sprowadzona do automatycznej akceptacji rządowego sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Niezależność NIK została ponadto radykalnie ograniczona przez zawarte w art. 77 ust. 2 i art. 28 Konstytucji stwierdzenia dające Prezydentowi RP prawo odwołania Prezesa NIK „w każdym czasie”.

Za najbardziej syntetyczną ocenę funkcjonowania i roli NIK po uchwaleniu Konstytucji kwietniowej można uznać opinię R.P. Krawczyka²³, że sprawozdania stenograficzne z ostatnich pięciu lat funkcjonowania Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej dają „...obraz kompletnego braku zainteresowania większości posłów materiałami dotyczącymi NIK lub pochodzącymi od Izby”. Nie bez znaczenia dla takiej oceny – w moim przekonaniu słusznej – jest to, że aż do 1939 roku nie udało się doprowadzić do stanu, w którym sprawozdania przedstawiane Sejmowi przez NIK obejmowałyby całość rachunków państwowych, a także przyjęta i wielokrotnie przez posłów opozycyjnych krytykowana praktyka legalizowania nagminnie zdarzających się przekroczeń upoważnień do dokonywania wydatków.

Lata 1919–1939 – wnioski

Kwestionując w swych uwagach legalność niektórych wydatków, NIK kilkakrotnie w dwudziestoleciu międzywojennym

²¹ Por. np. T. Bernadzikiewicz: *Przerosty etatyzmu. Uwagi o gospodarce państwowej w Polsce*, Towarzystwo Wydawnicze Młodych Prawników i Ekonomistów, wyd. II, Warszawa 1936, por. np. ss. 23, 25-26, 28, 32-33, 42-43, 57, 69, 132-138, 171.

²² Ustawa Konstytucyjna z 23.4.1935, Dz.U. nr 30, poz. 227.

²³ R. P. Krawczyk: *Najwyższa Izba Kontroli w II Rzeczypospolitej pod rządami Konstytucji z 23 kwietnia 1925 roku*, „Acta Universitatis Lodziensis – Folia Iuridica” nr 45/1991, s. 75-89.

stwierdzała, że nie może postawić wniosku o udzielenie absolutorium, dopuszczając jednocześnie – w mniej albo bardziej otwarty sposób – legalizację przez Sejm stwierdzonych naruszeń i – w ostatecznym efekcie – udzielenie rządowi absolutorium. W rezultacie, mimo formułowania nieraz bardzo krytycznych uwag co do sposobu wykonania budżetu państwa, NIK nie postawiła nigdy wprost wniosku o odmowę udzielenia absolutorium. Tak liberalne podejście do przypadków naruszania ustalonych reguł gospodarki budżetowej było niewątpliwie jednym z powodów, dla których

uwagi NIK i procedura absolutoryjna zaczęły być postrzegane jako mało istotna formalność.

Wszystkie ustawy skarbowe uchwalone w latach 1928–1939 zakładały równowagę dochodów i wydatków.

Jak widać z danych w tabeli 3, wykonanie budżetu państwa wyraźnie odbiegało od tych założeń i mimo że tylko część przekroczeń limitów wydatków miała podstawy w postaci ustawowego zwiększenia kredytów budżetowych, nie stanowiło to przeszkody dla wnioskowania o udzielenie rządowi absolutorium.

Tabela 3. Wykonanie budżetu państwa w latach 1928–1939 (w mln zł)

Rok budżetowy	Plan		Wykonanie		Odchylenia od planu		
	Dochody	Wydatki	Dochody	Wydatki	Dochody	Wydatki	Wynik
1928/29	2.655	2.655	3.008	2.841	353	186	167
1929/30	2.955	2.955	3.029	2.993	74	38	36
1930/31	3.039	3.039	2.750	2.814	-289	-225	-64
1931/32	2.867	2.867	2.261	2.467	-606	-400	-206
1932/33	2.377	2.377	2.000	2.245	-377	-132	-245
1933/34	2.059	2.059	1.860	2.231	-199	172	-371
1934/35	2.136	2.136	2.194	2.302	58	166	-108
1935/36	2.017	2.017	2.030	2.337	14	321	-307
1936/37	2.221	2.221	2.217	2.213	-4	-8	4
1937/38	2.317	2.317	2.432	2.411	115	94	21
1938/39	2.475	2.475	2.474	2.458	-1	-17	16
1939/40	2.526	2.526					

Źródło: Ustawy skarbowe z lat 1928–1939 i *Małe roczniki statystyczne GUS* z lat 1935, 1938 i 1939.

Analizując dokumenty sejmowe z okresu międzywojennego widzimy, że przed stawiane przez NIK uwagi o wykonaniu budżetu państwa nie znajdowały wyraźnego odzwierciedlenia w decyzjach Sejmu, a sama NIK była dość mocno krytykowana za jakość prezentowanych analiz i ocen. Wymagania, jakie Izba stawiała ministerstwu w kwestii sposobu prowadzenia i prezentowania rachunków budżetowych, powodowały stopniowe porządkowanie systemów ewidencji i sprawozdawczości budżetowej, jednak aż do 1939 r. problem przejrzystości finansów państwa nie został w zadowalający sposób rozwiązany.

Próbując odpowiedzieć na pytanie o przyczyny słabego wpływu NIK na stan finansów publicznych i poprawność procedur budżetowych, należy wskazać również częste zmiany rządu, powodujące trudności w przypisywaniu konkretnym gabinetom odpowiedzialności za nieprawidłowości występujące przy wykonywaniu budżetu państwa.

Lata wojny

Wojna nie przerwała funkcjonowania NIK. W zasobach Archiwum Państwowego w Warszawie można znaleźć dokumenty poświadczające przeprowadzenie przez działającą na emigracji NIK kontroli dochodów i wydatków rządu zarówno w okresie jego funkcjonowania we Francji, jak i później – w Wielkiej Brytanii. Działała zresztą również po wojnie – aż do jej likwidacji w 1991 r. Z oczywistych względów

zakres jej działania był jednak bardzo ograniczony.

Podstawą działania Najwyższej Izby Kontroli na emigracji był dekret Prezydenta RP z 17 lutego 1940 r. o kontroli państwowej²⁴, dostosowujący działanie Izby do warunków wojennych. Odstępiono od wymogu przedstawiania przez NIK wniosku w sprawie absolutorium (oczywista konsekwencja nieuchwalenia budżetu przez organ władzy ustawodawczej), nałożono natomiast obowiązek – w razie ustalenia przy kontroli strat dla Skarbu Państwa – żądania ich pokrycia i zabezpieczenia oraz czuwania nad wykonaniem tego żądania.

Okres PRL

Okres powojenny nie był – czego można się było spodziewać – korzystny dla NIK i jej działalności.

W ustawie konstytucyjnej z 19 lutego 1947 r. o ustroju i zakresie działania najwyższych organów Rzeczypospolitej Polskiej²⁵ przewidziano funkcjonowanie Izby, nakładając na nią obowiązek corocznego badania zamknięcia rachunków państwowych i przedkładania Sejmowi wniosku w przedmiocie udzielenia lub odmówienia rządowi absolutorium.

NIK badała corocznie zamknięcia rachunków państwowych i przedkładała Sejmowi wnioski w przedmiocie absolutorium. Szczegółowe zasady organizacji i funkcjonowania NIK miała określić odrębna ustawa.

²⁴ Dz.U. nr 5 poz. 11.

²⁵ Dz.U. nr 18 poz. 71, z późn. zm.

W roku 1949 r. formalnie uchylono ustawę o kontroli państwowej z 1921 r.²⁶, zastępując ją nową ustawą o kontroli państwowej²⁷. Ustawa ta utrzymała formalnie zasadę, że NIK jest organem od rządu niezależnym (miała podlegać bezpośrednio Radzie Państwa), lecz jednocześnie odebrano Izbie prawo samodzielnego ustalania swego planu kontroli – podlegał on zatwierdzeniu przez Radę Państwa, którą ustawa upoważniała ponadto do zlecania NIK „w każdym czasie dokonania określonych aktów kontroli, a także udzielania innych wiążących wskazówek i instrukcji w zakresie działania Najwyższej Izby Kontroli”. Trzy lata później NIK została zlikwidowana, a na mocy ustawy z 22 listopada 1952 r. o kontroli państwowej²⁸ jej miejsce zajął Minister Kontroli Państwowej. Na pięć lat z polskiego systemu prawnego zniknęła niezależna instytucja kontrolna. W 1957 r. NIK została reaktywowana, a w ustawie z 13 grudnia 1957 r. o Najwyższej Izbie Kontroli²⁹ wśród głównych zadań Izby wymieniono przedkładanie Sejmowi uwag do sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa i z wykonania Narodowego Planu Gospodarczego oraz przedkładanie Sejmowi wniosku w przedmiocie absolutorium dla rządu. Jest jednak oczywiste, że w warunkach monopartyjnej dyktatury samodzielność i niezależność NIK nie mogła być zachowana.

Po raz kolejny NIK podporządkowano administracji rządowej w 1976 r.³⁰, aby z tego rozwiązania zrezygnować cztery lata później³¹. Formalne przywrócenie odrębności NIK od administracji rządowej nie mogło w tych warunkach spowodować zasadniczych zmian jej ustrojowej pozycji i znaczenia. Nastąpiły dopiero po roku 1989.

Charakterystyczną cechą centralnie planowanej gospodarki socjalistycznej był prymat planowania rzeczowego nad marginalnie traktowanym planowaniem finansowym. Znalazło to odbicie również w procedurach kontrolnych NIK – od 1958 roku Izba przedstawiała Sejmowi jednocześnie ocenę wykonania budżetu państwa i ocenę wykonania narodowego planu gospodarczego (w późniejszych latach – narodowego planu społeczno-gospodarczego), a wniosek o udzielenie Radzie Ministrów absolutorium oznaczał akceptację NIK sposobu wykonywania przez rząd obu planów – rzeczowego i finansowego (budżetu państwa). Od pierwszego wystąpienia Prezesa NIK po 1957 roku było widoczne, że punkt ciężkości w ocenie rządu został przesunięty na kwestie związane z wykonaniem planów rzeczowych. Zacytować warto końcowy fragment wniosku NIK w sprawie absolutorium dla Rady Ministrów za rok 1957: „Reasumując, Najwyższa Izba Kontroli na podstawie wyników realizacji

²⁶ Wcześniej uchylił ją już wydany w Angers dekret Prezydenta RP z 17.2.1940 o Kontroli Państwowej – por. Dz.U. nr 5 poz. 11

²⁷ Ustawa z 9.3.1949 o kontroli państwowej, Dz.U. nr 13 poz. 74.

²⁸ Dz.U. nr 47 poz. 316.

²⁹ Dz.U. nr 61 poz. 330.

³⁰ Ustawa z 27.3.1976 o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. nr 12 poz. 66.

³¹ Ustawa z 8.10.1980 o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. nr 22 poz. 82, z późn. zm.

Narodowego Planu Gospodarczego i budżetu Państwa na 1957 r. stwierdza, że dzięki mobilizacji rezerw społecznych, w oparciu o Uchwały VIII Plenum Komitetu Centralnego Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej, podstawowe zadania roku 1957 zostały wykonane, a działalność Rządu w 1957 roku była zgodna z uchwałą Sejmu o Narodowym Planie Gospodarczym oraz Ustawą o budżecie Państwa na rok 1957. W tych warunkach na podstawie art. 28d Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej oraz artykułu 4 Ustawy o NIK Najwyższa Izba Kontroli wnosi o udzielenie Rządowi absolutorium za okres od 1 stycznia 1957 r. do 31 grudnia 1957 r.”³²

Jak widać, absolutorium nie było już związane wyłącznie z oceną wykonania budżetu państwa, a we wniosku w tej sprawie problematyka budżetowa została potraktowana bardzo skrótowo. Głosowanie nad wnioskiem było już oczywiście czystą formalnością.

Mimo warunków gospodarczych i politycznych całkowicie innych niż przed rokiem 1939, metody kontroli budżetowej pozostały – aż do wczesnych lat dziewięćdziesiątych – zbliżone do tych, jakie stosowano w okresie międzywojennym. Podstawą była kontrola prowadzenia ewidencji księgowej i sporządzania sprawozdań budżetowych prowadzona głównie na poziomie części budżetowych; wybrane operacje, na których badano poprawność ewidencji były ponadto poddawane

szczegółowej kontroli – przede wszystkim pod względem legalności i gospodarności. Kontrolowano również zgodność kwot ponoszonych wydatków z ustalonymi limitami. Mniejszą wagę przywiązywano do oceny skuteczności i – tym bardziej – efektywności działań finansowanych środkami budżetowymi.

Oceniając związane z kontrolami budżetowymi powojenne działania NIK do roku 1989, trzeba zwrócić uwagę z jednej strony na daleko idące upolitycznienie tej instytucji, skutecznie ograniczające formalnie deklarowaną (poza latami 1952–1956 i 1976–1980) samodzielność NIK, z drugiej – marginalne znaczenie budżetu jako instrumentu zarządzania państwem. Przyznać jednak należy, że kontrole budżetowe prowadzone corocznie w kilkuset jednostkach przyczyniały się niewątpliwie do uporządkowania ewidencji i sprawozdawczości finansowej, wzmacniając jednocześnie dyscyplinę budżetową.

NIK w czasach transformacji

Przełom w ustrojowej pozycji NIK i możliwości jej realnego oddziaływania na gospodarkę i finanse państwa przyniósł dopiero rok 1989. Choć nowa ustawa o NIK, zastępująca tę z 1980 r., została uchwalona dopiero w grudniu 1994 r.³³, dzięki staraniom pierwszych prezesów NIK po rozpoczętej w 1989 r. transformacji ustrojowej – Waleriana Pańki – prezesa Izby w 1991 r., Piotra Kownackiego

³² *Wniosek w przedmiocie absolutorium dla Rządu za okres od 1.I.1957 r. do 31.XII.1957 r.*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 1958, druk sejmowy nr 242.

³³ Ustawa z 23.12.1994 o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 1995 r. nr 13 poz. 59, tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 524, z późn. zm.

– p.o. prezesa po śmierci W. Pańki i Lecha Kaczyńskiego – prezesa NIK do 1995 r., Izba zaczęła szybko dostosowywać się do nowych warunków. Dla wzmocnienia pozycji ustrojowej ważne znaczenie miało także uchwalenie w 1997 r. nowej Konstytucji³⁴, zawierającej jasno sformułowane gwarancje niezależności NIK.

Do najważniejszych zadań w pierwszych latach po 1989 r. zaliczyć trzeba znalezienie nowej formuły kontroli budżetowej. Było to zadanie nie tylko ważne, ale i bardzo pilne – od 1990 r. budżet państwa stał się realną podstawą nie tylko gospodarki finansowej państwa, ale i jednym z głównych instrumentów przemian ustrojowych. Sytuacja gospodarcza Polski była przy tym bardzo trudna – gospodarka była zdewastowana, zadłużenie zagraniczne – ogromne, inflacja, niezbędna dla uporządkowania finansów państwa, zbliżyła się w 1990 r. do 700%. W 1991 r. dodatkowe, bardzo poważne problemy spowodował krach gospodarczy w Związku Radzieckim, będącym wówczas jeszcze głównym handlowym partnerem Polski. Upadek licznych, nierentownych przedsiębiorstw ujawnił skalę bezrobocia i technologiczne zacofanie polskiego przemysłu. W tych warunkach przed budżetem stawało zadanie szybkiego przywrócenia równowagi finansowej państwa, a jednocześnie – rozpoczęcia procesu budowy nowoczesnej infrastruktury i poprawy warunków życia obywateli.

Wymagało to całkowicie nowego podejścia do kontroli budżetu państwa. NIK nie mogła zrezygnować z kontroli legalności

operacji budżetowych i oceny rzetelności ewidencji i sprawozdawczości budżetowej, lecz jednocześnie konieczne było wypracowanie metod oceny celowości wydatków budżetowych oraz efektywności wykorzystania zasobów – finansowych i rzeczowych – pozostających w dyspozycji władz publicznych.

Dodatkowym wyzwaniem okazały się radykalne zmiany w ustrojowej strukturze państwa i w organizacji sektora publicznego. Na wielką skalę rozpoczęto prywatyzację przedsiębiorstw państwowych, przywrócono samorządność gmin, zmieniając tym samym kształt całego budżetu państwa, od 1991 r. licznie zaczęły powstawać pozabudżetowe instytucje podległe administracji rządowej, lecz pod względem finansowym wyłączone z budżetu państwa.

Wzrosło też zainteresowanie Sejmu problemami budżetowymi. Prezentowane przez NIK analizy wykonania budżetu państwa są corocznie przedmiotem zarówno debaty plenarnej, jak i prac wszystkich komisji sejmowych. Komisje oczekują od NIK nie tylko zbiorczej analizy wykonania budżetu państwa, ale i szczegółowych informacji o wykonaniu go w poszczególnych resortach oraz budżetów innych organów dysponujących wyodrębnionymi częściami budżetu państwa.

Terazniejszość

Określenie „kontrola budżetowa” nie jest już dokładnym odzwierciedleniem zakresu prac, jakie NIK wykonuje, aby

³⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997, Dz.U. nr 78 poz. 483, z późn. zm.

przedstawić Sejmowi coroczną analizę wykonania budżetu państwa. Izba kontroluje także przychody i wydatki innych instytucji państwowych, których plany finansowe są uchwalane w ustawie budżetowej. Analizy NIK opisują również, chociaż nadal w dość ograniczonym zakresie, wpływ, jaki wykonanie budżetu państwa ma na funkcjonowanie innych podmiotów i instytucji publicznych, w tym – jednostek samorządu terytorialnego i Narodowego Funduszu Zdrowia. Szczególnego rodzaju uzupełnieniem kontroli budżetowej jest też przeprowadzana corocznie kontrola wykonania planu Narodowego Funduszu Zdrowia – największej państwowej jednostki sektora finansów publicznych, której przychody i koszty nie są objęte ustawą budżetową.

Rozszerzenie zakresu kontroli poza formalnie rozumiany budżet państwa w znaczący sposób zwiększa złożoność badań i ich pracochłonność, ma jednak głębokie uzasadnienie merytoryczne. Przy obecnej organizacji sektora finansów publicznych w Polsce nie można rzetelnie ocenić wykonania budżetu państwa, jeśli dochodów i wydatków nie analizuje się przez pryzmat całego sektora finansów publicznych, bez uwzględnienia wpływu, jaki sposób realizacji budżetu ma na funkcjonowanie innych segmentów sektora finansów publicznych, takich jak samorządy, cały system ubezpieczeń społecznych, uczelnie, czy instytucje kultury.

Uzasadnieniem powyższej tezy mogą być pochodzące z ostatnich lat dane obrazujące miejsce budżetu państwa w całym sektorze finansów publicznych. W 2017 r. dochody budżetu państwa (razem z dochodami budżetu środków europejskich)

wyniosły ok. 397 mld zł, co stanowiło ok. 51% wszystkich dochodów sektora finansów publicznych, a wszystkie dochody jednostek, których plany finansowe były ujęte w ustawie budżetowej – ok. 573 mld zł, co oznacza, że poza budżetem państwa zrealizowano połowę dochodów, a te nieujęte w ustawie budżetowej (głównie chodzi o dochody własne jednostek samorządowych i przychody NFZ) były większe niż 200 mld zł.

Jeszcze bardziej interesujące są dane dotyczące wydatków. W szczególności zwraca uwagę to, że z ogólnej kwoty wydatków budżetu państwa, która w 2017 r. wyniosła ok. 424 mld zł, ponad 216 mld zł stanowiły transfery do pozabudżetowych instytucji sektora finansów publicznych, przy czym – z uwagi na kończące się rozliczenia perspektywy finansowej 2007–2013 wyjątkowo małe były w 2017 r. transfery środków z budżetu środków europejskich. Transfery z budżetu państwa finansowały prawie 50% wydatków samorządów, prawie 71% kosztów uczelni, prawie 90% wydatków państwowych instytucji kultury i ok. 30% wydatków na ubezpieczenia społeczne.

Jeśli dodamy do tego, że w 2017 r. wydatki budżetu państwa na oświatę stanowiły ok. 3% wszystkich wydatków publicznych w tym dziale, a w dziale „Ochrona zdrowia” udział ten był bardzo podobny, stanie się jasne jak zafałszowany obraz dochodów i wydatków publicznych spowodowałoby ograniczenie się wyłącznie do analizy budżetu państwa.

Bardziej rozbudowane dane o relacjach między budżetem państwa i sektorem finansów publicznych w 2017 r. przedstawiono w tabeli 4 na s. 67.

Tabela 4. Podstawowe dane o wykonaniu ustawy budżetowej na rok 2017 (w mln zł)

Treść	Podmioty sektora finansów publicznych uwzględnione w ustawie budżetowej						
	Budżet państwa	Budżet środków europejskich	Państwowe fundusze celowe	Agencje wykonawcze	Instytucje gospodarki budżetowej	Państwowe osoby prawne	RAZEM
Dochody brutto	314.683,6	39.064,2	246.674,4	9.202,1	806,6	8.019,0	618.449,9
Transfery z ustawy budżetowej	1.558,1	0,0	75.034,0	5.962,4	142,2	4.154,1	86.850,8
Dochody skonsolidowanej ustawy budżetowej	313.125,5	39.064,2	171.640,4	3.239,7	664,4	3.864,9	531.599,1
Transfery od innych jednostek SFP	3.046,2	77,6	17.660,2	0,0	0,0	157,6	20.941,6
Dochody sektora finansów publicznych	310.079,3	38.986,6	153.980,2	3.239,7	664,4	3.707,3	510.657,5
Wydatki brutto	360.843,1	51.700,7	246.002,3	9.172,3	913,2	7.052,8	675.684,4
Transfery do ustawy budżetowej	75.491,7	1.327,2	7.028,9	2.130,6	37,5	834,9	86.850,8
Wydatki skonsolidowanej ustawy budżetowej	285.351,4	50.373,5	238.973,4	7.041,7	875,7	6.217,9	588.833,6
Transfery do innych jednostek SFP	123.619,7	6.251,8	2.529,3	1.595,9	10,6	187,7	134.195,0
Wydatki sektora finansów publicznych	161.731,7	44.121,7	236.444,1	5.445,8	865,1	6.030,2	454.638,6
Wynik z ustawy budżetowej	27.774,1	-11.309,3	-67.333,0	-3.802,0	-211,3	-2.353,0	-57.234,5
Saldo rozliczeń z innymi jednostkami SFP	-120.573,5	-6.174,2	15.130,9	-1.595,9	-10,6	-30,1	-113.253,4
Wynik sektora finansów publicznych z ustawy budżetowej	148.347,6	-5.135,1	-82.463,9	-2.206,1	-200,7	-2.322,9	56.018,9
Wynik sektora finansów publicznych z innych jednostek SFP							-102.084,4
Wynik sektora finansów publicznych							-46.065,5

Źródło: E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg: *Zarządzanie finansami publicznymi. Zarys wykładu*, NIK 2018, s. 79.

Tak zakrojona kontrola budżetowa jest ogromnym, złożonym przedsięwzięciem organizacyjnym. W 2018 r. objęła 316 jednostek, w tym – między innymi – 79 urzędów centralnych, 16 urzędów wojewódzkich i 123 beneficjentów dotacji wypłaconych z budżetu państwa³⁵. Są w nią zaangażowane wszystkie jednostki kontrolne NIK. Istotnym problemem w kontroli budżetowej pozostaje czas – pierwsze, jeszcze nieostateczne wyniki wykonania budżetu Izba otrzymuje na ogół na początku marca, na początku czerwca całość analizy omawia i zatwierdza Kolegium NIK, wcześniej muszą być gotowe wszystkie wystąpienia pokontrolne i informacje o wynikach kontroli cząstkowych.

Ustanowione po roku 1989 zasady prowadzenia kontroli budżetowej ulegają ciągłym korektom, zmierzającym do coraz lepszego informowania Sejmu i wszystkich obywateli o sposobach wykorzystania przez władze publiczne powierzonych im środków. Analizując zmiany, jakie w kontroli budżetowej zachodzą w ostatnich latach, warto wskazać najważniejsze nowe elementy służące realizacji kontroli budżetowej w sposób dający możliwie pełny obraz stanu finansowego państwa, a jednocześnie czyniący zadość formalnym zobowiązaniom NIK.

W obecnym kształcie kontrola budżetowa ma trzy zasadnicze cele:

- poświadczenie rzetelności księgowej ewidencji wykonania budżetu państwa i sprawozdawczości budżetowej;
- ocenę legalności, celowości, gospodarności i rzetelności przy wykonywaniu operacji

związanych z gromadzeniem dochodów, dokonywaniem wydatków oraz zaciąganiem, spłatą i obsługą zobowiązań Skarbu Państwa;

- ocenę wpływu sposobu gospodarowania środkami finansowymi Skarbu Państwa na poziom życia obywateli oraz na stabilność i perspektywy rozwojowe gospodarki.

Dla kontroli budżetowej charakterystyczne jest to, że musi ona łączyć trzy podstawowe rodzaje kontroli: kontrolę finansową związaną z realizacją pierwszego z wyżej wskazanych celów, kontrolę zgodności, na której opiera się realizacja drugiego z podanych celów i wreszcie kontrolę wykonania zadań – zasadnicze znaczenie ma tu ustalenie, czy kontrolowane jednostki sektora finansów publicznych działają skutecznie i oszczędnie – zarówno przy gromadzeniu dochodów, jak i przy dokonywaniu wydatków służących finansowaniu zadań publicznych.

NIK wzięła na siebie obowiązek formalnego zbadania rzetelności ewidencji księgowej budżetu państwa, stosując przy tym powszechnie uznane standardy audytu. Wypełniło to ważną lukę prawną – nie wydaje się właściwe, aby Sejm podejmował decyzję w sprawie absolutorium mając za podstawę sprawozdanie Rady Ministrów (RM), którego rzetelności nikt – oprócz niej nie potwierdza. Wyraźnie widać też, że kontrole i wnioski NIK przyczyniły się do poprawy jakości ewidencji budżetowej.

Coraz większą uwagę przywiązuje się w kontroli budżetowej do badania, oprócz formalnej poprawności wydatków, również

³⁵ Por. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku*, NIK, Warszawa 2018, s. 4-5.

ich celowości i gospodarności. NIK wykorzystuje do tego mierniki wykonania zadań budżetowych zawarte w opracowywanym przez RM tzw. budżecie zadaniowym, ale często odwołuje się też do innych, powszechnie przyjętych punktów odniesienia.

Kontrola budżetowa, początkowo obejmująca praktycznie tylko urzędy centralne, dotyczy coraz większej liczby innych jednostek. Dotyczy to zwłaszcza podmiotów otrzymujących dotacje z budżetu państwa, co pozwala lepiej ocenić efektywność wydatków budżetowych, a także jednostek podległych urzędowi centralnym. Wzbogaciło to bardzo kontrolę budżetową, przede wszystkim w resortach, w których dominują dotacje oraz w resortach o bardziej rozbudowanej strukturze organizacyjnej, takich jak Ministerstwo Finansów, Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji czy Ministerstwo Obrony Narodowej.

Prowadzone przez NIK analizy w coraz większym stopniu wychodzą poza budżet państwa, obejmując pozabudżetowe instytucje publiczne. Jest to głęboko uzasadnione, gdyż od rozmiarów zasileń z budżetu państwa w znacznej mierze zależy funkcjonowanie takich ważnych obszarów państwa, jak samorząd terytorialny, szkolnictwo wyższe, kultura. Od kilku lat NIK w analizach prezentuje – jako jedyna instytucja w Polsce – wydatki publiczne w układzie działów klasyfikacji budżetowej (czyli w układzie najważniejszych zadań państwa).

Jednocześnie NIK dąży do ograniczenia kosztów kontroli budżetowej, wykorzystując – zawsze w zgodzie z wymogami standardów audytorskich – metody

losowego wyboru operacji podlegających szczegółowemu badaniu i inne nowoczesne techniki kontrolne.

Pośrednim, ale bardzo ważnym dowodem na trafność przyjętych kierunków doskonalenia metod kontroli budżetowej są pozytywne oceny międzynarodowej działalności NIK jako audytora tak znaczących instytucji, jak CERN czy Rada Europy.

Po 1989 r. NIK ani razu nie wydała negatywnej opinii w sprawie udzielenia absolutorium Radzie Ministrów. Uchwały Kolegium NIK w tej kwestii zawierały zawsze – oprócz korzystnej dla rządu oceny ogólnej – zastrzeżenia do pewnych aspektów działalności związanej z wykonywaniem budżetu państwa. Widoczne jest przy tym, że pewne uwagi Izby powtarzane nawet kilka lat z rzędu powodowały następnie na tyle skuteczną reakcję administracji rządowej, że nie musiały już być dalej powiawiane.

W pierwszych latach po roku 1989 jako najpoważniejsze problemy budżetowe NIK wskazywała liczne nieprawidłowości przy realizacji tak zwanych inwestycji centralnych (największych inwestycji finansowanych z budżetu państwa) oraz narastające zadłużenie państwowych jednostek budżetowych, w tym zwłaszcza placówek ochrony zdrowia. Problemy te udało się, przynajmniej częściowo, rozwiązać przez wzmocnienie nadzoru nad planowaniem i przygotowaniem inwestycji, a także przekształcenie publicznych placówek służby zdrowia w samodzielne osoby prawne – co zresztą sprawy ich zadłużenia do końca nie rozwiązało. Za istotny problem przez wiele lat NIK uznawała również nierzetelne prowadzenie

ewidencji księgowej budżetu; w znacznej mierze dzięki wdrożeniu wniosków formułowanych przez Izbę po kolejnych kontrolach budżetowych, problem ten można już uznać za rozwiązany.

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej ważną część wniosków z kontroli budżetowej stanowiły opinie i oceny dotyczące właściwego wykorzystania środków pochodzących z budżetu UE. Po roku 2004 ogromnego znaczenia nabrały też – w związku z traktatowymi zobowiązaniami, jakie Polska wzięła na siebie wchodząc do Unii – problemy związane z utrzymaniem dyscypliny finansowej. NIK kilkakrotnie sygnalizowała konieczność redukcji deficytu budżetowego i zahamowania szybkiego wzrostu długu publicznego.

W ostatnich latach za najpoważniejsze zagrożenia dla stabilnych finansów państwa NIK uznaje narastający problem unikania opodatkowania (zwłaszcza w odniesieniu do wpływów z VAT), nieznajdujący odpowiedzi w rosnącej skuteczności egzekucji należnych dochodów przez służby skarbowe. Corocznie Izba sygnalizuje też problem narastającego zadłużenia sektora ubezpieczeń społecznych i budżetowych konsekwencji tego zjawiska.

Od kilku lat NIK po każdej kontroli budżetowej zgłasza zasadnicze zastrzeżenia do skuteczności funkcjonowania systemu budżetowania zadaniowego. W ocenach NIK system ten powoduje znaczne obciążenia biurokratyczne, nie wywierając jednak wpływu na jakość zarządzania środkami publicznymi. Ponawiane przez Izbę wnioski o dokonanie rzetelnej analizy celowości utrzymywania budżetu zadaniowego w obecnym kształcie nie spotkały się – jak dotąd – z pozytywnym odzewem.

Problem nie polega tylko na kosztach – utrzymywanie nieracjonalnego systemu budżetowania zadaniowego powoduje narastanie wokół tych metod złej atmosfery, co niewątpliwie utrudni w przyszłości takie ich wykorzystanie, które będzie faktycznie sprzyjać lepszemu funkcjonowaniu instytucji publicznych.

Stosunkowo nowym problemem sygnalizowanym przez NIK po ostatnich kontrolach budżetowych jest rosnący stan wolnych środków na rachunkach budżetowych. To prawda, że większy zasób wolnych środków zmniejsza ryzyko problemów płynnościowych budżetu, jednak utrzymywanie na rachunkach budżetowych kwot sięgających – średnio w skali roku – kilkudziesięciu miliardów złotych generuje duże koszty i zmniejsza możliwości redukcji nadal przecież dużego zadłużenia publicznego.

Niezależnie od tych sygnałów dotyczących problemów mających istotne znaczenie dla całości finansów państwa, efektem kontroli budżetowych było w ostatnich 25 latach sformułowanie kilku tysięcy szczegółowych wniosków kierowanych do kontrolowanych jednostek i w przeważającej części zaakceptowanych przez nie i wdrożonych.

NIK przeprowadza ostatnio w każdym roku ponad 100 kontroli planowych i kilkakrotnie kontroli doraźnych, obejmując nimi nie tylko kwestie finansów publicznych, lecz również wiele innych zagadnień, w tym zwłaszcza realizacji przez władze publiczne zadań kluczowych dla poziomu życia obywateli. Kontrola budżetowa, będąca w istocie rzeczą kontrolą tworzenia i wykorzystywania środków umożliwiających finansowanie zadań publicznych,

pozostaje centralnym punktem działalności kontrolnej NIK.

Próbując podsumować najważniejsze kierunki zmian zachodzące w kontroli budżetowej po roku 1990, wskazać należy przede wszystkim wyraźnie widoczną tendencję do przechodzenia od analizy *stricte* mikroekonomicznej, skupionej na kontrolowaniu pojedynczych operacji finansowych realizowanych na poziomie części budżetowych i jednostek bezpośrednio wykonujących zadania publiczne, do takiego prowadzenia kontroli, aby na podstawie dokonanych ustaleń możliwe było formułowanie bardziej ogólnych uwag i zastrzeżeń. Potwierdzają to wymienione powyżej przykłady uwag NIK zgłaszanych po kontrolach budżetowych przeprowadzonych w ostatnich latach. Jest oczywiste, taka zmiana wymagała między innymi wspomnianego już wyjścia „poza budżet” – przed NIK jest jeszcze zadanie wyjścia „ponad budżet” i tradycyjne wskaźniki oceny gospodarki budżetowej.

Należy przy tym dodać, że o ile widoczne jest większe zainteresowanie obywateli wynikami kontroli budżetowej, to zdecydowanie niesatysfakcjonujący jest wpływ, jaki krytyczne uwagi NIK wywierają na konkretne działania legislacyjne i organizacyjne organów władzy. Dotyczy to w szczególności braku reakcji na zdecydowanie negatywne i dobrze udokumentowane uwagi NIK dotyczące procedur budżetowania zadaniowego, sposobu ustalania i rozliczania dotacji na zadania zlecone, czy też gospodarowania wolnymi środkami budżetowymi.

Druga bardzo istotna zmiana to unowocześnienie procedur kontrolnych NIK mających na celu ocenę wiarygodności

księgowej ewidencji budżetu państwa i związanej z tym wiarygodności sprawozdań budżetowych. Kontrola rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej odpowiada już uznanym standardom, problemem pozostaje jednak nadal bardzo duża – i jak się wydaje możliwa do zredukowania – pracochłonność tej kontroli. Osiągany przez NIK odsetek skontrolowanych bezpośrednio wydatków i odpowiadających im dokumentów księgowych wielokrotnie przekracza minimum wymagane dla rzetelnej oceny wiarygodności ksiąg i sprawozdań.

Ubočnym, ale ważnym efektem zmian w kontroli budżetowej było opracowanie w NIK zestawienia dochodów i wydatków publicznych w układzie działów klasyfikacji budżetowej. Zestawienia takiego, opracowywanego w Izbie od 2014 roku, nie sporządza w Polsce żadna inna instytucja, chociaż wydaje się, że informacje o strukturze działowej wydatków publicznych i o zmianach tej struktury winny być traktowane jako niezbędne dla celowego i rzetelnego kształtowania polityki budżetowej państwa.

Wnioski

Podsumowując ten skrótowy przegląd zmian, jakie w stuletniej historii NIK zachodziły w metodach i znaczeniu kontroli budżetowych, stwierdzić należy, że znaczenie kontroli budżetowych nie było nigdy tak duże jak obecnie. Złożyło się na to kilka niezależnych od siebie czynników.

Po pierwsze, po roku 1989 plany finansowe, w tym – w pierwszej kolejności – budżet, stały się realną podstawą funkcjonowania państwa. Wpływ na to miały przede wszystkim zmiany ustrojowe

w Polsce i bardzo trudna sytuacja społeczna, gospodarcza i finansowa, narzucająca konieczność aktywnego działania administracji przy jednoczesnym zachowaniu ścisłej dyscypliny finansowej. Wprowadzenie powszechnego opodatkowania obywateli zwiększyło ponadto świadomość ekonomiczną społeczeństwa i spowodowało wzrost zainteresowania problemami budżetowymi.

Po drugie, ustawa o NIK z 1994 r. i postanowienia Konstytucji z 1997 r. dały NIK mocne gwarancje niezależności. Jest oczywiste, że całkowita eliminacja wpływu czynników politycznych na Izbę nie jest możliwa, przyznać jednak należy, że nadzór Sejmu nad NIK sprawowany był – wyjąwszy kilka incydentów – w sposób pozostawiający naczelnemu organowi kontroli państwowej faktyczną swobodę działania. Za przejaw takiego podejścia należy uznać w szczególności bardzo oszczędne korzystanie Sejmu i jego komisji z możliwości zlecania Najwyższej Izbie Kontroli konkretnych kontroli.

Po trzecie, po 1989 roku w radykalny sposób zmieniły się zakres i metody kontroli budżetowych. Dotyczy to zarówno sposobu prowadzenia tzw. kontroli poświęcających, jak i kryteriów oceny wykonania budżetu państwa, w coraz większym, chociaż nadal niewystarczającym stopniu, uwzględniającym kryteria skuteczności i efektywności wydatków

publicznych. Kontrole budżetowe coraz lepiej badają również wpływ, jaki wykonanie budżetu wywiera na funkcjonowanie tych obszarów działalności państwa, które nie są przez nie finansowane.

Po czwarte, NIK stała się po roku 1989 instytucją bardziej otwartą niż kiedykolwiek wcześniej. Z organu pracującego wyłącznie na potrzeby Sejmu, czy też Sejmu i rządu, stała się ważnym elementem społeczeństwa obywatelskiego, zapewniając szeroki dostęp do zdobywanej przez siebie wiedzy o funkcjonowaniu państwa. W zasadniczy sposób zwiększyło to siłę oddziaływania NIK, chociaż w dalszym ciągu istotnym problemem pozostaje zbyt słaba reakcja władz publicznych na zgłaszane przez Izbę postulaty i propozycje.

Oceniając pozytywnie zmiany, jakie po roku 1989 zaszły w funkcjonowaniu NIK i w społecznym odbiorze jej aktywności, należy jednak podkreślić, że wiele problemów, w tym – związanych bezpośrednio z kontrolą budżetową, nadal wymaga rozwiązań, które pozwoliłyby na jeszcze bardziej skuteczne działanie naczelnego organu kontroli państwowej.

dr WOJCIECH MISIĄG
radca prezesa NIK,
prof. nadzw. Wyższej Szkoły Informatyki
i Zarządzania w Rzeszowie

Słowa kluczowe: stulecie NIK, jubileusz, kontrole budżetowe, badanie dochodów i wydatków, środki publiczne, ustawa budżetowa, plany finansowe

Key words: centenary of NIK, jubilee, budget audits, income and expenditure audit, public funds, budget law, financial plans