

Kontrola i audyt

Ramy koncepcyjne

Krytyczne badanie organizacji i funkcjonowania NOK

Najwyższe organy kontroli (NOK), jako przedmiot badania, przyciągają uwagę głównie naukowców z dziedziny rachunkowości i audytu oraz prawa konstytucyjnego i administracji publicznej. Wyniki ich obserwacji są często publikowane w formie monografii prezentujących jeden problem w obszarze kontroli publicznej w wybranym państwie. Jednocześnie NOK rzadko są przedmiotem badań porównawczych. Może to wynikać ze stosunkowo mało rozwiniętych ram koncepcyjnych, w tym braku typologii organizacji i funkcjonowania tych podmiotów, jak sugeruje autor w artykule. Jego pierwszym celem jest analiza dostępnej typologii NOK, zaś drugim wypracowanie takiej, która umożliwi wskazanie roli najwyższych organów kontroli w systemie politycznym.

ROLF ELM-LARSEN

Wprowadzenie

Analiza dostępnej typologii NOK ma służyć jej rozwojowi i udoskonaleniu

w różnych nowych wymiarach. Zapewni to lepsze możliwości wyjaśnienia i zrozumienia, jak najwyższe organy kontroli rozwijają się w rozmaitych okolicznościach politycznych i ekonomicznych.

Jeśli chodzi o drugi cel artykułu, tradycyjnie koncentrujemy się na funkcji kontrolnej NOK, służącej utrzymaniu ładu społecznego lub legitymizacji rozliczeń organów wykonawczych państwa. Jednakże taka typologia nie może być stosowana jako kategoria klasyfikacji NOK, ponieważ obecnie mają one bardziej elastyczne podejście do kontroli, polegające na doradztwie i przedstawianiu propozycji usprawnień w działaniach administracji, wypracowanych na podstawie własnych ustaleń.

NOK jest postrzegany jako integralna część suwerennego państwa¹. Jednakże nie ma jednego uznanego wzorca dotyczącego struktury NOK i tego, jak należy zorganizować kontrolę, aby zapewnić im optymalne funkcjonowanie. To w dużym stopniu zależy od indywidualnych cech danego państwa. Badania naukowe poświęcone NOK nie rozwijają terminologii i teorii na tyle szybko, aby nadążyć za rzeczywistym rozwojem tych podmiotów, jaki nastąpił w ciągu ostatnich dziesięcioleci. Z tego wynikają istotne zaległości terminologiczne.

Skuteczny najwyższy organ kontroli jest obecnie konieczny, aby państwa mogły uczestniczyć we współpracy międzynarodowej. Jednym z kryteriów uzyskania członkostwa w Unii Europejskiej jest posiadanie skutecznej zewnętrznej

kontroli państwowej. Ponadto Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych (ONZ) przyjęło rezolucję podkreślającą znaczenie roli NOK w zwiększaniu rozliczalności i skuteczności administracji publicznej przy osiągnięciu celów ONZ².

To co sprawia, że NOK są wyjątkowe w porównaniu z innymi instytucjami kontrolnymi, to ułatwianie rozliczalności najwyższych instytucji państwowych w ramach mechanizmów kontroli i równowagi³. Przyczynia się to do równowagi pomiędzy władzą wykonawczą (rząd) a władzą ustawodawczą (parlament). Raporty NOK to element kontrolnej funkcji parlamentu, zapewniający również odpowiedź władzy wykonawczej. Istnienie i funkcjonowanie NOK gwarantuje – dzięki przejrzystości i rozliczalności raportowania – legitymizację, która wspiera system polityczny.

Przegląd literatury

Klasyczna praca E.L. Normantona⁴ na temat NOK opiera się na koncepcji rozliczalności i korzysta z metody porównawczej. Kontekstem jest wpływ wzrostu gospodarczego sektora publicznego w okresie powojennym na rozwój kontroli rządu. W świetle opisu różnych zachodnich NOK autor wskazuje, że wspólnym mianownikiem kontroli rządu jest przede wszystkim zbadanie władzy

¹ J. Magnet: *Higher audit institutions and legislative authority*, „International Review of Administrative Science”, Vol 60/1994, s. 587-593; H.P. Olsen: *Hybrid Governance of Standardized States, Causes and Contours of the Global Regulation of Government Auditing*, CBS, Frederiksberg 2007, s. 75

² Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ A/66/209 z 22.12.2011 w sprawie niezależności NOK.

³ J. Magnet, op.cit.

⁴ E.L. Normanton: *The Accountability & Audit of Government. A comparative Study*, Manchester University Press, 1966, s. 57-82.

Tabela 1. Rodzaje NOK według organizacji, funkcji i niezależności

Rodzaj NOK	Organizacja	Funkcja	Niezależność od	Przykład
Trybunał obrachunkowy (A)	Kolegialność	Kontrola i orzecznictwo	Rządu i parlamentu	Trybunał Obrachunkowy, Francja
Trybunał obrachunkowy (B)	Kolegialność	Kontrola	Rządu	Federalna Izba Obrachunkowa, Niemcy
Kontroler generalny	Urząd	Kontrola	Rządu	Krajowy Urząd Kontroli, Wielka Brytania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie klasyfikacji J. Magneta, *Higher audit institutions...*, op.cit. (patrz przyp. 1).

wykonawczej, zanim władza ustawodawcza podejmie decyzję co do prawidłowości rachunków przedkładanych przez egzekutywę. Kontrole poszczególnych NOK są zorganizowane w różny sposób, jednak wspólną cechą kontroli państwowej jest to, że prawie we wszystkich krajach mają one zapewnić, iż transakcje na rachunkach państwa są legalne (kontrola prawidłowości). Według E.L. Normantona wspólnym mianownikiem jest podstawowa rola NOK lub definicja oparta na obserwacjach⁵.

W 1991 r. Jacques Magnet z Trybunału Obrachunkowego Francji (TO, Trybunał) zaproponował klasyfikację NOK wykorzystującą trzy wymiary: organizacja, funkcja i niezależność (patrz tabela 1). Punktem wyjścia jest rzeczywistość kraju pochodzenia autora i jego macierzystej instytucji oraz to, jak inne NOK różnią się od tego Trybunału, postrzeganego jako typ idealny⁶. Zaletą tej klasyfikacji jest

precyzyjne logiczne wskazanie trzech kluczowych cech NOK. W tym sensie ta typologia jest badawczo nadrzędna w stosunku do pozostałych zaprezentowanych tu ogólnie przyjętych typologii NOK.

Bank Światowy⁷ podkreśla, że NOK odgrywają centralną rolę w walce z korupcją, w taki sam sposób jak media i zgromadzenia parlamentarne wykonujące swoją funkcję kontrolną. Badacze Banku Światowego wypracowali wstępną typologię NOK, polegającą na wyróżnieniu trzech typów kontroli rządu:

- trybunał (system napoleoński),
- urząd (system westminsterski),
- rada kontroli (spotykany głównie w Azji).

Kraje najbardziej rozwinięte stosują jeden z trzech powyższych modeli kontroli, w zależności od sposobu sprawowania władzy w XIX w., kiedy były mocarstwami kolonialnymi. Jednakże Bank Światowy nie wskazuje na żaden z tych modeli

⁵ J. Locke: *An Essay concerning Human Understanding*, 1689, III.vi.2.

⁶ M. Weber: *Sociologie Universalgeschichtliche Analysen Politik*. Krøner 1973, s. 235-259.

⁷ K.M. Dye, R. Stapenhurst: *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, The Economic Development Institute of the World Bank 1998.

Tabela 2. Rodzaje NOK według organizacji, relacji z parlamentem i prowadzonych kontroli

Wymiar	Koncepcja	Koncepcja przeciwstawna
Organizacja	Trybunał	Urzędy kontroli (różnie rozumiane)
Relacje z parlamentem	Współpraca	Brak współpracy z parlamentem
Rodzaje kontroli	Kontrole kompleksowe	Kontrole prawidłowości prowadzone odrębnie od kontroli wykonania zadań lub działalność kontrolna ograniczona do kontroli prawidłowości

Źródło: J. Mazur: *Główne rodzaje najwyższych...*, op.cit. (patrz przyp. 8).

jako na bardziej skuteczny w walce z korupcją.

Dr Jacek Mazur z polskiej Najwyższej Izby Kontroli w 2009 r. zaprezentował typologię NOK biorąc pod uwagę trzy wymiary: organizację, relacje z parlamentem oraz rodzaje prowadzonych kontroli⁸. Każdy z nich obejmuje przeciwstawne koncepcje zaprezentowane w tabeli 2. Niestety ten model nie jest jeszcze wykorzystywany w analizie empirycznej, nie został również zakwestionowany ani ulepszony przez badaczy z innych instytucji, choć artykuł zaprasza do dialogu naukowego na poziomie koncepcyjnym i teoretycznym.

Krajowy Urząd Kontroli Wielkiej Brytanii (UK NAO) w 2005 r. podjął próbę wskazania i opisanie kontroli państwowej w Unii Europejskiej. Konkluzja jest taka, że w poszczególnych państwach członkowskich różni się ona znacząco, choć NOK działają zgodnie z pewnymi wspólnymi

wartościami, z których kluczową jest niezależność.

Instytucje międzynarodowe, np. Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO) w 2021 r. czy INTOSAI gromadzą dane na temat poszczególnych NOK. Jednak robią to na podstawie faktów, a te nabierają znaczenia, gdy są poparte kontekstem teoretycznym.

Poza tymi kilkoma badaniami ogólnymi, szersze badania porównawcze kontroli rządu są często podejmowane na podstawie studiów przypadków wybranych konkretnych NOK oraz koncentrują się na specyficznych aspektach ich działalności⁹.

Szczególna grupa badań porównawczych zajmuje się konsekwencjami zachowań wyborców w kontekście skuteczności kontroli państwowej oraz tym, w jaki sposób zmiany w elitach politycznych wpływają na niezależność NOK¹⁰. Niektóre badania udowodniły, że NOK wykazują

⁸ J. Mazur: *Główne rodzaje najwyższych organów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2009, s. 28-45.

⁹ M.G. Crespo: *Public Control: A General View* [w:] *Public Expenditure Control in Europe. Coordinating Audit Functions in the European Union*, Edward Elgar Publishing 2005, s. 3-29; L. Bringselius: *Den statsliga revisionen i Norden. Forskning og politik*. Samfundslitteratur 2017.

¹⁰ M.A. Melo, C. Pereira, C.M. Figueiredo: *Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian Audit Institutions*, „Comparative Political Studies”, nr 42/2009, s. 1217.

pewną skuteczność, podczas gdy inne nie mają żadnego wpływu na funkcjonowanie państwa¹¹.

Typologia NOK

Tradycyjna typologia instytucji kontroli publicznej obejmuje ich strukturę organizacyjną i sposób działania¹². Pierwszą kwestią jest organizacja NOK. Czy kierownictwo jest zorganizowane hierarchicznie, czy też NOK działa wykorzystując zasadę kolegialności? Drugą kwestią to rodzaj procesów zachodzących w NOK. Procedury kontroli rządu mogą odbywać się w ramach dwóch podkategorii. Po pierwsze, mogą być tożsame z procedurą sądową, kiedy rozstrzyga się o rozliczalności i odpowiedzialności kontrolowanych urzędników. Po drugie, można je postrzegać jako proces kontrolny, którego celem jest gromadzenie informacji służących stwierdzeniu, w jakim stopniu rachunki są zgodne z wymogami prawa i standardów rachunkowości.

System napoleoński

Historycznie to władca ustanawiał trybunały do kontrolowania spraw finansowych, w tym poboru podatków. Obejmowało to orzekanie i kontrolę urzędników królewskich w celu zapewnienia, że ponoszą odpowiedzialność za zbierane podatki i dochody oraz ich wydatkowanie. Rewolucja francuska i konstytucja z 1793 r. (artykuł 20) zmieniła koncepcję wymiaru sprawiedliwości w sprawach finansowych, przyznając obywatelom

prawo do egzekwowania rozliczeń z rządzącymi.

W czasach pierwszego cesarstwa francuski Trybunał Obrachunkowy został ustanowiony w 1807 r. dekretem cesarza Napoleona. Początkowo posiadał zarówno władzę sądowniczą, jak i administracyjną. Jurysdykcja Trybunału Obrachunkowego rozwijała się na podstawie tych samych wartości, jakie przyświecały twórcy w 1807 r.

Tradycyjnie trybunały obrachunkowe są zorganizowane jak sądy – w ich skład wchodzi sędziowie (*Magistrats*) i prokuratorzy (*Procureur General*). Ich decyzje są podobnej natury co decyzje sądów.

Pierwotnym zadaniem francuskiego Trybunału Obrachunkowego było sprawdzanie rachunków i zarządzania środkami przez urzędników. Na podstawie informacji zgromadzonych podczas kontroli urzędnicy mogli zostać pozwani za złamanie ustawy o finansach publicznych. Jurysdykcja Trybunału nie obejmowała jednak urzędników, którzy mieli prawo zlecać płatności lub gromadzenie środków.

Obecnie zadaniem francuskiego Trybunału Obrachunkowego jest zapewnienie, że zarządzanie środkami i rozliczalność urzędników są zgodne z prawem oraz że środki publiczne są wykorzystywane właściwie. Kontrola obejmuje zasadniczo wszystkie jednostki rządowe, w tym ministerstwa, urzędy i agencje, jednostki handlu i przemysłu podległe ministerstwom, publiczne ubezpieczenie

¹¹ L. Blume, S. Voigt: *Supreme Audit Institutions: Extremely superfluous? A Cross Country Assessment*. Odczyt wygłoszony na XII Konferencji Towarzystwa Nowej Ekonomii Instytucjonalnej, Reykjavik 2007.

¹² M. Dye, R. Stapenhurst: *Pillars of Integrity...*, op.cit.

społeczne, ale także jednostki władzy lokalnej, np. gminy.

Francuski Trybunał Obrachunkowy składa się z trzech organów. Pierwszy to specjalny sąd administracyjny, drugi – instytucja przeprowadzająca kontrolę sektora publicznego, zarówno na poziomie centralnym jak i lokalnym, zaś trzeci to wyspecjalizowane służby podległe Trybunałowi. Jurysdykcji Trybunału jako sądu podlegają przede wszystkim rachunki rządowe sporządzane przez urzędników.

Artykuł 47-2 Konstytucji V Republiki Francuskiej z 1958 r. stanowi, że Trybunał Obrachunkowy wspomaga parlament w kontrolowaniu rządu. Trybunał wspiera także – zarówno parlament, jak i rząd – w monitorowaniu, kontrolowaniu finansowania i prawidłowym działaniu systemu opieki społecznej we Francji. Wreszcie Trybunał wspomaga parlament i rząd w ocenianiu polityk i programów publicznych (kontrola wykonania zadań).

Z Trybunałem Obrachunkowym Francji powiązane są cztery instytucje. Trybunał Dyscypliny Budżetowej i Finansowej (CDBF) orzeka kary za złamanie przepisów ustaw finansowych. Rada Opłat Obowiązkowych (CPO) ocenia wpływ gospodarczy, społeczny i budżetowy podatków i obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne, zaś Wysoka Rada Finansów Publicznych (HCFP) formułuje opinie o prognozach makroekonomicznych rządu i projektach ustaw finansowych. Czwarta powiązana instytucja to komisja kontroli instytucji zarządzania prawami autorskimi.

Obecnie wiele NOK zorganizowanych według systemu napoleońskiego, czyli trybunału, włącza w swoją działalność

także elementy anglosaskiej tradycji kontroli – w wyniku modernizacji systemów kontroli rządu. Celem jest dostosowanie się do zmian w budżetowaniu i rachunkowości. Tendencja ta we francuskim Trybunale przejawia się prowadzeniem analiz i badań organizacji oraz działań sektora gospodarki publicznej – zarówno bardziej ogólnych, jak i szczegółowych.

System napoleoński – NOK o konstrukcji trybunałów – funkcjonuje głównie w krajach łańskich (Francja, Hiszpania, Portugalia, Włochy i in.), w Turcji, w Ameryce Środkowej i Południowej oraz w krajach francuskojęzycznych, w tym Maghrebu.

System westminsterski

System jest nazywany westminsterskim od nazwy siedziby centralnej administracji brytyjskiej – dzielnicy Westminster w Londynie. Historycznie brytyjska kontrola państwowa była częścią administracji rządowej. Dopiero później została oddzielną, niezależną jednostką. W założeniu model ten ma podążać za strukturą i funkcjonowaniem kontroli rządowej, i tak wcześniej funkcjonował w Wielkiej Brytanii. Jednakże obecnie Narodowy Urząd Kontroli Wielkiej Brytanii jest zarządzany bardziej jak prywatna firma audytorska (patrz poniżej).

Model westminsterski jest wykorzystywany w wielu krajach brytyjskiej Wspólnoty Narodów (Australia, Indie, Kanada, Nowa Zelandia) oraz w Stanach Zjednoczonych. Wiele państw wyspiarskich obszaru Karaibów i Pacyfiku, a także anglojęzyczne państwa afrykańskie, np. Republika Południowej Afryki, także go stosują.

Ogólnie NOK działające zgodnie z systemem westminsterskim są niezależnymi

organami, które przedkładają sprawozdania parlamentowi lub specjalnej komisji ds. kontroli budżetowej i stosowania ustaw finansowych. Ich pracownicy to przede wszystkim zawodowi księgowi i eksperci techniczni. NOK regularnie informują o sprawozdaniach finansowych i zarządzaniu jednostkami rządowymi – jednak z mniejszym naciskiem na zgodność z ustawami i innymi przepisami, niż NOK zorganizowane tak jak trybunały. NOK działające w systemie westminsterskim nie pełnią funkcji sądowniczej lub jest ona bardzo ograniczona. Na przykład Urząd Rozliczania Rządu USA (GAO) stanowi forum rozstrzygania sporów dotyczących przyznawania kontraktów federalnych oraz wydaje opinie prawne dla Kongresu i agencji federalnych związanych z wykorzystaniem środków publicznych. GAO jest agencją kontroli i oceny dla amerykańskiego Kongresu – wspiera go w monitorowaniu programów federalnych oraz działań zapewniających rozliczalność administracji.

GAO jest niezależną instytucją ustanowioną w 1921 r. na mocy ustawy o budżecie i rachunkowości w celu poprawienia zarządzania finansowego na poziomie federalnym po pierwszej wojnie światowej. W kolejnych dekadach Kongres coraz częściej zobowiązywał GAO do zapewniania wsparcia w realizacji jego zadań regulacyjnych i nadzorczych. Jednocześnie Kongres uzyskał prawo do zlecenia GAO badań.

W latach 50. i 60. XX wieku Kongres zwiększył mandat GAO, który w ten

sposób zaczął kłaść nacisk na badanie oszczędności i wydajności działań publicznych, zwłaszcza zaś na ocenę federalnych programów rządowych. Na początku lat 70. XX wieku GAO zaczął rekrutować ekspertów z różnych dziedzin, a w latach osiemdziesiątych przeklasyfikował większość swoich kontrolerów i analityków na ewaluatorów sektora zdrowia, zarządzania informacją, porządku publicznego itp. W ciągu ostatniego dwudziestolecia GAO przeorientował swoją działalność kontrolną na obszary wysokiego ryzyka działań rządu federalnego.

Amerykański GAO ma trzy główne zadania. Pierwszym jest badanie wszystkich kwestii dotyczących wpływu, wydatkowania i wykorzystania środków publicznych. Po drugie, kontroluje zarówno urzędy skarbowe (IRS), jak i Departament Skarbu (Ministerstwo Finansów). I w końcu po trzecie, opracowuje ewaluacje programów i działań amerykańskiego rządu federalnego oraz jego administracji.

Demokracji amerykańskiej przyświeca zasada kontroli i równowagi. Oznacza to, że władza jest zrównoważona i podzielona pomiędzy najwyższymi organami państwa, ale nie ograniczają jej inne władze¹³. Dzięki temu kontrola ponosi odpowiedzialność za badanie i interpretowanie działań urzędników publicznych, pracujących zarówno na rzecz władzy wykonawczej, jak i ustawodawczej. GAO dysponuje takimi uprawnieniami. Funkcje GAO, biorąc pod uwagę kontekst konstytucyjny, zapewniają amerykańskiemu

¹³ A. Hamilton, J. Madison, J. Jay: *The Federalist Papers* 48 & 51, 1787-1788.

systemowi politycznemu wysoki stopień legitymizacji.

GAO postrzega swoje obowiązki i odpowiedzialność jako równo podzielone pomiędzy ustawodawcę i naród. Takie ograniczenia nie odnoszą się do ocen kontrolnych. Kontrola państwowa Stanów Zjednoczonych odzwierciedla także zmianę w ideologiach politycznych. W związku z rozbudową budżetów związaną z Nowym Ładem Franklina D. Roosevelta i państwem dobrobytu Lyndona B. Johnsona (Wielkie Społeczeństwo), wprowadzono kontrolę wykonania zadań. Era Ronalda Reagana z nową doktryną administracyjną, opartą na mieszance retoryki populistycznej i ideologii rynku, doprowadziła do innego postrzegania kontroli – jako koncentrującej się na badaniu ryzyka w poszczególnych obszarach, podążającej za praktyką audytu sektora prywatnego.

Obecnie konstrukcja GAO opiera się na dwóch filarach – kontroli wykonania zadań i przeglądzie zgodności (kontrola zgodności). Postuluje się zwiększenie rozliczalności w administracji i zapewnienie lepszej kontroli w ramach nowego zarządzania publicznego¹⁴.

Urząd Kontroli Państwowej Danii jest zorganizowany jako niezależne biuro Kontrolera Generalnego, podlegające parlamentowi (*Folketinget*). Kontroler Generalny zarządza kontrolami przeprowadzanymi przez Urząd. Raportuje do

parlamentu za pośrednictwem komisji sześciu kontrolerów (*Statsrevisorerne*), wskazanych przez parlament zgodnie z Konstytucją Danii. NOK Danii zwykle się uznawać za idealny przykład modelu westminsterskiego, pomimo że ustawa zasadnicza powierza kompetencje kontroli rachunków publicznych właśnie *Statsrevisorerne*. Obecnie *Statsrevisorerne de facto* pełni funkcję nadzoru parlamentarnego, sprawdzając zgodność wykonania budżetu przez rząd oraz wydajne wydatkowanie funduszy¹⁵.

Rada kontroli

NOK funkcjonujące w formie rady kontroli charakteryzują się tym, że decyzje dotyczące kwestii kontrolnych są podejmowane kolegialnie przez niezależnych członków rady kontroli. Model ten różni się od westminsterskiego kolegialnym podejmowaniem ostatecznych decyzji, a od modelu sędziowskiego (trybunału) – procesem kontroli, który nie jest procedurą sądową. Przewodniczący rady często działa podobnie jak kontroler generalny.

Niezależne kolegialne kierownictwo kontroli państwowej funkcjonuje przede wszystkim w Azji, np. w Indonezji, Japonii czy Korei Płd., ale spotyka się je także w niektórych państwach europejskich, takich jak Holandia, Niemcy, Czechy, a także w Europejskim Trybunale Obrachunkowym.

¹⁴ S.D. Norton, L.M. Smith: *Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S Government Accountability and the U.K National Audit Office*, „Public Administrative Review”. September/October, 2008, s. 921-930.

¹⁵ G. Korff: *Parlamentarisk revision i Norden – en sammenligning med særlig vægt på de danske statsrevisorer i Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015, s.120–161.

Niemiecka Federalna Izba Obrachunkowa (*Bundesrechnungshof*) ma strukturę zbliżoną do organów działających kolegalnie; 61 członków ma status sędziów i wynikającą z tego ochronę prawną. Elementy kolegalności zakładają, że wszystkie decyzje w sprawach dotyczących kontroli są podejmowane przez członków. Wielki Senat niemieckiego NOK podejmuje decyzje w kwestiach strategicznych oraz dotyczących działań ujętych w rocznym sprawozdaniu na temat rachunków rządu federalnego. Decyzje w innych sprawach są podejmowane przez Senat, przez grupy audytorów lub kolegia złożone z dwóch lub trzech członków. Jeśli chodzi o kontrole wykonania zadań, prezes *Bundesrechnungshof* ma w tej dziedzinie wyłączne kompetencje. Powodem takiej wyłączności decyzyjnej jest to, że prezes jest mianowany przez rząd federalny do pełnienia funkcji w zakresie kontroli wykonania zadań.

Kolegalna struktura niemieckiej federalnej kontroli państwowej odzwierciedla z jednej strony szczególną konstrukcję partijną Niemiec, z jej tradycyjnymi dwoma partiami centrowymi, co wynika z systemu wyborczego, i wysokiego progu koniecznego do uzyskania reprezentacji w parlamencie, a z drugiej strony – strukturę RFN jako federacji zrzeszającej 16 krajów związkowych.

Szwedzki Urząd Kontroli Państwowej (*Riksrevisionen*) był w latach 2002–2020 organem kolegalnym trzech kontrolerów generalnych. Każdy odpowiadał za swój własny obszar, w którym organizował

kontrole i podejmował decyzje. Pomimo takiego podziału duch kolegalności przeważał, więc sprawozdanie roczne z wyników kontroli przedkładane parlamentowi (*Riksdag*) było sprawozdaniem przyjmowanym kolegalnie. Kolegalny element przejawiał się także w decyzjach podejmowanych większością, zaś debatami prowadzonymi przez Kolegium kierował kontroler generalny ponoszący odpowiedzialność administracyjną za *Riksrevisionen*. Obecnie szwedzki Urząd Kontroli Państwowej jest zorganizowany zgodnie z zasadami modelu westminsterskiego; to efekt kontrowersji sprzed kilku lat dotyczących członków kolegalnego organu NOK Szwecji.

Powszechna Izba Obrachunkowa Holandii (*Rekenkamer*) jest kierowana przez trzech członków, w tym prezesa mianowanego przez rząd po zarekomendowaniu przez parlament, sprawującego funkcję do chwili ukończenia 70. roku życia (wówczas musi przejść na emeryturę). Charakterystyczne, że skład Izby jest politycznie zrównoważony¹⁶. Tradycyjnie zewnętrzna kontrola rządu koncentruje się na kontroli wykonania zadań, zaś kontrola finansowa została przekazana w ręce audytorów wewnętrznych.

W Japonii, na mocy konstytucji, niezależne trzyosobowe kolegium wspólnie kieruje kontrolą rachunków państwa, rachunków instytucji publicznych oraz niezależnych organów administracyjnych, a także organów otrzymujących dotacje od państwa. Komisarze są mianowani przez

¹⁶ J. Stuiveling, R.W. Turksema: *Public Expenditure control in the Netherlands*. Edward Elgar Publishing 2005, s. 70.

rząd za zgodą obu izb parlamentu na okres siedmiu lat. Przewodniczący jest mianowany przez rząd spośród trzech komisarzy.

Model firmy prywatnej

Od kiedy w połowie lat 90. XX wieku Bank Światowy wypracował swoją typologię, niektóre NOK zaczęły postrzegać się bardziej jako prywatne firmy audytorskie oraz przyjęły strukturę zarządczą podobną do obowiązującej w takich podmiotach.

Krajowy Urząd Kontroli Wielkiej Brytanii (UK NAO) ma obecnie strukturę „korporacyjną” podobną do tej, która występuje w prywatnych firmach audytorskich. Głównym celem UK NAO jest przede wszystkim wypracowanie raportu rocznego z kontroli sprawozdań finansowych, w tym opinii na temat prawdziwości i rzetelności rachunków władz rządowych. Strukturalne i organizacyjne zmiany w obecnym UK NAO wynikają ze zmian w dominującej koncepcji politycznej organizacji sektora publicznego, zgodnej z nowym zarządzaniem publicznym (*New Public Management*, NPM).

W 2012 r. struktura organizacyjna UK NAO uległa zmianie¹⁷. Od tej pory obejmuje ona stanowiska Kontrolera i Audytora Generalnego (CAG) oraz Krajowy Urząd Kontroli. CAG jest urzędnikiem parlamentu, mianowanym przez Koronę na okres dziesięciu lat, po uzyskaniu rekomendacji premiera i za zgodą Komisji Rachunków Publicznych (*Public Accounts Committee*, PAC). Podczas kadencji nie może pracować na rzecz rządu ani być członkiem

Izby Lordów. Reforma oddzieliła UKNAO od CAG, a kierowanie urzędem zostało przekazane radzie składającej się z dziewięciu członków, spośród których pięciu to osoby z zewnątrz, pozostali to CAG i trzech pracownicy UK NAO. Przewodniczącym rady jest jeden z członków zewnętrznych mianowany przez Koronę po uzyskaniu rekomendacji premiera i za zgodą PAC. Pozostałych czterech członków uzyskuje mianowanie PAC. Zarówno przewodniczący, jak i pozostali członkowie zewnętrzni, mogą mieć płatne etaty w sektorze prywatnym lub państwowym.

Rada Dyrektorów i CAG muszą wspólnie wypracowywać strategię kontroli państwowej, która podlega zatwierdzeniu przez PAC. Przewodniczący NAO i CAG wspólnie przedkładają budżet do PAC w celu uzyskania jego zatwierdzenia przez parlament. Rada Dyrektorów ma prawo monitorować wykonanie kontroli przez CAG oraz może doradzać mu w kwestiach dotyczących kontroli – CAG musi uwzględniać te opinie podczas pełnienia swoich obowiązków.

NOK Nowej Zelandii jest z zasady zorganizowany według modelu westminsterskiego, a kieruje nim Kontroler i Audytor Generalny. Nowa Zelandia deleguje kontrole finansowe na konkretną jednostkę – Audit Nowej Zelandii (Audit New Zealand – firma audytorska w ramach kontroli państwowej) lub zleca kontrole finansowe prywatnym firmom audytorskim. Obecnie NOK Nowej Zelandii skupia się na raportowaniu do parlamentu,

¹⁷ J. Mazur: *Kontrole śledcze NOK Wielkiej Brytanii – nowa forma działania?*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2020, s. 30-19.

na kontrolach wykonania zadań, wsparciu rozwojowym oraz nadzorze nad jakością kontroli finansowej. Charakterystyczną cechą tego modelu jest zorganizowanie kontroli finansowych odrębnie od innych form kontroli państwowej przy przestrzeganiu zasad standardowo stosowanych w sektorze audytu prywatnego.

Przykłady NOK Wielkiej Brytanii i Nowej Zelandii pokazują, że częściowo odchodzi się od tradycyjnego modelu westminsterskiego. Te dwa kraje zaimplementowały kilka kluczowych elementów z sektora prywatnego w obszarze organizacji i struktury, a także poznawcze podejście do kontroli. Takie zmiany – przy jednoczesnym stosowaniu standardów kontroli sektora prywatnego – przekładają się na nowy sposób myślenia kierownictwa i pracowników NOK. Wpływa też na prowadzenie kontroli.

Uaktualniona typologia

NOK tradycyjnie są klasyfikowane do trzech głównych grup (trybunał, urząd i rada) na podstawie dwóch wyznaczników:

- struktura organizacyjna (hierarchiczna lub kolegialna);
- metoda pracy (procedura sądowa, proces kontrolny).

Obecnie można wyróżnić czwarty typ NOK, który charakteryzuje się licznymi podobieństwami do prywatnych firm audytorskich (patrz tabela 3, s. 19).

Nie jest łatwo określić, które czynniki determinują strukturę i funkcje NOK, ale pewne wskazówki można znaleźć badając

rozwój historyczny, polityczny i gospodarczy danego kraju. Różne prądy historyczne można zaobserwować w poszczególnych częściach świata: trybunały przeważają w krajach, gdzie ludzie posługują się językami romańskimi, zaś model westminsterski jest rozpowszechniony w krajach anglosaskich.

Można pokusić się o sformułowanie kilku hipotez:

1. Modele kolegialne pasują do krajów, gdzie konieczne jest łagodzenie konfliktów pomiędzy różnymi grupami politycznymi, może się to przełożyć także na kontrolę państwową; niezbędny jest proces uzgodnień, ponieważ wewnętrzne napięcia polityczne i społeczne są silne.
2. Model urzędu (westminsterski) jest bardziej dostosowany do krajów z relatywnie jednorodną populacją i niższym poziomem konfliktu politycznego.
3. Różnorodność struktur i funkcji NOK jest częściowo wynikiem trendów panujących w polityce i administracji, takich jak np. nowe zarządzanie publiczne.
4. Upowszechnianie się nowych struktur, funkcji i metod kontrolnych w innych NOK może wynikać z kopiowania praktyk postrzeganych jako skuteczne w wymiarze instytucjonalnym oraz z normatywnych zmian izomorficznych¹⁸.

Nowa typologia ze względu na funkcję NOK

Funkcja kontroli

W tym rozdziale zostanie zaprezentowana nowa klasyfikacja NOK ze względu

¹⁸ W.W. Powell, P.J. DiMaggio: *The new Institutional Organizational Analysis*, The University of Chicago Press 1991.

Tabela 3. Cztery typy NOK i ich główne cechy

	Trybunał obrachunkowy	Model urzędu	Model kolegialny	Na wzór firm prywatnych
Struktura	Organizacja sądownicza, często z elementami kolegialności	Organizacja hierarchiczna i zbiurokratyzowana	Zarządzanie kolegialne i hierarchiczna organizacja	Rada dyrektorów, w której kontroler generalny jest zwykłym członkiem
Procedura	Proces sądowy; raporty z kontroli	Procesy kontroli i badania	Procesy kontroli i badania	Procesy kontroli i badania
Przedkładanie sprawozdań	Prezydent (i parlament)	Parlament	Parlament	Jednostki kontrolowane i parlament

Źródło: Na podstawie Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): *Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015.

na funkcję prowadzonych kontroli lub cel, jakiemu one służą. Funkcje te muszą być spełnione jako warunek konieczny trwałości systemów społecznych¹⁹. W nowoczesnym społeczeństwie systemy funkcjonalne prowadzą do jeszcze większej złożoności przez nowe zróżnicowanie i wyraźne określanie funkcji, zapewniających im przetrwanie²⁰.

Punktem wyjścia moich rozważań są ramy koncepcyjne wypracowane do klasyfikacji systemów prawnych i ich funkcji²¹. Są to różne podejścia do kontroli/formy kontroli – z własną wynikającą z nich funkcją (patrz tabela 4, s. 20).

Wzajemne relacje z najwyższymi organami państwa zależą od tego, która

funkcja w praktyce kontrolnej NOK jest dominująca. Przekłada się to na raportowanie o wynikach kontroli oraz na to, jak są one wykorzystywane w ramach systemu politycznego. Każda z trzech wyodrębnionych funkcji kontroli państwowej ma także wpływ na jej odbiór i ramy normatywne, według których kontrola jest prowadzona²². Trwa dyskusja na temat tego, według jakich kryteriów należy dokonywać oceny NOK: prawnych czy zarządczych. Zależy to od podejścia i celu danego NOK. Czy jego główną funkcją jest promocja demokratycznej rozliczalności czy też głównym kryterium jest użyteczność dla jednostek kontrolowanych²³.

¹⁹ E. Durkheim: *De la division du travail social*. 2edition. Press Universitaire de France 1893, s. 12.

²⁰ N. Luhmann: *Die Gesellschaft der Gesellschaft*, Suhrkamp 1997, s. 756

²¹ P. Nonet, P. Selznick: *Law and Society in Transition. Toward Responsive Law*. Transaction Publisher 2001.

²² W.W. Powell, P.J. DiMaggio: *The new Institutional...*, op.cit.

²³ Ch. Pollit, H. Summa: *Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves*, „Public Administration” nr 2/1997, s. 313-36.

Tabela 4. Podejście do kontroli, forma i funkcja

Podejście/Forma	Funkcja
Weryfikacja	Kontrolna/represyjna
Certyfikacja	Legitymizacyjna
Doradztwo/zalecenia	Doradcza/użytkowa

Źródło: Na podstawie Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): *Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015.

Dwie koncepcje kontroli

Dostępne ramy koncepcyjne kontroli zapewniają uzasadnienie jej prowadzenia niezależnie od sektora gospodarki. Istotna jest również funkcja, jaką przypisuje się kontroli. Audyt w sektorze prywatnym podlega ramom wypracowanym przez IFAC, przy szczególnej roli firm, które działają w interesie publicznym. Celem tego rodzaju kontroli (audytów) jest zapewnienie wiarygodności sprawozdań finansowych dla inwestorów rynkowych i wierzycieli firm. Audyt potwierdza wiarygodność rachunków, co jest podstawą procesów decyzyjnych interesariuszy firmy.

W sektorze publicznym NOK funkcjonują zgodnie z ramami koncepcyjnymi wypracowanymi przez INTOSAI. NOK postrzegają kontrole zgodnie z zapisami Deklaracji z Limy, według których celem kontroli jest zapewnienie wglądu w rachunki publiczne i administrację publiczną w celu podjęcia koniecznych działań naprawczych. Jednocześnie ma umożliwić parlamentowi rozliczanie władzy wykonawczej za zarządzanie finansami publicznymi.

Funkcja kontrolno-represyjna

Tradycyjną funkcją kontroli NOK jest zapewnienie wglądu i kontrola zgodności zarządzania finansowego państwa z prawem i wymogami budżetu, ustanowionymi przez parlament lub inne władze. Celem kontroli jest zapewnienie, że ład społeczny jest przestrzegany w ramach zarządzania finansami publicznymi. Zadaniem NOK jest promocja rozliczalności w demokracji²⁴.

Funkcja kontrolna NOK zapewnia zgodność zarządzania finansowego rządów oraz podległych im organów administracyjnych uczestniczących we wdrażaniu budżetu²⁵. Ma również na celu wyeliminowanie lub ograniczenie możliwości kierowania się interesem własnym przez osoby, którym powierzono zarządzanie finansami publicznymi. Kontrola nakłada ograniczenia na urzędników rządowych, uniemożliwiając im działanie w interesie własnym (niebezpieczeństwo moralne) lub ukrywanie informacji (niekorzystne wybory)²⁶.

Logika funkcji kontrolnej NOK opiera się na tym, że zapewnia przestrzeganie ustalonego ładu społecznego – prawa

²⁴ *ibid.*

²⁵ M. Foucault, Michel: *Surveiller et punir. Naissance de la prison*. Gallimard 2001, s. 217.

²⁶ K.J.Arrow: *Agency and Market*, Standford 1985.

i porządku. Kontrole umożliwiają sprawdzenie, czy jednostki podległe wypełniają swoje funkcje. Każdy przejaw niesubordynacji lub złamania zasad zarządzania finansami publicznymi musi zostać ujawniony i ukarany – politycznie lub prawnie.

Podstawowym uzasadnieniem NOK i funkcją jest tworzenie i podtrzymywanie ładu społecznego w obszarze państwa obejmującym zarządzanie finansami publicznymi. NOK mają przede wszystkim identyfikować odstępstwa od przepisów prawa regulujących zarządzanie finansowe. Oznacza to, że negatywne wyniki kontroli mogą napiętnować osoby odpowiedzialne za zarządzanie finansami państwa na poziomie centralnym. Dzięki takiej formie kontroli możliwe jest ustanawianie przez władze polityczne sprawiedliwych zasad w obszarze zarządzania finansami publicznymi.

Aspekt kontrolny przyczynia się do zapewnienia, że spełniane są cele programów publicznych przekładane na przepisy prawa i że będą miały rzeczywisty wpływ na społeczeństwo.

Charakterystyczne dla funkcji kontrolnej jest podporządkowanie jej „racji stanu”. Pomaga ona w utrzymaniu władzy nad podległymi instytucjami państwa. Funkcja kontrolna zapewnia, że prawo jest wdrażane w sposób, który odzwierciedla dominujące normy społeczne i wartości, które przeważają w społeczeństwie.

Kontrola państwowa jest zatem częścią systemu, który ogranicza władzę

ekonomiczną. Wspiera utrzymanie standardów zarządzania finansami publicznymi oraz w innych obszarach administracji, np. polityce kadrowej czy zamówieniach publicznych. Kontrolna funkcja NOK służy do utrzymania istniejącego ładu społecznego.

Jednym z elementów działalności NOK jest wspieranie eliminowania korupcji z administracji państwowej²⁷. Uważa się, że kontrola państwowa może być skutecznym instrumentem w walce z nią. W tym kontekście funkcja kontrolno-represyjna jest uznawana za bardziej istotną niż legitymizacyjna i doradcza. Jednakże nie ma twardych dowodów na to, że kontrolowanie rządu jest skuteczne w walce z korupcją²⁸

Funkcja kontrolna NOK umacnia, legitymizuje i wspiera ład społeczny przez instytucjonalizowanie istniejącego ładu i monitorowanie, czy organy państwa wypełniają obowiązki.

Cechą charakterystyczną funkcji kontrolnej jest ściśle zintegrowanie prawa i polityki publicznej, z naciskiem na zasady podziału środków.

Głównym elementem sprawozdawczości niemieckiej Federalnej Izby Obrachunkowej są „Bemerkungen” (uwagi) prezentowane w raporcie rocznym na temat rachunków rządu federalnego. Ich wydźwięk jest często krytyczny – wskazują błędy w zarządzaniu środkami popełniane w ministerstwach, ale raport zawiera także

²⁷ K.M. Dye, R. Stapenhurst: *Pillars of Integrity...*, op.cit.

²⁸ K. Reichborn-Kjennerud, B. González-Díaz, E. Bracci, T. Carrington, J. Hathaway, K.K. Jeppesen, I. Steccolini: *SAls work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis*, „The British Accounting Review”. Vol 51/2019, s. 1-17

analizy o charakterze fiskalnym, w tym warunków koniecznych do zapewnienia stabilnej sytuacji finansowej. Uwagi mają formę opisów przypadku, po których następuje ocena i zalecenia. Zatem Bundesrechnungshof pełni tradycyjną funkcję kontroli państwowej.

Szwedzki Urząd Kontroli Państwowej przedkłada parlamentowi sprawozdanie roczne prezentujące ogólną działalność Urzędu zarówno w zakresie kontroli finansowej, jak i wykonania zadań. Ma ono formę podsumowania zawierającego kluczowe uwagi z całego roku. Mimo że działalność Urzędu pod wieloma względami służy poświadczaniu prawidłowości rachunków, można odnieść wrażenie, iż jego główną funkcją jest udział we „władzy kontrolnej” – jak jest to określane w Szwecji.

Holenderska Izba Obrachunkowa za swojego głównego „klienta” uznaje parlament (*Staten-Generaal*). Dąży do spełnienia potrzeb i oczekiwań parlamentu, ukierunkowując kontrole w taki sposób, aby umożliwiały mu ocenę, czy rząd jest na dobrej drodze we wdrażaniu legislacji. Sprawozdania z kontroli są często wykorzystywane przez parlament do kontrolowania rządu²⁹.

Japoński Urząd Kontroli Państwowej regularnie monitoruje rachunki rządowe, aby zapewnić, że są przygotowane prawidłowo oraz aby wyeliminować błędy. Jeśli zidentyfikuje nieprawidłowe lub niepewne transakcje finansowe, wskazuje je również po to, aby można było poprawić błędy i usprawnić proces dzięki określeniu

przyczyn. Kolegium jest uprawnione do wydawania opinii lub do zobowiązania jednostek kontrolowanych do podjęcia działań naprawczych w kwestiach uznanych za naruszenia prawa. Podobnie kontrola końcowych rachunków rządu dotyczących wydatków i przychodów państwa jest zadaniem, w którym Urząd Kontroli Państwowej deklaruje ich poprawność. Konstytucja przewiduje, że rachunki państwa są przedkładane przez rząd wraz z opinią Urzędu.

Cechą charakterystyczną kontroli państwowej w Stanach Zjednoczonych jest to, że jej najważniejsze zadanie zostało zapisane jako główny element konstytucyjnego systemu mechanizmów kontroli i równowagi pomiędzy władzą ustawodawczą a wykonawczą. Obecnie amerykański Urząd Rozliczania Rządu jest przede wszystkim instytucją analityczną, która wspiera Kongres w badaniu i ocenie oraz przeprowadza kontrole, mające na celu dostarczanie informacji na jego potrzeby. Zatem dla GAO jest istotne umocowanie funkcji kontrolnej w systemie konstytucyjnym.

Efektom wykorzystania funkcji kontrolnej mogą być sankcje wobec osób odpowiedzialnych. Przyczynia się ona do wzrostu rozliczalności w zarządzaniu finansami publicznymi. Jednak funkcja kontrolna generalnie wywołuje negatywne skojarzenia, takie jak dyscyplina czy dominacja. Nie zmienia to, że kontrola jest również procesem oczyszczającym, co należy rozumieć zarówno z perspektywy

²⁹ S.J. Stuiveling, R.W. Turksema: *Public Expenditure...*, op.cit., s. 67.

terapeutycznej – jako poprawę krytykowanych warunków, jak i moralnej – przez wskazanie kto jest odpowiedzialny. Funkcja kontrolna umożliwi dokonanie wyboru tych jednostek publicznych, które powinny przetrwać oraz takich, które muszą zostać zlikwidowane lub przeorganizowane; dokonuje się zatem selekcja polityczna organizacji i programów. Wreszcie, funkcja kontrolna przyczynia się do identyfikowania zachowań wymagających napiętnowania i ukarania oraz do przypisywania odpowiedzialności.

Funkcja legitymizacyjna

Drugą główną funkcją kontroli niezależnego NOK jest legitymizacja rachunków rządu. Jej formą jest opinia z kontroli lub sprawozdanie (roczne) publikowane przez NOK. Certyfikując rachunki finansowe rządu, skutecznie działający NOK legitymizuje obowiązujący system polityczny. Byłoby to trudne do osiągnięcia w inny sposób w tak wyspecjalizowanym obszarze, jakim jest zarządzanie finansami publicznymi.

Jednostki kontrolowane odnoszą korzyści poddając się kontroli rachunków – zapewniają ich legitymizację, umacniając swoją pozycję. Funkcję tę kontrola pełni wydając opinie na temat rachunków lub raporty dla klientów bądź jednostek kontrolowanych. Dla kontrolowanych może to być warunek konieczny do zachowania autonomii jednostki w systemie politycznym i środowisku społecznym. Im

większą legitymizację zapewnia NOK, tym mniejsze prawdopodobieństwo interwencji ze strony władzy ustawodawczej i innych władz nadzorujących. Rząd i administracja żądają i potrzebują niezależnej kontroli zewnętrznej potwierdzającej prawidłowe zarządzanie finansami publicznymi, zarówno na użytek kontroli parlamentarnej, jak również po to, aby odpowiadać na istotne kwestie publiczne. Dla władzy wykonawczej kontrole są swego rodzaju tarczą, chroniącą osoby piastujące stanowiska publiczne przed krytyką opozycji.

Legitymizacja kontrolowanych jednostek publicznych może być zapewniona przez NOK tylko wtedy, gdy sam organ kontroli ma ustalone podstawy prawne, dysponuje uznanym procesem kontroli i jest w stanie odtwarzać i rozwijać swoje produkty kontrolne³⁰. Podstawa legitymizacyjnej funkcji NOK wynika z przepisów prawa, najlepiej, jeśli wprost z konstytucji. Można ją odnaleźć także w retoryce politycznej, w której praktyka kontrolna odwołuje się do interesu publicznego, interesu obywateli lub interesu podatników. Badania wykazują tendencję zarówno kanadyjskiego, jak i duńskiego NOK do strategicznego podkreślenia wymiaru „interesu publicznego” w kontrolach wykonania zadań, w celu zwiększenia jego roli legitymizacyjnej i jednocześnie neutralności politycznej³¹.

Funkcja legitymizacyjna NOK jest także nabywana dzięki wykorzystaniu struktur

³⁰ M. Power: *Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford University Press 1997, s. 218.

³¹ M. Hazgui, P. Triantafyllou, S. Christensen: *On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark*, *Accounting*, „Auditing and Accountability Journal”, 2022.

i zastosowaniu metod zgodnych z międzynarodowymi standardami rewizji finansowej (ISA) i ich odpowiednikiem dla kontroli sektora publicznego (ISSAI). Kiedy kontrola służy legitymizacji, kładzie nacisk na proces kontroli i jednocześnie na stosowanie standardów rachunkowości i kontroli w konkretnym zadaniu. NOK Danii, Norwegii i Szwecji stosują ISSAI, aby usankcjonować swoje raporty³².

Na poziomie ideologicznym NOK buduje pozycję „znormalizowanej” kontroli, dostosowując się do rynku przez sporządzanie sprawozdań z kontroli dla jednostek kontrolowanych lub władz wykonawczych, które są wykorzystywane przez klientów, parlament lub ustawodawcę. Przykładem jest szwedzki Urząd Kontroli Państwowej, który świadczy usługi w taki sam sposób, jak prywatne firmy audytorskie, nawet jeśli nie dzieje się to na warunkach rynkowych.

Kontrole NOK pełniące funkcję legitymizacyjną wymagają niezależności od organów politycznych lub ograniczonej interakcji z najwyższymi organami państwa. Podobnie sprawa wygląda w przypadku kontroli brytyjskiej i nowozelandzkiej. Stosując się do tych zasad lub traktując kontrolę państwową jako profesjonalną usługę, NOK same zyskują legitymizację. Owo uznanie „rozciąga się” na jednostki kontrolowane. Ten kierunek współgra z ramami koncepcyjnymi nowego zarządzania publicznego, które podkreśla, że kontrola wspiera zarządzanie przez dostarczanie

opinii bez zastrzeżeń. Funkcja legitymizacji staje się zasobem jednostki kontrolowanej, ponieważ zapewnia ochronę przed krytyką administracji, w tym zarządzania finansami państwa. Za pośrednictwem sprawozdań kontroler umacnia swoją pozycję – przekładają się na nią pozytywne opinie.

Nie ma kontroli bez pewnych podstaw zgody ze strony jednostki kontrolowanej. Kontroler musi ograniczać koszty zdobycia zaufania kontrolowanego. Jeśli nie jest w stanie tego osiągnąć, osłabi to ostatecznie jego własną wiarygodność przy dostarczaniu opinii, które mają stanowić legitymizację rachunków kontrolowanego.

NOK musi zapewnić sobie kompetencje, a następnie ich bronić, tak aby autonomia instytucjonalna i niezależność zostały zachowane. Zarówno w wypadku funkcji kontrolnej, jak i w legitymizacji, obowiązuje rozdzielenie prawa od polityki. Zapewnia to legitymizację zarówno kontrolerowi, jak i kontrolowanemu. Funkcja legitymizacji jest najważniejsza dla kontrolera oraz jego możliwości utrzymania pozycji i działalności.

Dla NOK rządy prawa stanowią potencjalne źródło zapewnienia wiarygodności sprawozdań finansowych i przeprowadzenia skutecznej kontroli. Zgodność kontroli z zasadami prawa i przepisami stanowi zabezpieczenie dla NOK. Daje ochronę przed krytyką oraz przed przeniesieniem odpowiedzialności na kontrolera. Funkcja legitymizacji ogranicza lub „oswaja”

³² R. Elm-Larsen: *Nordiske statslige revisioners indførelse og brug af internationale revisionsstandarder*. (Wprowadzenie międzynarodowych standardów w audytach państw skandynawskich). Prezentacja na seminarium w Oslo, maj 2019 r.

funkcję kontrolną. Korzysta ona z innych środków i skupia się na tym, aby kontrola była postrzegana jako narzędzie kontroli społecznej, ale według zasad kontrolowanego i w zgodzie z jego interesami.

Właściwe korzystanie z procedur kontroli buduje zaufanie i wiarygodność NOK, także dla rachunków, które dostają opinię bez zastrzeżeń. Kontroler jest uprawniony do oceny osób odpowiedzialnych w świetle zasad rachunkowości. W zamian jest zobowiązany do udzielenia porady w obszarze ich stosowania oraz zarządzania finansowego.

Charakterystyczne cechy funkcji legitymizacyjnej:

1. Działalność kontrolna jest oddzielona i niezależna od sfery politycznej.
2. Zadania kontrolne są przyjęte do „akceptacji” przez kontrolowanego i mają mu zapewnić wiarygodność.
3. Nacisk na zasady rachunkowości został zainspirowany praktyką audytu przedsiębiorstw.
4. Międzynarodowe standardy rewizji finansowej są wdrażane i przestrzegane.

W Danii kontrola państwowa była częścią centralnej administracji państwowej aż do roku 1991, kiedy została przeniesiona do parlamentu. Kontroler Generalny po raz pierwszy wydał opinię na temat rachunków państwa za rok finansowy 1997. Od tamtej pory jego uprawnienia zwiększyły się, obejmując rachunki poszczególnych ministerstw i instytucji. Mimo że sprawozdania nie miały formalnych

podstaw prawnych, dawały Urzędowi Kontroli Państwowej taką samą legitymizację, jak w wypadku firm audytorskich. Jednocześnie zyskał on wiarygodność jako profesjonalna i wydajna organizacja. W ten sposób kontrola państwowa zapewniała porządek społeczny, co mieści się w definicji demokracji rynkowej³³ lub państwa konkurencyjnego³⁴.

Europejski Trybunał Obrachunkowy został utworzony do ochrony budżetu Unii przed niebezpieczeństwami i ryzykiem zagrażającym projektowi europejskiemu. Traktat z Maastricht z 1993 roku zobowiązał ETO do wydawania poświadczenia wiarygodności dotyczącego prawidłowości rachunków i transakcji. Trybunał nigdy nie wydał opinii bez zastrzeżeń, rozumianej jako poświadczenie, że rachunki we wszystkich istotnych aspektach są zgodne z rozporządzeniem finansowym. W 2020 roku stwierdził, że skonsolidowane rachunki UE nie zawierały istotnych nieprawidłowości, ale niektóre pozycje wydatków zostały uznane za zawierające błędy o wysokim poziomie istotności. Obecnie ETO dokonuje legitymizacji rachunków skonsolidowanych UE, mimo braku szczegółowej prezentacji zgodności technicznej z rozporządzeniem finansowym, unikając delegitymizacji rachunków. Przejrzystość wyników kontroli ma na celu zapewnienie legitymizacji.

Amerykański Urząd Rozliczania Rządu opublikował „opinię z kontroli”, która

³³ T. Knudsen, Tim: *Fra folkestyre til markedsdemokrati, Dansk demokratihistorie efter 1973*, Akademisk Forlag, København 2007.

³⁴ O.K. Pedersen: *Konkurrencestaten*. Hans Reitzels Forlag. København 2011.

zawierała podstawy do wyłączeń dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych rządu USA za okres 2019/2020. Opinia GAO składała się ze szczegółowego opisu technicznego błędów i niedociągnięć zidentyfikowanych podczas kontroli i wskazała, że niektóre problemy istniały od dłuższego czasu. W swoim wystąpieniu Kontroler Generalny USA podkreślił użyteczność kontroli i konieczny wgląd w działania rządu, zwiększoną rozliczalność agencji federalnych wobec Kongresu i obywateli oraz większą pewność interesariuszy, że środki federalne są prawidłowo rozliczane, a aktywa właściwie chronione. Chociaż kontrola wykryła poważne problemy, jako taka zapewniła legitymizację rachunkom rządowym. Kontrola rządu amerykańskiego może więc być określona jako proces *catharsis*.

Funkcja legitymizacyjna trybunałów obrachunkowych jest inna niż ta, jaką wypełniają NOK zorganizowane jako urzędy kontroli lub kolejalne instytucje kontrolne. Tutaj rachunki podlegają przeglądowi sądowemu, zapewniającemu, że urzędnicy nie nadużywają swojej pozycji. Taki test sądowy jest formą „oczyszczenia”, które ma na celu zapewnienie legitymizacji zarządzania finansami publicznymi.

Podsumowując, kontrole NOK zapewniają jednostkom kontrolowanym legitymizację zarządzania finansami państwowymi, zwłaszcza w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej. Odbywa się to zwykle przez wydanie czystej opinii kontrolnej. Taka legitymizacja przyczynia

się do zapewnienia poparcia systemowi politycznemu. Kontrola jest postrzegana jako wspieranie politycznego i administracyjnego przewodnictwa rządu. Rząd uzyskuje legitymizację od NOK.

Jednakże ten sposób legitymizacji zakłada, że jest nią sama kontrola, a legitymizacja może dokonywać się na podstawie regulacji prawnych odnoszących się do procesu kontrolnego oraz norm zawodowych, ustanowionych i uznanych przez inne organizacje, przede wszystkim audytorskie. Prowadzenie kontroli zgodnie z ogólnymi standardami daje jej legitymizację, która jest przenoszona na jednostkę kontrolowaną w formie opinii³⁵.

Funkcja doradcza

Funkcja doradcza skupia się bardziej na potrzebie jednostki kontrolowanej do bycia zauważaną i na wspieraniu administracji państwowej, niż na potrzebie kierowników i interesariuszy do posiadania kontroli nad jednostkami kontrolowanymi. Kontroler ma wówczas na uwadze sytuację kontrolowanego i jego potrzebę otrzymania wsparcia. Powinien wypracować wyniki zorientowane na rozwiązanie, jakiego potrzebuje kontrolowany. Jednostka kontrolowana nie żąda kontroli ani legitymizacji, ale oczekuje rozwiązania problemów, z którymi się mierzy. Rozwój tego aspektu kontroli państwowej jest ściśle związany z wprowadzeniem nowego zarządzania publicznego przed ok. 20-30 laty. Główną funkcją NOK jest użyteczność dla kontrolowanych i to stanowi kryterium

³⁵ M. Power: *Audit Society...*, op.cit., s. 218.

stosowane przy ocenie jakości pracy organów kontroli³⁶.

Z perspektywy nauk politycznych, demokracja „responsywna” nakłada na rząd przede wszystkim zadanie maksymalnej użyteczności dla społeczeństwa, które oczekuje pewnych usług i zaspokojenia swoich potrzeb. Zgodnie z tą koncepcją taki rodzaj kontroli państwowej często kładzie nacisk na perspektywę obywatela. Kontrola pełniąc funkcję doradczą postrzega swoją rolę jako wspieranie sektora publicznego w lepszym świadczeniu usług na rzecz obywateli. Taka koncepcja i pozycja kontroli została zawarta w Porozumieniach z Johannesburga wypracowanych przez XX Kongres INTOSAI.

Doradcza funkcja kontroli wymaga otwarcia się kontrolera na sytuację i problemy jednostki kontrolowanej. Może pozostawać w sprzeczności z uczciwością i niezależnością kontrolera. Dzieje się tak, gdy kontroler jest mocno zaangażowany w zadanie z zakresu zarządzania lub gdy może być pociągnięty do odpowiedzialności za sposób prowadzenia kontroli zewnętrznej. Może to skutkować konfliktem z zasadami nakreślonymi w Deklaracji INTOSAI z Meksyku na temat niezależności NOK.

Niezależność i uczciwość kontrolera najłatwiej zachować, gdy można odnieść jego pracę do uznanych standardów. Formalna rozliczalność może ograniczać instytucje

i utrudniać rozwiązywanie problemów istotnych dla społeczeństwa. Wymóg uczciwości w kontrolach o funkcji doradczej sprawia, że poszukuje się swego rodzaju azylu, w którym obowiązki kontrolera są jasno zdefiniowane i łatwe do wypełnienia. Innymi słowy, ograniczenie tradycyjnej funkcji kontrolnej NOK zwiększa ryzyko naruszenia uczciwości i niezależności kontroli państwowej³⁷.

Przypadek NOK Danii ilustruje równowagę pomiędzy istotnością dla rządu i realizowaniem jego programów w ramach kontroli wykonania zadań. Jednakże pokazuje także, że NOK Danii nieustannie przedkłada niezależność nad istotność. Wydaje się, że jego strategia zachowała funkcję legitymizacji w systemie politycznym rządów mniejszościowych³⁸.

Ważną cechą funkcji doradczej kontroli jest zaufanie pomiędzy kontrolerem i kontrolowanym. Funkcja doradcza podkreśla, że jednostka kontrolowana uczestniczy i jest zaangażowana w proces kontrolny, w tym w opracowanie sprawozdania na temat wyników kontroli. Wymaga to ciągłego dialogu. Innymi słowy, jest to proces partycypacyjny, w którym kontroler otwiera okno przed kontrolowanym.

Takie „partycypacyjne” podejście do kontroli obejmuje dwie fazy: analizę działań oraz wybór potencjalnych metod. Na etapie analizy mapuje się i ocenia interesy głównych aktorów politycznych i innych

³⁶ Ch. Pollit, H. Summa: „Reflexive Watchdogs?....”, op.cit.

³⁷ Y. Gendron, D.J. Cooper, B. Townley: „In the Name of Accountability – State auditing, Independence and New Public Management”, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 14(3)/2001, s. 278-310.

³⁸ P. Triantafyllou: „Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing”, „Public Administration”. Vol. 98/20017, s. 109-123.

interesariuszy. Interesy te są analizowane z uwzględnieniem wrażliwości tematu, złożoności dziedziny lub sieci politycznej, stopnia zgody co do problematycznych definicji, wartości i norm oraz potrzeby usprawnień. Jeśli poziom zaufania pomiędzy jednostką kontrolowaną a kontrolerem jest relatywnie wysoki, można przyjąć podejście oparte na współpracy i będzie ono owocne. Z drugiej strony, jeśli interesy są sprzeczne i nie ma zaufania pomiędzy stronami, lepsze będzie podejście bardziej formalne³⁹.

Funkcja doradcza kontroli jest realizowana w różnych formach, w zależności od kontekstu prawnego i politycznego. Gdy Europejski Trybunał Obrachunkowy przedkłada sprawozdania, zawierają one także – równoległe do wkładu własnego ETO – materiał Komisji. Sprawozdanie roczne Trybunału jest przed przedłożeniem przedmiotem intensywnej dyskusji i negocjacji pomiędzy Komisją a ETO.

Innym przykładem uczestniczenia w procesie kontroli jest praktyka brytyjskiego Krajowego Urzędu Kontroli, gdzie obowiązuje wymóg uzgadniania wyników kontroli pomiędzy jednostką kontrolowaną a kontrolerem.

Dialog z kontrolowanym jest kluczowym elementem strategicznym kontroli o funkcji doradczej. Organ kontroli kanadyjskiej prowincji Alberta w połowie lat 90. XX wieku zmienił strategię z tradycyjnej inspekcji na opartą na dialogu z władzami prowincji i jej administracją. Opierając się na dialogu kontrola państwowa

ma na celu pomaganie swoim klientom – administracji stanowej prowincji. Odbywało się to przez wypracowywanie raportu z administracją prowincji w ramach kontaktów bezpośrednich. Jednocześnie zmieniło wymogi zawodowe wobec kierownictwa i pracowników⁴⁰.

Wpływ zarządzających jednostką kontrolowaną na ocenę pokontrolną w podejściu doradczym służy czemuś innemu, niż w wypadku pozostałych funkcji kontroli. Zakłada, że sprzeczne wartości uczciwości i przejrzystości są wzajemnie zrównoważone. Jest to postrzegane jako rodzaj presji społecznej, będącej źródłem wiedzy i możliwości autonaprawy. Podstawową wartością funkcji doradczej kontroli jest wzmocnienie racjonalności argumentacji kontrolera i jego starania o zwiększenie wydajności.

Funkcja doradcza obejmuje wartości wpisane w zasady i programy podlegające ocenie. Innymi słowy, wychodzi ona poza tradycyjne podejście kontroli zgodności, w którym dominują funkcje kontroli i legitymizacji. Wolne od formalizmu i rutyny badania doradcze mogą być bardziej systemowe i empiryczne, przez co użyteczne dla kontrolowanego. Szczególną cechą takiej kontroli jest jej wrażliwość na kwestie polityczne dominującego dyskursu.

Określając podstawy oceny w kontroli pełniącej funkcję doradczą, bierze się pod uwagę zasady i procesy służące celom politycznym. W krajach, gdzie przyjęło się wiele cech nowego zarządzania publicznego wymaga się, aby kontrole doradcze były

³⁹ P. van der Knaap: *Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits*, „Evaluation” nr 17/2011, s. 356.

⁴⁰ Y. Gendron, D.J. Cooper, B. Townley: *In the Name of Accountability...*, op.cit.

ukierunkowane na znajdowanie rozwiązań. Ich elementem jest aktywne szukanie alternatyw (np. motywacji, samoregulacji systemów społecznych).

Były Kontroler i Audytor Generalny Wielkiej Brytanii sir John Bourn⁴¹ opisał kontrolę jako analizę, która promuje i zachęca do sukcesów administrację publiczną. Tutaj kontroler działa jak trener i mentor, a jego rekomendacje mają wspierać klienta z administracji w osiągnięciu przyszłych sukcesów. Znacząco różni go to od kontrolera, który krytykuje błędy przeszłości i je wskazuje. Według Bouna, kontrola publiczna ma potencjał, aby wspierać i zachęcać do ustawicznej poprawy dla dobra obywateli, postrzeganych zarówno jako odbiorców usług publicznych, jak i podatników. W ten sposób widzi on kontrolę publiczną jako instrument w ramach nowego zarządzania publicznego.

W 2013 r. UK NAO Wielkiej Brytanii wprowadził kontrole szybkiego reagowania, odpowiadające na aktualne potrzeby w kwestiach spornych lub będące głosem w debacie, którym NAO może zapewnić większą przejrzystość. NOK Wielkiej Brytanii ma być niezależnym i autorytatywnym źródłem szybkiego raportowania na temat żywo dyskutowanych kwestii. Ta działalność szybko stała się kluczowa w UK NAO⁴². Główną cechą raportów z kontroli szybkiego reagowania jest ich koncentracja na ważnych kwestiach omawianych w mediach, które cieszą się zainteresowaniem opinii publicznej. Raporty są zwięzłe, oparte

na faktach i nie zawierają oceny ani rekomendacji. Problem powstaje przy włączaniu ich w proces rozliczalności parlamentarnej.

Do wypracowania rozwiązań przez kontrolę państwową konieczne jest zrozumienie przez kontrolera warunków funkcjonowania jednostki kontrolowanej, jej rzeczywistej sytuacji oraz wartości jakie jej przyświecają. Preferencje użytkowników są również uwzględniane jako cecha charakterystyczna tej formy kontroli.

W Norwegii funkcja doradcza wyraża się większym naciskiem na perspektywę sektora publicznego, co jest akceptowane i oczekiwane przez rząd i Storting. Ten rodzaj kontroli może być postrzegany jako zinstytucjonalizowana reakcja na ogólne tendencje społeczne. Preferencje użytkowników stały się istotnym źródłem legitymizacji w nowoczesnych demokracjach. Brak reagowania na ich potrzeby nie jest akceptowany w nowoczesnej polityce i nie współgra z zarządzaniem proaktywnym. Zatem działania Urzędu Kontroli Państwowej mają dążyć do wskazania wniosków, które mogą być przydatne w rozważaniach parlamentarnych na temat zmian i usprawnień w usługach publicznych. Ma to na celu zarówno wsparcie kontroli i monitorowania ze strony parlamentu, jak i dostarczanie informacji, które mogą być przydatne w rządowych procesach decyzyjnych i w legislacji. Perspektywa użytkownika staje się środkiem w zarządzaniu kontrolą w taki sposób, aby

⁴¹ J. Bourn: *Public sector auditing. Is it value for money?* John Wiley & Sons Ltd. Chichester 2007.

⁴² J. Mazur: *Kontrole śledcze...*, op.cit.

poszerzyć jej zakres i wpływ na demokrację⁴³.

W wypadku funkcji doradczej obserwuje się istotne zmiany jeśli chodzi o to, na jakiej podstawie dokonywana jest ocena. Kontrole o funkcji doradczej obejmują bardziej całościowe podejście (*smart*), w tym w odniesieniu do podstawy do oceny. Tego rodzaju kontrola zakłada i obejmuje szeroki zakres rozważań. Kontrole doradcze mogą zatem pójść w kierunku oportunistycznym, nieuzasadnionego dostosowania do aktualnych wydarzeń i prowadzić do presji na audytora przy wypracowywaniu wniosków.

Samo to, że kontrole wykonania zadań obejmują kilka różnych dyscyplin zawodowych, zakłada wysoki stopień reagowania na profesjonalizm jednostki kontrolowanej. Konieczne jest tu jednak zachowanie równowagi z niezależnością kontrolera⁴⁴. Cechą charakterystyczną kontroli pełniącej funkcję doradczą jest to, że przedkłada ona konstruktywne propozycje nad kwestię odpowiedzialności, aby zapewnić, że jednostki kontrolowane spełniają przypisywane im oczekiwania. Badania norweskie pokazują, że większość kontrolowanych urzędników postrzega kontrole wykonania zadań jako użyteczne, jeśli zgadzają się z kryteriami kontroli i oceną, o ile umożliwiono im wpływ na proces i jeżeli raport z kontroli zawiera pozytywną opinię. Podobnie uważali oni,

że Urząd Kontroli Państwowej przyczynia się zarówno do rozliczalności, jak i do usprawnień w sytuacji spełnienia powyższych warunków. Raporty, które posłużyły tylko ustaleniu osób odpowiedzialnych zostały uznane za mniej użyteczne. To pokazuje, że kontrola wykonania zadań może mieć rzeczywisty wpływ na urzędników służby cywilnej, ale jest on uzależniony od tego, jak postrzegają oni kontrole wykonania zadań⁴⁵.

Doradcze podejście do kontroli jest środkiem, dzięki któremu kontrole nabierają istotnego znaczenia dla jednostek kontrolowanych. Holenderski NOK przyjął zatem bardziej doradcze podejście przy doborze obszarów kontroli na podstawie tego, co inni interesariusze sądzą o badanych kwestiach. Kontrola jest oceniana nie tylko na podstawie wniosków końcowych, ale także pośrednich i użyteczności potencjalnych rekomendacji. Można wyróżnić trzy wymiary takiego utylitarne podejścia:

1. Dobór tematów kontroli musi mieć istotne znaczenie społeczne i obejmować kluczowe obszary ryzyka.
2. Proces kontroli i jej metody muszą uwzględniać kontrolowaną jednostkę, aby wyniki były istotne dla ośrodków decyzyjnych.
3. Wdrożenie „kontroli statusu”, tj. przegląd relacji pomiędzy programami a potrzebami i preferencjami interesariuszy.

⁴³ A. Arthur, L.T. Rydland, K. Amundsen: *The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway*, „American Journal of Evaluation”, nr 33/2012, s. 44-59.

⁴⁴ J. Lonsdale: *Balancing Independence and Responsiveness: A Practitioner Perspective on the Relationships Shaping Performance Audit*, „Evaluation”, nr 14/2008, s. 227.

⁴⁵ K. Reichborn-Kjennerud, B. González-Díaz, E. Bracci, T. Carrington, J. Hathaway, K.K. Jeppesen, I. Steccolini: *SAls work against corruption...*, op.cit.

Holenderska Rekenkamer wybiera bardziej otwarte i doradcze podejście, w tym kilka metod umożliwiania udziału jednostek kontrolowanych. Różne „partycypacyjne” metody kontroli i aktywne zaangażowanie innych interesariuszy mogą być wykorzystywane przez zespoły kontrolne na różnych etapach procesu kontroli.

Funkcja doradcza może służyć zarówno kontrolowanym, jak i kontrolerom, ponieważ tworzy wartość. Jednakże bliska współpraca pomiędzy dwiema stronami może działać jak sieć, która ostatecznie kładzie na szali postrzeganą niezależność i uczciwość kontrolera, osłabiając w ten sposób kontrolę jako system zapewniający, że osoby odpowiedzialne zostaną rozliczone. Opowiedzenie się za strategią doradczą w kontroli może oznaczać, że współpraca kontrolera z władzą wykonawczą ma przewagę – kosztem funkcji kontrolnej, której oczekuje się od kontroli państwowej na rzecz władzy ustawodawczej.

Typologia NOK według funkcji kontroli

Zaprezentowana typologia NOK uwzględnia funkcję, jaką ma pełnić kontrola. Obejmuje ona różne wymiary – podstawy prawne, rodzaje prowadzonych kontroli, formy sprawozdań (patrz tabela 5, s. 32).

W ciągu ostatnich dziesięcioleci można zaobserwować transformację NOK – od bardziej tradycyjnej funkcji kontrolnej do funkcji legitymizacyjnej lub doradczej. Zmiana ta oczywiście ma pewien wpływ na postrzeganie uczciwości i niezależności kontrolera.

Na poziomie dyskursu rozwój jest odzwierciedlony w sposobie, w jaki NOK

legitymizują kontrole. Upřednio wynikało to z ogólnych konstytucyjnych ram prawnych, odwoływano się też do działalności na rzecz instytucji parlamentarnych. W szczególności odnosi się to do NOK, w których dominują elementy kontrolne i legitymizujące.

Obecnie NOK uzasadniają swoje funkcjonowanie odwołując się do zjawisk wybiegających poza ramy prawne kontroli państwowej. Kładą nacisk na znaczenie swojej pracy dla jednostek kontrolowanych i obywateli. Kontrola jest użyteczna, jeśli przyczynia się do powstania bardziej wydajnej administracji itp. zgodnie z zasadami i metodami kontroli obowiązującymi na rynku – kontrola państwowa korzysta z metod wypracowanych przez międzynarodowe firmy audytorskie.

Uwagi końcowe

Głównym założeniem niniejszego artykułu jest to, że najwyższe organy kontroli są częścią niezależnego suwerennego państwa. Cechą charakterystyczną NOK jest ich interakcja z najwyższymi organami państwa (parlament i rząd) przy wykonywaniu ich funkcji kontrolnej nad finansami rządowymi, na podstawie przepisów konstytucji lub ustaw. Jednocześnie środowisko międzynarodowe uznaje, że dobrze zorganizowany NOK jest warunkiem koniecznym, który musi zostać spełniony przez suwerenne państwo, aby mogło ono uczestniczyć we współpracy międzynarodowej i/lub integracji. Tradycyjny podział NOK (trybunał, rada, urząd) nie wystarcza do ujęcia zmian, jakie nastąpiły w ciągu ostatnich lat w strukturze i funkcjonowaniu kontroli. Dostępna

Tabela 5. Przegląd funkcji NOK

	Kontrola	Legitymizacja	Doradztwo
Uprawnienia do pełnienia funkcji	Legitymacja polityczna i prawo	Standardy audytu dla sektora prywatnego	Obywatele, podatnicy, opinia publiczna
Główny rodzaj kontroli	Krytykująca kontrola legalności	Kontrole finansowe	Kontrole zarządzania
Sprawozdanie	Raport z kontroli	Deklaracja	Raport konsultanta
Główny interesariusz	Parlament lub głowa państwa	Administracja państwowa, kierownictwo	Jednostka kontrolowana i obywatele
Wzorzec	Kontrola demokratyczna	Zaufanie rynku finansowego	Zarządzanie
Postrzeganie zawodu	Urzędnik	Księgowy	Ewaluator i/lub konsultant

Źródło: Na podstawie Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): *Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015.

klasyfikacja ma pewne ograniczenia. Rozwój zadań i funkcji NOK sprawia, że trudno jest, o ile to w ogóle możliwe, stosować idealne podziały klasyfikacyjne. Zamiast tego mamy obecnie najwyższe organy kontroli zorganizowane jak hybrydy, które rozwijają różne cechy, w zależności od zaprojektowania i rozwoju systemu politycznego. Jednocześnie w ciągu ostatnich lat pojawiły się całkowicie nowe typy NOK. Ma to miejsce w Wielkiej Brytanii i Nowej Zelandii, gdzie kontrola państwowa ewoluje, inspirowana zmianami w prywatnym sektorze audytu. Zatem w tych krajach w sektorze publicznym w dużym stopniu stosowane są wzorce audytu sektora prywatnego. Powstający nowy typ NOK, strukturą przypominający prywatną firmę audytorską, odzwierciedla paradygmat nowego zarządzania publicznego, które w pewnych krajach stało się dominujące.

Ogólnie NOK różnią się istotnie jeśli chodzi o organizację i sposób działania. Artykuł wydaje się potwierdzać stwierdzenie Normantona z 1966 r., że jedyną cechą wspólną wszystkim najwyższych organów kontroli jest kontrola prawidłowości. Wszystkie inne cechy wynikają z kontekstu historycznego i podziału władzy w konkretnym systemie politycznym. Artykuł jednak wyodrębnia następujące tendencje rozwojowe NOK:

1. Niektóre NOK próbują funkcjonować jak firmy prywatne, przyjmując struktury zarządcze i standardy firm prywatnych.
2. NOK uzasadniają swoją rolę poza systemem parlamentarnym interesem podatnika i obywatela.
3. Wiele NOK odchodzi od funkcji kontrolnej na rzecz parlamentu do kontroli, które mają przynosić korzyści i wartość dodaną władzy wykonawczej.

Trendy te powstały w samych NOK, w ramach rozwiązań instytucjonalnych obowiązujących w systemie politycznym i norm przeprowadzania kontroli. Obrazuje to teoretyczny fenomen, który w nauce o przedsiębiorczości nazywany jest paradoksem agencji wbudowanej⁴⁶.

Na poziomie analitycznym można wyróżnić trzy typy funkcji NOK. Pierwszą, tradycyjną jest kontrola rządowego zarządzania finansowego. Oznacza to, że NOK zapewniają, iż odbywa się ono w ramach przyjętego budżetu i zgodnie z prawem. NOK zapewnia także, że rząd i jego organy nie przekraczają granic prawa zachowując się oportunistycznie. Ogólnie kontrola NOK dyscyplinuje rząd i administrację publiczną podczas zarządzania finansami publicznymi.

Drugą główną funkcją kontroli NOK jest legitymizacja zarządzania finansowego jednostek kontrolowanych przez certyfikowanie rachunków rządowych. Zatem zadaniem kontroli jest zapewnienie zaufania do informacji finansowych przedstawianych przez władze wykonawcze. Na podstawie informacji badanych w czasie kontroli władza ustawodawcza podejmuje decyzje co do rozliczalności rządowych organów zajmujących się zarządzaniem finansami. Tego obecnie oczekują od NOK zarówno ustawodawcy, jak i władza wykonawcza w wielu państwach.

Po trzecie, NOK może pełnić funkcję doradczą, co oznacza, że proces kontroli jest otwarty na obecne potrzeby, a organ kontroli uczestniczy w rozwiązywaniu

problemów jednostek kontrolowanych z zakresu zarządzania finansowego. Ta funkcja kontroli podkreśla zrozumienie i powiązanie ze sprawami jednostek kontrolowanych oraz ich wyzwaniem. Kontrola musi przyczynić się do ulepszeń w obszarze rachunkowości, procesów administracyjnych oraz systemów kontroli wewnętrznej, a także do wypracowania programów przez doradztwo i formułowanie zaleceń. Musi tworzyć wartość dodaną – nie tylko dla jednostki kontrolowanej, ale i dla obywateli.

Wprowadzenie funkcji doradczej przez nowe podejście do kontroli wiąże się z większym ukierunkowaniem kontroli na potrzeby jednostek kontrolowanych, które oczekują porady i rekomendacji, oddzielnie do tego, jak usprawnić administrację publiczną – przy odejściu od tradycyjnej funkcji NOK, którą jest kontrola przejrzystości i rozliczanie sektora publicznego.

Artykuł zawiera analizę dostępnej typologii NOK oraz nowe rozszerzone ramy koncepcyjne służące ich klasyfikacji na podstawie badania rozwoju, struktury i organizacji oraz funkcji kontroli. Tradycyjna typologia NOK – trybunał, urząd i rada – została uzupełniona o czwarty typ, wywodzący się z organizacji prywatnych firm audytorskich.

Funkcja kontroli NOK przesunęła się z tradycyjnego kontrolowania rządu na potrzeby władzy ustawodawczej w kierunku funkcji legitymizacyjnej, która ma zapewnić wiarygodność rachunków rządowych. Obecnie NOK

⁴⁶ R. Garud, C. Hardy, S. Maguire: *Institutional Entrepreneurship as Embedded Agency: An Introduction to the Special Issue*, „Organization Studies”, nr 7/2007, s. 961.

rozwijają kontrole, które lepiej odpowiadają na potrzeby organów rządu i interesariuszy, takich jak podatnicy i obywatele. Zmiana w tych dwóch tradycyjnych funkcjach – kontrolnej i legitymizacyjnej – oraz kontrole pełniące funkcję doradczą stawiają przed badaczami nowe pytania o obecną i przyszłą działalność NOK.

Niniejsze badanie pokazuje, że perspektywa porównawcza umożliwiła lepsze zrozumienie rozwoju organizacji, procesów i funkcji NOK.

ROLF ELM-LARSEN⁴⁷
Szkół Biznesu w Kopenhadze

⁴⁷ Autor jest politologiem oraz ekspertem w dziedzinie rachunkowości i audytu. Był dyrektorem w Urzędzie Kontroli Państwowej Danii.

Tekst jest oparty częściowo na artykule autora pt. „Statslige revisorer i international belysning. Et komparativt studie af statslige revisioners struktur og funktioner”, opublikowany [w:] Elm-Larsen, Rolf i Gitte Korff (red.): Offentlig revision i det 21. århundrede. Karnov Group 2015, s. 62–200.

Słowa kluczowe: NOK, typologia NOK, model sądowy, urząd kontroli, trybunał obrachunkowy, model prywatnej firmy audytorskiej, funkcje audytu

Bibliografia:

1. Administrationsudvalget af 1960: 5. *Betænkning. Revisionsdepartementernes og hovedrevisionens forhold. Betænkning nr. 408*. København 1966.
2. Arrow, Kenneth J.: *Agency and Market*, Stanford 1985.
3. Arthur, Arnfrid, Lars Tore Rydland, Kristin Amundsen: *The User Perspective in Performance Auditing – A Case Study of Norway*, “American Journal of Evaluation” nr 33/2012.
4. Blume, L. & Voigt, S: *Supreme Audit Institutions: Extremely superfluous? A Cross Country Assessment*. Paper presented at the XII Conference of the Society for New Institutional Economics, Reykjavik 2007.
5. Bourn, Sir John: *Public sector auditing, Is it value for money?* John Wiley & Sons Ltd. Chichester 2007.
6. Bringselius, Louise (ed.): *Den statslige revisionen i Norden. Forskning og politik*. Samfundslitteratur 2017.
7. Crespo, Milagros Garcia (2005): *Public Control: A General View*. I Crespo, Milagros Garcia (ed): *Public Expenditure Control in Europe. Coordinating Audit Functions in the European Union*. Edward Elgar.

8. Descheemaeker, Christian (2005): *La Cour des comptes*. La documentation Francaise. Paris.
9. Durkheim, Emil: *De la division du travail social*. 2edition. Press Universitaire de France 1893.
10. Dye, Kenneth M. and Rick Stapenhurst: *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*. The Economic Development Institute of the World Bank 1998.
11. Easton, David: *The Political System. An Inquiry into the State of Political Science*. Second edition. Alfred A. Knopf. New York 1953.
12. Elm-Larsen, Rolf: *Nordiske statslige revisioners indførelse og brug af internationale revisionsstandarder* (Introduction of international auditing standards in Nordic state audits), Presentation at Nordic state audit seminar in Oslo, 2019.
13. Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): *Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015.
14. European Court of Auditors (ECA, 2021): *Public Audit in the European Union. Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States – an Overview*. <<https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/>>.
15. Foucault, Michel: *Surveiller et punir. Naissance de la prison*. Gallimard 2001.
16. Garud, R.; Hardy, C., & Maguire, S.: *Institutional Entrepreneurship as Embedded Agency: An Introduction to the Special Issue*, „Organization Studies”, nr 7/2007.
17. Gendron, Y.; Cooper, D. J., & Townley, B.: *In the Name of Accountability – State auditing, Independence and New Public Management*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” nr 3/2001.
18. Gendron, Y.; David J. Cooper, Barbara Townley: *The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance*, „Accounting, Organizations and Society”, Volume 32, Issues 1–2/2007.
19. Giddens, Anthony: *The Consequences of Modernity*. Polityk 1990.
20. Hamburger, P.: *Efficiency auditing by the Australian Audit Office: Reform and reaction under three auditors-general*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 2, nr 3/1989.
21. Hamilton Alexander, Madison James, Jay John: *The Federalist Papers*, 1787–1788.
22. Hazgui, M., Triantafillou, P., & Christensen, S.: *On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal” 2022.
23. Justesen, Lise: *Kunsten at skrive revisionsrapporter; En beretning om forvaltningsrevisionens beretninger*. CBS Ph.d.serie, Frederiksberg 2008.
24. Knaap, Peter van der: *Sense and complexity: Initiatives in responsive performance audits*, „Evaluation”, 17/2011.
25. Knudsen, Tim: *Fra folkestyre til markedsdemokrati, Dansk demokratihistorie efter 1973*. Akademisk Forlag. København 2007.
26. Korff, Gitte: *Parlamentarisk revision i Norden - en sammenligning med særlig vægt på de danske statsrevisorer* [w:] Elm-Larsen, Rolf & Gitte Korff (ed): *Offentlig revision i det 21. århundrede*. Karnov Group 2015.

27. Locke, John: *An Essay concerning Human Understanding* 1689.
28. Lonsdale, Jeremy: *Balancing Independence and Responsiveness: A Practitioner Perspective on the Relationships Shaping Performance Audit*, „Evaluation”, 14/2008.
29. Luhmann, Niklas: *Die Gesellschaft der Gesellschaft*. Suhrkamp 1997.
30. Magnet, Jacques: *Classification des institutions supérieures de contrôle financier*, „Revue Française de Finances Publiques” nr 36/1991.
31. Magnet, Jacques: *Higher audit institutions and legislative authority*, „International Review of Administrative Science” Vol 60/1994.
32. Mazur, Jacek: *Główne rodzaje najwyższych organów kontroli*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2009.
33. Mazur, Jacek: *Kontrole sledcze NOK Wielkiej Brytanii – nowa forma działania*, „Kontrola Państwowa” nr 6/2020.
34. Melo, Marcus André, Carlos Pereira and Carlos Mauricio Figueiredo: *Political and Institutional Checks on Corruption: Explaining the Performance of Brazilian Audit Institutions*, „Comparative Political Studies” nr 42/2009.
35. Morin, D.: *Welcome to the court*, „International Review of Administrative Sciences”, nr 1/2010.
36. Normanton, E.L.: *The Accountability & Audit of Government. A comparative Study*. Manchester University Press 1966.
37. Nonet, Philippe and Philip Selznick: *Law and Society in Transition. Toward Responsive Law*. Transaction Publisher 2001.
38. Norton, Simon D. & L. Murphy Smith: *Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S Government Accountability and the U.K National Audit Office*, „Public Administrative Review” 2008.
39. Ogul, Morris S.: *Congress oversees the bureaucracy, studies in legislative supervision*. Pittsburgh, Pa 1976.
40. Olsen, Hans Peter: *Hybrid Governance of Standardized States, Causes and Contours of the Global Regulation of Government Auditing*. Frederiksberg, CBS 2007.
41. Pedersen, Ove K.: *Konkurrencestaten*. Hans Reitzels Forlag, København 2011.
42. Pollit, Christopher & Hikka Summa: *Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves*, „Public Administration” nr 2/1997.
43. Powell, Walter W. and Paul J. DiMaggio: *The new Institutional Organizational Analysis*. The University of Chicago Press 1991.
44. Power, Michael: *Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford University Press 1997.
45. Reichborn-Kjennerud, Kristin, González-Díaz, Belén, Bracci, Enrico, Carrington, Thomas, Hathaway, James, Jeppesen, Kim Klarskov, Steccolini, Ileana: *SAIs work against corruption in Scandinavian, South-European and African countries: An institutional analysis*, „The British Accounting Review” Vol 51/2019.
46. Stapenhurst, Rick, Titsworth, Jack: *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*. World Bank, Washington, DC 2001.
47. Stapenhurst, Rick, Riccardo Pelizzo and Kerry Jacobs: *Following the Money. Comparing Parliamentary Public Account Committees*. Pluto Press. London 2014.

48. Stuiveling, Saska J. and Rudi W Turksema: *Public Expenditure control in the Netherlands* [in:] Crespo, Milagros Garcia (ed): *Public Expenditure Control in Europe. Coordinating Audit Functions in the European Union*. Edward Elgar 2005.
49. Triantafillou, P.: *Playing a zero-sum game? The pursuit of independence and relevance in performance auditing*, „Public Administration” nr 1/2007.
50. Weber, Max: *Sociologie Universalgeschichtliche Analysen Politik*. Krøner 1973.

ABSTRACT

A critical investigation of SAIs' organisation and function – a conceptual framework for the study of SAIs

Comparative studies improve our knowledge and understanding of how SAIs are organised and functioning. Academic studies of SAIs require an adequate conceptual framework for making methodical observations. A framework is an assumption for developing theories that increase our understanding of SAIs' way of organisation and functioning in the political and economic system. The first aim of this article is to analyse the existing typology of SAIs. It is a precondition for developing and improving SAI typologies to new dimensions. A reinvented typology provides better opportunities to explain and understand how SAIs have developed under different political and economic circumstances. The second objective is to develop a typology which illuminates the function of a supreme audit institution in the political system. Traditionally, the focus is either on the control function or the legitimising function of the accounting by the executive bodies of government. However, this typology cannot be used as a category to classify SAIs because today a more flexible approach to auditing is used.

Rolf Elm-Larsen, a political scientist specialising in accounting and auditing, a former director in the National Audit Office of Denmark and lecturer at Copenhagen Business School

Key words: SAIs, typology of SAIs, court model, office model, board model, private audit model, function of audit