

**Eugeniusz Ruśkowski, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*,
Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2021, ss. 171, ISBN 978-83-6569-682-3**

W 2021 r. nakładem Wydawnictwa Temida 2 ukazała się monografia *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, autorstwa śp. prof. zw. dr. hab. Eugeniusza Ruśkowskiego, wybitnego specjalisty z zakresu prawa finansowego i wieloletniego pracownika Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Z pełnym przekonaniem można stwierdzić, że pozycja ta jest obecnie najbardziej aktualnym opracowaniem dotyczącym tytułowej problematyki, choć nie jedynym, jeśli chodzi o zagadnienie kontroli administracji publicznej i kontroli w administracji. Książka będąca przedmiotem omówienia liczy 171 stron i składa się z czterech rozdziałów. Pracę otwiera krótkie, aczkolwiek syntetyczne wprowadzenie. Kończą ją wnioski końcowe, wykaz literatury przedmiotu, wykaz aktów prawnych oraz bardzo pomocny indeks rzeczowy, ułatwiający dotarcie do wybranych zagadnień merytorycznych.

We wprowadzeniu E. Ruśkowski wyjaśnia powody, które zdecydowały o monograficznej konieczności opracowania zagadnienia kontroli finansów publicznych. Zalicza do nich przede wszystkim wpływ nowych koncepcji zarządzania czy działania Unii Europejskiej oraz ustawodawcy, ukierunkowane na racjonalizację gospodarki groszem publicznym. Autor trafnie identyfikuje, że obecnie niezwykle istotną częścią kontroli finansów publicznych jest kontrola obywatelska, będąca wynikiem całego czas rozwijającego się społeczeństwa obywatelskiego. Już w tym miejscu należy odnotować, że Autor poświęca temu zagadnieniu odrębny, czwarty rozdział monografii.

W rozdziale pierwszym *Podstawowe pojęcia i klasyfikacje* E. Ruśkowski omawia kolejno następujące zagadnienia: istota kontroli finansów publicznych; kontrola finansów publicznych a kontrola finansowa; kontrola finansów publicznych oraz kontrola finansowa a nadzór; kontrola finansów publicznych a pojęcia pokrewne; stałe i zmienne cechy kontroli finansów publicznych oraz rodzaje kontroli i system kontroli finansów publicznych. Należy zgodzić się z Autorem, że kontrola finansów publicznych odgrywa istotną rolę w funkcjonowaniu życia społecznego i gospodarki. Jego zdaniem służy ona ocenie prawidłowości sporządzania rachunkowości i sprawozdawczości (np. sprawozdawczości budżetowej, finansowej czy sprawozdawczości z zakresu operacji finansowych), których celem jest odzwierciedlenie rzeczywistego stanu finansów publicznych w Polsce czy też realizacji konstytucyjnego uprawnienia obywateli do uzyskania informacji publicznej, które wynika z art. 61 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. Autor zaznacza też, że „[...] ma ona w praktyce zapewnić rozliczalność władzy publicznej ze środków powierzonych jej przez społeczeństwo (głównie z podatków)” (s. 15). Bardzo trafnie Autor zauważa, że kontrola finansów publicznych skierowana jest przede wszystkim do tych podmiotów, które tworzą w Polsce system finansów publicznych (jednostki sektora finansów publicznych). Zgodzić się należy z poglądem, że powyższa kontrola skierowana jest także do tych podmiotów, które wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami. Tytułem przykładu można wskazać np. na podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych, takie jak organizacje pozarządowe czy kluby sportowe, które na podstawie Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku

publicznego i o wolontariacie oraz Ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie otrzymują dotacje na realizację zadań publicznych.

W dalszej części rozdziału pierwszego Autor definiuje kontrolę finansów publicznych jako „[...] zespół zjawisk związanych z ustalaniem i porównywaniem sytuacji aktualnej (tego, co jest) z sytuacją postulowaną (z tym, jak być powinno) w zakresie finansów publicznych oraz ustalanie przyczyn tego stanu i wyciąganie wniosków” (s. 17). Ciekawe spostrzeżenia w tej części pracy dotycząca rozgraniczenia pojęć „kontroli finansów publicznych” i „kontroli finansowej”. Zwraca przy tym uwagę (posługując się *de facto* ryciną), że w aktualnym reżimie prawnym, wynikającym z Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej „u.f.p.”) kontrola finansowa wchodzi w skład kontroli finansów publicznych (s. 22).

Istotnym zagadnieniem poruszonym w rozdziale pierwszym jest relacja pomiędzy pojęciem kontroli a nadzoru. E. Ruśkowski trafnie odnotowuje, że „w ujęciu tradycyjnym kontrola kończy się stwierdzeniem faktu oraz przyczyn zgodności albo niezgodności stanu rzeczywistego z wyznaczeniami, bez możliwości władczej ingerencji w kontrolowaną działalność. Różni ją to od nadzoru, gdzie organ nadrzędny lub organ szczególny, wskazany przez ustawę, podejmuje rozstrzygnięcia władcze, dotyczące wcześniej kontrolowanej działalności” (s. 23). Dodaje także, że „proces ten [nadzór – przyp. aut.] przebiega z reguły w ten sposób, że organ nadzoru w pierwszej kolejności realizuje klasyczną kontrolę, a w jej następstwie podejmuje działania władcze” (s. 23). Autor, odwołując się do poglądów doktryny prawa administracyjnego, podnosi, że postuluje się, aby kwestia możliwości władczej ingerencji była uregulowana prawnie, przy czym zaznacza, że w niektórych przypadkach nadzór i kontrola sprawowana jest przez ten sam organ. Jako przykład można wskazać nadzór i kontrolę nad jednostkami samorządu terytorialnego, sprawowane przez Regionalne Izby Obrachunkowe. Przeprowadzają one nie tylko kompleksowe kontrole gospodarki finansowej i zamówień publicznych, lecz także sprawują nadzór nad aktami prawa miejscowego, które dotyczą gospodarki finansowej. Na aprobatę zasługuje fakt wskazania przez Autora, że akty nadzoru podlegają kontroli sądów administracyjnych. Należy przyjąć, że możliwość wydawania aktów nadzoru ma istotny wpływ na samodzielność jednostek samorządu terytorialnego. Ich prawo do sądu w tym zakresie ma tę samodzielność chronić.

Godne uwagi są rozważania dotyczące rodzajów kontroli finansów publicznych, do których Autor zalicza: kontrolę uprzednią, bieżącą i następną (następczą); kontrolę faktyczną i dokumentalną; kontrolę formalną, merytoryczną; kontrolę kame-ralną oraz kontrolę wykonywaną na miejscu; kontrolę pełną i kontrolę odcinkową (częściową); kontrolę całkowitą, wrywkową i kontrolę reprezentacyjną; kontrolę ciągłą i doraźną oraz kontrolę planową i kontrolę doraźną (*ad hoc*) (s. 44–45). W tym miejscu E. Ruśkowski przyjmuje, że na kontrolę finansów publicznych składa się kontrola profesjonalna (zawodowa) i kontrola obywatelska (społeczna). Pierwsza z nich realizowana jest przez uprawnione do tego organy kontroli różnego typu (np. wcześniej już wskazane Regionalne Izby Obrachunkowe oraz Najwyższa Izba Kontroli czy Krajowa Administracja Skarbowa). Ciekawy pogląd dotyczy zakwalifikowania kontroli wewnętrznej sprawowanej np. przez skarbnika (głównego księgowego budżetu) do kontroli zawodowej. Można się z tym poglądem zgodzić, kontrola

sprawowana bowiem przez ten podmiot wymaga specjalistycznej wiedzy z zakresu szeroko pojętego prawa finansowego, administracyjnego czy też rachunkowości.

W kolejnym, drugim rozdziale pracy Autor charakteryzuje poszczególne rodzaje kontroli profesjonalnej (zawodowej): kontrolę parlamentarną i prezydencką, kontrolę Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Stanu, kontrolę sądową i kontrolę quasi-sądową ze szczególnym uwzględnieniem kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, a także kontrolę przestrzegania dyscypliny finansów publicznych. Dalej charakteryzuje kontrolę Rzecznika Praw Obywatelskich, Najwyższej Izby Kontroli, Regionalnych Izb Obrachunkowych, kontrolę w administracji rządowej, kontrolę celno-skarbową, kontrolę podatkową, dewizową, prokuratorską, kontrolę Centralnego Biura Antykorupcyjnego.

Za uprawnione można przyjąć stwierdzenie, że szczególne miejsce w pracy zajmuje rozdział trzeci, traktujący o kontroli wewnętrznej finansów publicznych. W ramach tego rozdziału Autor charakteryzuje najpierw kontrolę wykonywaną przez skarbnika jako głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego, kontrolę zarządczą oraz audyt wewnętrzny. W przypadku pierwszego ze wskazanych podmiotów E. Ruśkowski zauważa, że z ustawy o finansach publicznych oraz z samorządowych ustaw ustrojowych wynika szczególny jego status. Ma on przede wszystkim związek z art. 54 u.f.p., który stanowi, że głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: 1) prowadzenia rachunkowości jednostki; 2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi; 3) dokonywania wstępnej kontroli: a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Status ten wynika również z art. 54 ust. 2 u.f.p., który traktuje o wymogach, jakie winna spełniać osoba pełniąca funkcję głównego księgowego. Warto zauważyć, że w doktrynie prawa finansowego wyrażono trafny pogląd, że „konstrukcja przepisu wskazuje, iż status głównego księgowego jednostki może uzyskać jedynie ten pracownik, któremu w pełnym zakresie/wskazanym w ustawie, powierzono obowiązki i odpowiedzialność. Powyższe stwierdzenie nie wyklucza możliwości powierzenia przez kierownika jednostki głównemu księgowemu obowiązków i odpowiedzialności niewymienionych w art. 54 ust. 1 u.f.p.”. Słusznie wskazuje także E. Ruśkowski, że za całość gospodarki finansowej odpowiada kierownik jednostki sektora finansów publicznych, co *expressis verbis* wynika z art. 53 u.f.p. Zabrakło jednak w tym miejscu wyjaśnienia relacji pomiędzy art. 53 a art. 54 tejże ustawy, a zwłaszcza wskazania, że powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównemu księgowemu jednostki sektora finansów publicznych co do zasady nie wyłącza odpowiedzialności kierownika jednostki. Trafnie Autor recenzowanej książki przyjmuje, że do elementów kontroli wewnętrznej zaliczyć należy też kontrasygnatę skarbnika. Jest ona *de facto* powiązana z art. 54 ust. 1 pkt 3 u.f.p.

Szczególnie miejsce w rozdziale trzecim zajmuje scharakteryzowanie kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego. Autor zwraca uwagę – odwołując się do treści ustawy o finansach publicznych – że kontrola zarządcza stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, zaś jej celem jest zapewnienie

w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań; 4) ochrony zasobów; 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem. Autor trafnie identyfikuje, że wprowadzenie wymogu realizowania kontroli zarządczej nastęrczało i nadal nastęrcza licznych problemów praktycznych, a sama kontrola w wielu przypadkach ma charakter zbyt formalny i biurokratyczny. Stanowisko to jest słuszne, jednak takie uogólnienie nie do końca można zaakceptować. Przede wszystkim, w coraz większej liczbie jednostek sektora finansów publicznych, zwłaszcza jednostek samorządu terytorialnego, zauważa się położenie większego nacisku na prawidłowe realizowane celów kontroli zarządczej, a zwłaszcza identyfikacji ryzyk, które mogą zakłócać prawidłowe funkcjonowanie jednostki. Coraz częściej też regulowane są obszary do tej pory pomijane, takie jak np. prowadzenie postępowań administracyjnych czy podatkowych oraz zamówienia publiczne, poprzez różnego rodzaju instrukcje wewnętrzne czy okólniki. Zasadnie przyjęto w tym rozdziale, że audyt wewnętrzny ma ścisły związek z kontrolą zarządczą. Przy audycie wewnętrznym Autor syntetycznie omawia regulacje prawne z tego zakresu, zwracając przy tym uwagę, że może on być realizowany zarówno przez audytora wewnętrznego zatrudnionego w jednostce (na podstawie umowy o pracę) lub przez usługodawcę. Istotne przy tym są postanowienia art. 278 u.f.p.

W ostatnim, czwartym rozdziale E. Ruśkowski charakteryzuje kontrolę społeczną (obywatelską). Charakterystyka ta ma, jak wskazuje sam Autor, charakter encyklopedyczny, niemniej jednak treści przedstawione czytelnikowi mają charakter niewątpliwie porządkujący. W pierwszej kolejności Autor wymienia podmioty uprawnione do sprawowania kontroli obywatelskiej, podnosząc przy tym, że nie posiadają one specjalizacji w zakresie kontroli finansów publicznych. Zalicza do nich przede wszystkim: mieszkańców lokalnych społeczności, organizacje pozarządowe, związki zawodowe, inne organizacje społeczne niebędące organizacjami pozarządowymi, partie polityczne, media, w tym media społecznościowe itd. Dalej przedstawia instrumenty, za pomocą których kontrola społeczna może być realizowana, zwłaszcza: referendum (w tym referendum lokalne), prawo do informacji publicznej, składanie petycji, możliwość złożenia skarg i wniosków, skargę konstytucyjną, skargę powszechną itd. Z zadowoleniem należy przyjąć odniesienie się Autora do kwestii raportu o stanie jednostki samorządu terytorialnego, a zwłaszcza możliwości udziału mieszkańców w debacie nad tym raportem oraz skutki udzielenia i nieudzielenia wotum zaufania organowi wykonawczemu. Zagadnienie to jest obecnie przedmiotem licznych kontrowersji doktrynalnych i orzeczniczych.

W zakończeniu pracy Autor podsumowuje całość przeprowadzonego wywodu. Stwierdzić należy, że zrealizował on cel wyznaczony we wprowadzeniu, a mianowicie całościowo scharakteryzował system kontroli finansów publicznych w Polsce.

Warto podkreślić, że zarówno dobór literatury przedmiotu, jak i orzecznictwa nie budzi zastrzeżeń – są dobre i adekwatnie do omawianego zagadnienia. Autor przedstawia poglądy najwłaściwszych przedstawicieli doktryny prawa finansowego i administracyjnego i daje czytelnikowi możliwość szerszej analizy konkretnych zagadnień w innych pozycjach monograficznych i komentarzowych.

Podsumowując, należy z pełnym przekonaniem stwierdzić, że omawiana książka to pozycja wybitna. Sam wybór tematu zasługuje na uznanie, jak już bowiem zasygnalizowano wcześniej, tematyka kontroli finansów publicznych w Polsce nie doczekała się monograficznego opracowania. Co istotne, Autor posługuje się w pracy zrozumiałym i nieskomplikowanym językiem. To z kolei uprawnia do stwierdzenia, że monografia może być śmiało wykorzystana w procesie dydaktycznym na studiach prawniczych czy administracyjnych. Zainteresuje też każdego, którego interesuje tytułowa problematyka. Dodatkową zaletą pracy są liczne przykłady i dygresje natury praktycznej, które odzwierciedlają doświadczenia Profesora Eugeniusza Ruśkowskiego.

*Tomasz Kosicki**

DOI: 10.14746/spp.2022.2.38.10

* Tomasz Kosicki, mgr, Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, e-mail: tmkosicki@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-1831-3251>.