

*Izabela Zawislińska**

Urząd Audytu Królestwa w Szwecji (Riksrevisionen¹) jako przykład naczelnego organu kontroli państwowej

**Swedish National Audit Office (Riksrevisjonen)
as an Example of the Supreme State Audit Authority**

STUDIA I ANALIZY

Słowa kluczowe: *naczelny organ kontroli, finanse publiczne, audyt, parlament, audytor generalny*

Key words: *supreme audit authority, public finance, audit, parliament, auditor general*

Abstrakt: *Celem artykułu jest analiza uwarunkowań oraz przedstawienie specyfiki funkcjonowania naczelnego organu kontroli państwowej w Szwecji zarówno z punktu widzenia kontekstu historycznego, uregulowań prawnych a także aspektu niezależności tej instytucji. Wyspecjalizowane organa kontroli wydatkowania środków publicznych głównie przez instytucje publiczne stanowią współcześnie ważny element porządku instytucjonalnego państw demokratycznych. Jednak między poszczególnymi państwami występują duże różnice zarówno w tradycji funkcjonowania tych instytucji, jak i sposobie organizacji czy też zakresie kompetencji. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że do uzyskania wysokiej sprawności oraz skutecznej realizacji zadań naczelných organów kontroli nie jest potrzebna rozbudowana i zbiurokratyzowana struktura organizacyjna o wielopłaszczyznowym charakterze. Szwecja stanowi także przykład państwa, w którym ostatecznie wypracowany charakterystyczny układ relacji między Riksrevisionen a parlamentem nie stanowi ograniczenia niezależności organu kontrolnego.*

* ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4318-7285>; dr hab. prof. SGH, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie. E-mail: izawis@sgh.waw.pl.

¹ Angielska nazwa oficjalnie używana w dokumentach angielskojęzycznych to Swedish National Audit Office (SNAO), www.riksrevisionen.se/en.html (23.02.2025).

Abstract: *The purpose of the article is to analyze the conditions and present the specifics of the functioning of the supreme audit authority in Sweden both from the point of view of the historical context, legal regulations and also the aspect of the independence of this institution. Specialized bodies for controlling the spending of public funds mainly by public institutions are nowadays an important element of the institutional order of democratic countries. However, there are large differences between countries both in the tradition of the functioning of these institutions and in the way they are organized or in the scope of their competence. The main thesis of the article is that an elaborate and bureaucratic organizational structure of a multi-level, hierarchical nature is not necessary to achieve high efficiency and effective implementation of the tasks and functions of the supreme control bodies. Sweden is also an example of a country in which the finally developed distinctive arrangement of relations between the Riksrevisionen and the Riksdag is not a limitation on the independence of the control body.*

Wprowadzenie

Ze względu na rosnący wolumen, a także znaczenie środków publicznych wydatkowanych zarówno przez instytucje publiczne, jak i podmioty prywatne w celu realizacji szerokiego spektrum funkcji i zadań państwa, konieczne staje się stosowanie skutecznych mechanizmów kontroli w celu przeciwdziałania potencjalnej niegospodarności i marnotrawstwu funduszy będących dobrem wspólnym całego społeczeństwa. Tym samym rozszerza się pole aktywności będących domeną tzw. naczelných organów kontroli. Ich specyfika w poszczególnych państwach różni się w zależności od uwarunkowań historycznych funkcjonowania tego rodzaju organów, usytuowania w strukturze organów państwa oraz podejścia do sposobu realizacji zasady kolegialności i niezależności. W zależności od przyjętych rozwiązań w poszczególnych państwach mamy do czynienia z rozbudowaną strukturą organizacyjną, mogącą wskazywać na wysoki stopień zburokratyzowania, ale akcentującą przykładowo aspekt kolegialności, jak również spotykamy się z prostym schematem organizacyjnym opartym najczęściej na instytucji Audytora Generalnego wspieranego przez zaplecze w formie biura, czy też merytoryczne komórki organizacyjne. To pierwsze rozwiązanie jest charakterystyczne m.in. dla Najwyższej Izby Kontroli w Polsce, której status został określony w Konstytucji RP z 1997 roku. Aspekt kolegialności, rozumiany jednak inaczej niż w Polsce obecny jest także w przypadku Riksrevisionen w Norwegii². Z tym drugim rozwiązaniem spotykamy się

² Por. www.riksrevisionen.no (5.02.2025), a także I. Zawiślińska, *Urząd Audytu Królestwa w Norwegii (Riksrevisionen) jako przykład naczelnego organu kontroli państwowej*, [w:] J. Osiński, I. Zawiślińska (red.), *Norden. Historia, współczesność i sąsiedzi. Studia skandy-nawistyczne*, t. II, Wydawnictwo Naukowe Akademii Mazowieckiej w Płocku, Płock 2025.

przykładowo w Kanadzie, w której funkcjonuje Urząd Audytora Generalnego Kanady (the Office of the Auditor General of Canada – OAG)³. Jednoosobowy urząd Audytora Generalnego to rozwiązanie występujące także w większości państw skandynawskich przykładowo w Danii czy Finlandii⁴. Zmiany, które zostały przeprowadzone w Szwecji w 2016 roku także pozwalają zaliczyć Riksrevisionen do tego modelu organizacyjnego i funkcjonalnego. W polskiej literaturze, ale także praktyce funkcjonowania Najwyższej Izby Kontroli dominuje przeświadczenie, że to właśnie kolegialność a także dążenie do poszerzania kompetencji organu kontrolnego o uprawnienia prokuratorskie w połączeniu z ograniczeniem kompetencji kontrolnych Parlamentu przyczyni się do skuteczniejszej realizacji funkcji kontrolnych. Zaprezentowany w artykule przykład Szwecji, w połączeniu z rozwiązaniami funkcjonującymi w innych państwach skandynawskich ma na celu zaprezentowanie zasadniczo odmiennego modelu funkcjonowania naczelnego organu kontroli, który nie może być postrzegany jako mniej skuteczny w realizacji swoich funkcji i zabezpieczeniu legalności oraz gospodarności wydatkowania funduszy publicznych. Co więcej, pod wieloma względami właśnie dzięki przyjętym rozwiązaniom może stanowić gwarancję niezależności i apolityczności zarówno samej instytucji, jak i prowadzonych kontroli oraz prezentowanych raportów. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że do uzyskania wysokiej sprawności oraz skutecznej realizacji zadań i funkcji naczelných organów kontroli nie jest potrzebna rozbudowana i zbiurokratyzowana struktura organizacyjna o wielopłaszczyznowym, hierarchicznym charakterze. Celem artykułu jest analiza uwarunkowań oraz przedstawienie specyfiki funkcjonowania naczelnego organu kontroli państwowej w Szwecji zarówno z punktu widzenia kontekstu historycznego, uregulowań prawnych a także aspektu niezależności tej instytucji.

Geneza i rozwój instytucji kontroli państwowej w Szwecji – powstanie Urzędu Audytu Królestwa w Szwecji (Riksrevisionen)

Riksrevisionen to najwyższy organ kontroli w Szwecji, który działa niezależnie od rządu i podlega bezpośrednio parlamentowi (Riksdagowi). Jego zadaniem jest kontrolowanie finansów publicznych oraz działalności orga-

³ www.oag-bvg.gc.ca (23.06.2025), a także I. Zawiślińska, *Urząd Audytora Generalnego Kanady jako przykład naczelnego organu kontroli państwowej*, [w:] M. Rysiński, I. Zawiślińska (red.), *Audyt i kontrola zarządcza – analiza wybranych zagadnień. Część III*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022, s. 261–273.

⁴ W Danii jest to Rigsrevisionen: www.uk.rigsrevisionen.dk (23.02.2025). W Finlandii urząd ten nosi nazwę Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV): www.vtv.fi (23.02.2025).

nów państwowych w celu zapewnienia efektywnego i zgodnego z prawem wykorzystania środków publicznych. W obecnej formie działa on relatywnie krótko, gdyż zaledwie od 2003 roku, nie oznacza to jednak, że wcześniej nie istniały instytucje oraz tradycja kontroli głównie organów władzy wykonawczej pod względem sposobu wydatkowania środków publicznych. Tradycje kontroli finansów publicznych w Szwecji sięgają bowiem średniowiecza. Już w XIV wieku powołano urząd skarbnika królewskiego, który nadzorował dochody i wydatki państwa. W XVI wieku król Gustaw I Waza wprowadził bardziej zorganizowany system kontroli finansowej, aby ograniczyć korupcję i poprawić zarządzanie budżetem państwa.

W średniowiecznej Szwecji (XIV–XV wiek) nie istniała jeszcze formalna instytucja zajmująca się audytem finansowym, ale istniały już mechanizmy kontroli dochodów i wydatków królestwa. Były one związane głównie z monarchią, możnowładztwem i Kościołem. Król sprawował bezpośrednią kontrolę nad dochodami z ziem królewskich, podatków oraz cła. Był wspierany przez skarbników i urzędników dworskich, którzy rejestrowali wpływy i wydatki. Także Kościół katolicki odgrywał istotną rolę w administracji państwowej i często zajmował się zbieraniem podatków oraz prowadzeniem ksiąg rachunkowych. Dochody państwowe były przechowywane w skarbcu królewskim, a ich stan monitorowali specjalnie wyznaczeni urzędnicy, którzy odpowiadali za dokumentowanie transakcji⁵.

W XIV wieku, w czasach panowania króla Magnusa Erikssona (żył w latach 1316–1374), pojawiły się pierwsze bardziej formalne stanowiska urzędników zajmujących się kontrolą finansów państwa. Najważniejszym z nich był riks-skattmästare (skarbnik królewski), który odpowiadał za zarządzanie królewskim skarbcem, pobieranie podatków, prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kontrolowanie wydatków dworu królewskiego i administracji państwowej. Choć instytucja ta była ściśle podporządkowana królowi, można powiedzieć, że pełniła funkcję wczesnej formy audytu finansowego⁶.

W XV wieku, wraz ze wzrostem znaczenia możnowładztwa, kontrola finansów zaczęła być bardziej kolektywna. Riksrådet (Rada Królestwa) zaczęła sprawować nadzór nad decyzjami finansowymi monarchy, szczególnie w kwestii podatków i wydatków na wojsko. Rada mogła przykładowo żądać od skarbników przedstawienia sprawozdań finansowych. Stopniowo zaczęto wprowadzać tzw. rejestry wpływów i wydatków, które miały na celu ograniczenie nadużyć.

Pierwszy systematyczny nadzór finansowy w Szwecji jest związany z reformami Gustawa I Wazy. Jego działania miały kluczowy wpływ na organizację

⁵ Por. J. Osiński, *Konstytucje i konstytucjonalizm w historii politycznej Skandynawii. Szwecja. Studium ustrojowe*, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa 2025, s. 11–22, 37–117.

⁶ M. Eriksson, *Svenskt biografiskt lexikon*, <https://sok.riksarkivet.se> (23.07.2025), a także *Riksskattmästare*, <https://fho.sls.fi/uppslagsord/6379/riksskattmastare> (23.07.2025).

finansów publicznych i położyły fundamenty pod przyszłe mechanizmy kontroli finansowej. Gustaw I Waza, dążąc do wzmocnienia władzy królewskiej i poprawy sytuacji finansowej państwa, przeprowadził sekularyzację dóbr kościelnych. Ponadto, wprowadził scentralizowany system podatkowy – ustanowił jednolite zasady poboru podatków, zmniejszając samowolę lokalnych urzędników. Po raz pierwszy wprowadzono obowiązek prowadzenia rejestrów podatkowych, co ograniczało możliwość oszustw. Stworzył także formalny system księgowości. Poleciał bowiem prowadzenie szczegółowych zapisów finansowych, co miało przyczynić się do ograniczenia skali defraudacji. Ustanowił również urząd generalnego skarbnika, który miał obowiązek przedstawiania królowi raportów finansowych. Utworzona została także Kancelaria Królestwa. Była to pierwsza instytucja administracyjna zajmująca się finansami całego królestwa. Wprowadzono także system inspekcji urzędników królewskich, aby ograniczyć defraudacje. W 1523 roku powstał Skattkammeret – Izba Skarbu Królestwa. Dzięki tym reformom król uzyskał większą kontrolę nad finansami państwa, a podatki i wydatki zaczęły być bardziej przejrzyste.

Po reformach Gustawa I Wazy w XVI wieku system skarbowy w Szwecji stał się bardziej złożony, a nadzór nad finansami państwa stawał się coraz bardziej systematyczny. Królowie szwedzcy zaczęli tworzyć liczne urzędy odpowiedzialne za zarządzanie dochodami państwa. W 1634 roku w Szwecji powstało pięć Kolegiów, w tym Collegium Revisorum Generale, czyli Generalne Kolegium Rewizyjne. Była to instytucja kontrolująca finanse państwowe, ustanowiona w ramach reform administracyjnych kanclerza Axela Oxenstierny po śmierci króla Gustawa II Adolfa⁷. Reforma z 1634 roku miała na celu lepszą organizację administracji państwowej i była częścią Aktu o Formie Rządu (*Regeringsformen*) z 1634 roku, która określała nowy podział administracyjny Szwecji i usprawniała zarządzanie państwem⁸. Collegium Revisorum Generale funkcjonowało do 1695 roku. W ramach swojej działalności wprowadzono bardziej rozbudowane mechanizmy audytu, takie jak inspekcje skarbowe, mające na celu sprawdzanie efektywności zbierania podatków i zgodności z przepisami prawa. W XVII wieku, szczególnie za czasów panowania króla Karola XI,

⁷ W 1634 roku królem Szwecji była Krystyna Waza (Kristina av Sverige), choć faktyczną władzę sprawowała wówczas Rada Regencyjna pod przewodnictwem kanclerza Axela Oxenstierny. Krystyna została królową w 1632 roku, po śmierci swojego ojca, króla Gustawa II Adolfa, który poległ w bitwie pod Lützen podczas wojny trzydziestoletniej. Miała wtedy zaledwie 6 lat, dlatego rządy w jej imieniu sprawowała Rada Regencyjna aż do jej oficjalnej koronacji w 1644 roku.

⁸ Por. J. Osiński, I. Zawiślińska, *Forma Rządu z 1634 r. (1634 Års regeringsform). Pierwsza konstytucja Królestwa Szwecji?*, [w:] J. Osiński, I. Zawiślińska (red.), *Historia, współczesność i sąsiedzi. Studia skandynawistyczne*, Wydawnictwo Naukowe Akademii Mazowieckiej w Płocku, Płock 2024 s. 19–42.

wprowadzono kolejne reformy, które miały na celu zacieśnienie kontroli nad finansami publicznymi. Karol XI był znany ze swoich działań mających na celu centralizację władzy królewskiej, w tym nadzoru nad skarbem państwowym. Za jego panowania została powołana nowa instytucja Collegium Revisorum. Działała ona w Szwecji od 1695 roku aż do grudnia 1824 roku, kiedy to została rozwiązana. Collegium Revisorum było częścią systemu administracyjnego monarchii szwedzkiej i zajmowało się audytem finansów państwowych, kontrolując wydatki administracji królewskiej i rządowej. Była to pierwsza tego typu instytucja kontrolująca finanse państwowe w takim zakresie. Jej rozwiązanie w XIX wieku było związane z reformami administracyjnymi, które miały na celu unowocześnienie zarządzania państwem a także zmianę modelu monarchii – na monarchie konstytucyjną⁹.

Wraz z nastaniem tzw. „ery Wolności” także Riksdag zaczął odgrywać ważniejszą rolę w nadzorze nad finansami, zyskując prawo do przeglądu sprawozdań finansowych rządu. Po uchwaleniu nowego Aktu o Formie Rządu w 1809 roku – który ograniczył władzę króla i zwiększał kontrolę parlamentu nad finansami państwa – w 1810 roku powołano Riksdagens revisorer jako niezależny organ audytorski. Do głównych zadań tej instytucji należał: audyt wydatków i dochodów państwowych (sprawdzanie, czy budżet państwa jest realizowany zgodnie z decyzjami parlamentu), nadzór nad administracją publiczną (kontrolowanie działalności ministerstw i urzędów państwowych), sprawdzanie zgodności z prawem (monitorowanie, czy rząd działa zgodnie z obowiązującymi regulacjami) a także raportowanie do Riksdagu (przedstawianie parlamentowi wyników audytów i zaleceń dotyczących poprawy efektywności wydatków). Riksdagens revisorer działał do 2003 roku i był niezależny od rządu, co odróżniało go od innych instytucji kontrolnych, w tym od powstałej później Riksrevisionsverket (RRV), która podlegała Ministerstwu Finansów. Przez kolejne lata znaczenie tej instytucji kontrolnej związanej z parlamentem rosło, co w dużej mierze było konsekwencją umacniania się pozycji Riksdagu w relacjach z innymi naczelnymi organami państwa. Poszerzał się też zakres jej działania. W latach 60. i 70. XX wieku, wraz z rozwojem państwa opiekuńczego, audytorzy Riksdagu zaczęli analizować nie tylko finanse, ale także efektywność polityk publicznych (tzw. value for money audit)¹⁰.

Ośrodek parlamentarny, jak już wspomniano, nie był jednak jedynym zajmującym się kontrolą wydatków i funkcjonowania sektora publicznego. Tradycja posiadania własnych organów kontroli w ramach ośrodka władzy wykonawczej była głęboko zakorzeniona w tradycji Szwecji. W ramach reformy

⁹ Por. *Konstytucja Szwecji, Wstęp*, M. Grzybowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000, s. 6–16.

¹⁰ www.riksrevisionen.se (23.02.2025).

administracyjnej w 1963 roku powołano Riksrevisionsverket (RRV) jako centralny organ kontrolujący finanse rządu. Zajmował się on audytem wydatków i dochodów państwowych, nadzorem nad działalnością administracji rządowej, oceną efektywności i zgodności z przepisami działań rządowych a także wspieraniem przejrzystości finansowej państwa. Jego zakres działalności pokrywał się więc w dużej mierze z Riksdagens revisorer. Natomiast RRV podlegał rządowi i Ministerstwu Finansów, co oznaczało, że jego działalność mogła być w pewnym stopniu zależna od decyzji politycznych.

Przez cztery dekady RRV odgrywał kluczową rolę w audycie finansowym Szwecji. Odpowiadał za: audyt finansowy – kontrolowanie budżetu państwa i wydatków ministerstw; audyt zgodności – sprawdzanie, czy działania rządu są zgodne z obowiązującymi przepisami; audyt efektywności (value for money audits) – ocena, czy wydatki państwowe przynoszą zamierzone rezultaty oraz doradztwo dla administracji rządowej – zalecenia dotyczące usprawnienia zarządzania finansami publicznymi.

Pod koniec lat 90. XX wieku pojawiły się głosy krytyczne wobec systemu audytu państwowego w Szwecji. Zwracano uwagę przede wszystkim na zbyt skomplikowaną strukturę – istniały dwa organy audytorskie: Riksdagens revisorer (kontrola parlamentarna) i Riksrevisionsverket (RRV) (kontrola rządowa). Ponadto działali parlamentarzyści pełniący funkcję audytorów i oceniający pracę Riksdagens Revisionskontor. Prowadziło to do niejasności i dublowania kompetencji. W wyniku tego dualizmu nie było jednolitych standardów audytu – każda instytucja miała własne procedury. W prowadzonej debacie kluczowe znaczenia miała kwestia wzmocnienia niezależności audytu państwowego – RRV podlegał rządowi, co mogło ograniczać jego skuteczność. Ponadto, zwracano także uwagę na konieczność większej przejrzystości – wzrosło zapotrzebowanie na bardziej niezależny nadzór nad finansami publicznymi. Następstwem tej debaty była reforma, w wyniku której w 2003 roku zlikwidowano Riksdagens revisorer i Riksrevisionsverket (RRV) i utworzono nową instytucję Riksrevisionen (Urząd Audytu Królestwa działający do dziś) – jednolity, niezależny organ audytorski, który przejął zadania obu wcześniejszych instytucji¹¹.

Nowy urząd podlegał wyłącznie Riksdagowi, co zwiększyło jego niezależność. Początkowo na czele nowej instytucji stanęło trzech audytorów generalnych, którzy działali niezależnie od siebie i raportowali swoje wyniki do Riksdagu. Byli oni wybieranych przez Parlament na siedmioletnią kadencję. Wprowadzone zmiany przyczyniły się do zwiększenia przejrzystości i skuteczności kontroli nad finansami publicznymi. Parlament uzyskał lepszy dostęp do obiektywnych raportów, co umożliwiało mu bardziej świadome podejmowa-

¹¹ www.riksrevisionen.se (23.02.2025).

nie decyzji. Ponadto, audyty stały się bardziej kompleksowe – Riksrevisionen analizuje bowiem nie tylko finanse, ale i efektywność działań rządu a kluczowe znaczenie ma aspekt legalności. Tym samym nowa instytucja otrzymała uprawnienia do przeprowadzania audytów finansowych, zgodności i efektywności działań administracji publicznej. Riksrevisionen zaczęła regularnie publikować szczegółowe raporty, które cały czas są dostępne dla parlamentu, mediów i obywateli. Raporty te często prowadzą do publicznej debaty na temat polityki rządu oraz wywierają presję na polityków, by poprawiali swoje działania.

W 2014 roku w Riksrevisionen wybuchł skandal dotyczący konfliktu interesów, co podważyło zaufanie do instytucji. Audytorzy generalni byli oskarżani o nadużycia i powiązania polityczne, co doprowadziło do ich rezygnacji. W 2016 roku przeprowadzono więc kolejną reformę, ograniczając liczbę audytorów generalnych z trzech do jednego, aby zwiększyć spójność zarządzania instytucją i uniknąć wewnętrznych konfliktów decyzyjnych. Obecnie Riksrevisionen ma jednego Audytora Generalnego, który kieruje całą organizacją¹². Inne zmiany reformy z 2016 roku dotyczą wzmocnienia nadzoru parlamentarnego nad funkcjonowaniem Riksrevisionen. Zwiększono standardy etyczne i wprowadzono bardziej rygorystyczne zasady dotyczące konfliktu interesów. Ponadto, usprawniono procedury audytu, aby zapewnić większą skuteczność kontroli finansowej państwa¹³.

Ewolucja instytucji kontrolnych w Szwecji oraz w ostatnich latach reformy Riksrevisionen doprowadziły do stworzenia nowoczesnego, niezależnego organu audytorskiego, który skutecznie kontroluje finanse państwa. Najważniejsze zmiany miały miejsce w 2003 roku (utworzenie instytucji) i 2016 roku (wzmocnienie nadzoru i etyki). Dziś Riksrevisionen odgrywa kluczową rolę w zapewnieniu przejrzystości finansowej i odpowiedzialności rządu w Szwecji.

Podstawy prawne funkcjonowania Riksrevisionen i struktura organizacyjna

Funkcjonowanie Riksrevisionen w Szwecji opiera się na kilku aktach prawnych. Podstawowe informacje dotyczące Urzędu Audytu Królestwa w Szwecji znajdują się obecnie w rozdziale 13 Aktu o Formie Rządu wydanym 28 lutego

¹² Reformą z 2016 roku wprowadzono zmiany dotyczące kadencji Audytora Generalnego oraz jego procedury wyboru. Zmieniono także sposób, w jaki wyznacza się zastępcę Audytora Generalnego. Ponadto, wprowadzono zmiany w zakresie audytów finansowych, audytów efektywnościowych oraz audytów zgodności, zapewniając większą jasność co do odpowiedzialności Riksrevisionen w różnych obszarach.

¹³ www.riksrevisionen.se (22.02.2025).

1974 roku z późniejszymi zmianami. Artykuł 7 wskazuje, że Riksrevisionen jest organem nadzorowanym przez Riksdag, którego zadaniem jest kontrola działalności państwa. W artykule tym zapisano, że kontrola Urzędu może dotyczyć także działalności innej niż działalność rządowa. Ponadto, zagwarantowano, że organy rządowe są zobowiązane do udzielenia pomocy oraz udostępnienia danych i informacji żądanych przez Riksrevisionen na potrzeby kontroli. Inne podmioty, które mogą podlegać audytowi, mają analogiczne obowiązki dotyczące części ich własnych operacji podlegającej audytowi¹⁴.

W obowiązującej wersji Akcie o Formie Rządu zapisano także, że na czele Urzędu Audytu Królestwa stoi jeden lub kilku Audytorów Generalnych, wybieranych przez Riksdag. Riksdag może odwołać Audytora Generalnego ze stanowiska wyłącznie w przypadku, gdy Audytor Generalny nie spełnia już wymagań niezbędnych do sprawowania urzędu lub dopuścił się poważnego zaniedbania. Na decyzję o usunięciu Audytora Generalnego ze stanowiska musi wyrazić zgodę co najmniej trzy czwarte głosujących i ponad połowa członków Parlamentu. Ponadto, Audytor Generalny samodzielnie decyduje, biorąc pod uwagę przepisy prawa, co powinno zostać objęte audytem. Samodzielnie decyduje także o sposobie przeprowadzenia audytu i wnioskach z niego płynących¹⁵.

Artykuł 9 obecnego rozdziału 13 Aktu o Formie Rządu zapowiedział, że bardziej szczegółowe regulacje dotyczące zasad organizacji oraz sposobu funkcjonowania Riksrevisionen zostaną określone w innych aktach prawnych. Należą do nich m.in. Ustawa o kontroli działalności rządowej¹⁶ wydana 5 grudnia 2002 roku z późniejszymi zmianami oraz Instrukcja dla Riksrevisionen¹⁷, także z 5 grudnia 2002 roku.

¹⁴ Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform, rozdział 13 art. 7. www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/kungorelse-1974152-om-beslutad-ny-regeringsform_sfs-1974-152/#top (22.02.2025). W pierwotnej wersji był to rozdział 12 który tylko w artykule 7 wskazywał na fakt wyboru przez Riksdag rewizorów, jak również to, że mogą oni żądać dokumentów, informacji i wyjaśnień niezbędnych do przeprowadzenia kontroli. Jednocześnie artykuł ten stwierdzał, że szczegółowe przepisy dotyczące rewizorów zostały zamieszczone w Akcie o Rigsdagu. Por. Akt o Formie Rządu z 28 lutego 1974 roku w brzmieniu tekstu jednolitego z 26 listopada 1998 roku z uwzględnieniem późniejszej ogłoszonej poprawki, w: *Konstytucja Szwecji*, tłum. K. Dembiński, M. Grzybowski, *Wstęp*, M. Grzybowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2000, s. 62.

¹⁵ Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform, rozdział 13 art. 8. www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/kungorelse-1974152-om-beslutad-ny-regeringsform_sfs-1974-152/#top (22.02.2025).

¹⁶ Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20021022-om-revision-av-statlig-verksamhet_sfs-2002-1022 (23.02.2025).

¹⁷ Lag (2002:1023) med instruktion för Riksrevisionen www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20021023-med-instruktion-for-sfs-2002-1023 (23.02.2025).

Zgodnie z Ustawą o kontroli działalności rządowej Urząd Audytu Królestwa może kontrolować: (1) działalność prowadzoną przez Rząd, Urzędy Rządowe, sądy i podległe Rządowi organy administracyjne; (2) działalność prowadzoną przez administrację Riksdagu i organy podległe Riksdagowi; (3) działalność prowadzoną przez Pałac Królewski i Królewską Administrację Djurgården¹⁸; (4) działalność prowadzoną przez Skarb Państwa w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jeżeli działalność ta jest regulowana przez ustawę lub inny akt prawny, albo jeżeli Skarb Państwa jako właściciel lub poprzez wkłady środków państwowych lub poprzez umowy lub w inny sposób ma decydujący wpływ na działalność; (5) działalność prowadzoną przez państwo w formie fundacji, jeżeli działalność ta jest uregulowana ustawą lub innym aktem prawnym, albo fundacja jest utworzona przez państwo lub wspólnie z państwem albo zarządzana przez organ państwowy; (6) w jaki sposób wykorzystywane są środki państwowe otrzymane jako wsparcie na określoną działalność, czy istnieje obowiązek rozliczenia środków wobec państwa lub czy wydano specjalne przepisy lub warunki dotyczące sposobu wykorzystania środków oraz (7) rozpatrywanie wniosków o zasiłki dla bezrobotnych przez fundusze ds. bezrobocia. Kontrole w tych obszarach powinny koncentrować się przede wszystkim na warunkach dotyczących budżetu państwa, realizacji i wyników działań państwa oraz innych zobowiązań, ale mogą również dotyczyć ogólnie wysiłków państwa. Audyt ma na celu promowanie takiego rozwoju, aby państwo, uwzględniając ogólne interesy społeczeństwa, otrzymywało efektywny zwrot ze swoich wysiłków (audyt efektywności). Ponadto, audyt efektywności powinien koncentrować się głównie na badaniu zarządzania, wykorzystania zasobów i realizacji celów. W ramach audytu efektywności możliwe jest także przedstawienie propozycji alternatywnych interwencji mających na celu osiągnięcie zamierzonych rezultatów¹⁹.

Ponadto, Riksrevisionen przeprowadza kontrolę rocznych sprawozdań finansowych: państwa; urzędów rządowych oraz z wyjątkiem funduszy AP (AP-fonderna, Allmänna Pensionsfonder)²⁰, organów administracyjnych pod-

¹⁸ Od 1580 roku królewska wyspa Djurgården w Sztokholmie stanowiła zwierzyniec królewski, gdzie król Jan III Waza trzymał renifery, jelenie i łosie. Sto lat później Karol XI odgrodził teren i uczynił go miejscem polowań. Obecnie większość obszaru Djurgården czyli dawnych terenów łowieckich stanowią tereny zielone a także liczne muzea i jest to popularne miejsce spacerów i wycieczek.

¹⁹ Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. ast. 2 i 4, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20021022-om-revision-av-statlig-verksamhet_sfs-2002-1022 (23.02.2025).

²⁰ AP-fonderna – Fundusze Emerytalne Szwecji. W Szwecji istnieje pięć funduszy AP (Allmänna Pensionsfonder), które są częścią publicznego systemu emerytalnego. Są to fundusze inwestycyjne, które mają na celu zapewnienie wypłat emerytur dla obywa-

ległych rządowi; administracji Riksdagu, Rzecznika Praw Obywatelskich Riksdagu, Riksbanku i Stiftelsen Riksbankens Jubileumsfond (Fundacji Funduszu Jubileuszowego Szwedzkiego Banku Centralnego)²¹ oraz Pałacu Królewskiego i Królewskiej Administracji Djurgården. Jednocześnie istnieje obowiązek przekazania raportu okresowego, który podlega kontroli z wyjątkiem prognoz. W przypadku przedsiębiorstw użyteczności publicznej i grup świadczących usługi użyteczności publicznej kontroli podlega jedynie sprawozdanie okresowe za okres od stycznia do września. Wyniki z przeprowadzonych audytów należy przedstawić w raporcie z audytu. Kontrole te przeprowadza się zgodnie z powszechnie przyjętymi standardami audytu i mają one na celu ocenę, czy rachunkowość stanowiąca jej podstawę jest wiarygodna, a rachunki uczciwe, a także – z wyjątkiem przeglądu księgowości państwa, urzędów rządowych i Pałacu Królewskiego oraz Królewskiej Administracji Djurgården – czy administracja kierownictwa jest zgodna z obowiązującymi przepisami i decyzjami specjalnymi (audyt roczny). Badanie kończy się sporządzeniem raportu z kontroli po każdym roku obrotowym. Przegląd raportu okresowego kończy się wydaniem opinii przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie z audytu Riksbanku powinno zawierać oświadczenie, czy: należy sporządzić bilans i rachunek zysków i strat; zatwierdzeniu powinna podlegać także uchwała rady ogólnej o przeznaczeniu zysku rocznego; Rada Generalna i Zarząd Riksbanku powinny zostać zwolnione z odpowiedzialności, a także czy Administracja Riksbanku działa zgodnie z obowiązującymi przepisami²².

Instrukcja dla Riksrevisionen określa zasady i strukturę organizacyjną Urzędu. W wyniku ostatnich reform z 2016 roku Urzędem Audytu Królestwa w Szwecji kieruje Audytor Generalny. Jest on mianowany przez Riksdag na siedmioletnią kadencję. Audytor Generalny decyduje, co ma być audytowane, w jaki sposób audyty mają być przeprowadzane oraz jakie wnioski i zalecenia można z nich wyciągnąć. Niezależność Audytora Generalnego jest chroniona przez Akt o Formie Rządu z 1974 roku. Od 2024 urząd Audytora Generalnego pełni Christina Gellerbrant Hagberg²³.

teli szwedzkich w ramach systemu emerytalnego. Ich główną funkcją jest zarządzanie i inwestowanie środkami, które będą używane do finansowania przyszłych emerytur.

²¹ Stiftelsen Riksbankens Jubileumsfond to szwedzka fundacja, której celem jest wspieranie badań naukowych, głównie w dziedzinach takich jak nauki społeczne, ekonomia i inne obszary związane z polityką publiczną. Fundacja została utworzona przez Szwedzki Bank Centralny (Riksbank) w 1962 roku, aby uczcić jego 300-lecie.

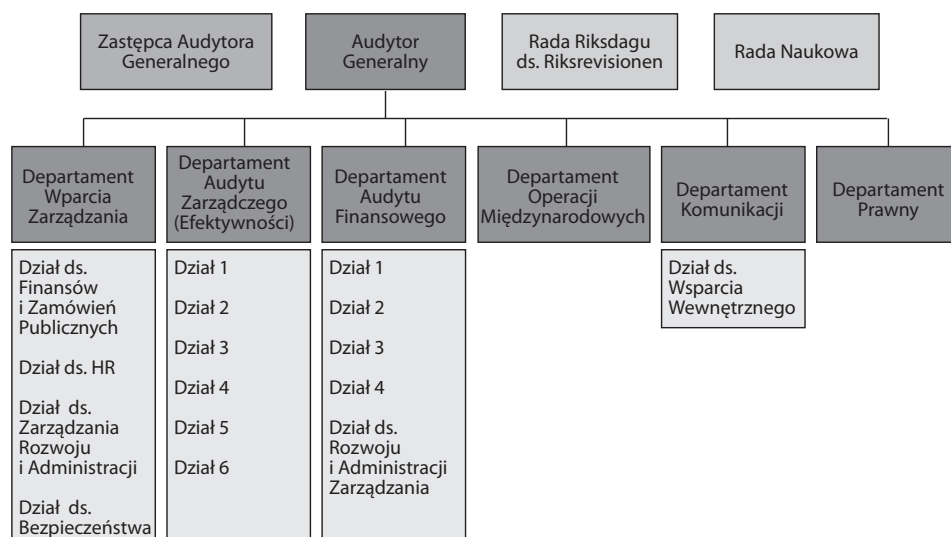
²² Lag (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. ast. 3 i 5, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/lag-20021022-om-revision-av-statlig-verksamhet_sfs-2002-1022/ (23.02.2025).

²³ Christina Gellerbrant Hagberg jest magistrem prawa Uniwersytetu w Uppsali. Przed objęciem urzędu Audytora Generalnego Szwecji pełniła wiele funkcji publicznych

Zastępca Audytora Generalnego – od 2020 roku Claudia Gardberg Morner²⁴ – zastępuje Audytora Generalnego i kieruje pracami administracyjnymi Riksrevisionen. Może on decydować o wszczęciu i opublikowaniu audytów w przypadkach, gdy istnieje ryzyko konfliktu interesów dla Audytora Generalnego, to znaczy w sytuacji, gdy Audytor Generalny może być stronnicy. Zastępca Audytora Generalnego także jest mianowany przez Riksdag na siedmioletnią kadencję.

Riksrevisionen podzielony jest na sześć departamentów: Wsparcia Zarządzania, Audytu Zarządczego (Efektywności), Audytu Finansowego, Operacji międzynarodowych, Komunikacji i Prawnego. Pierwsze trzy departamenty są dodatkowo podzielone na działy zajmujące się szczegółowymi obszarami przyporządkowanymi poszczególnym departamentom. Jego strukturę organizacyjną uzupełnia Rada Riksdagu ds. Riksrevisionen oraz Rada Naukowa – schemat 1.

Schemat 1. Struktura organizacyjna Riksrevisionen



Źródło: opracowanie własne na podstawie www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/organisation.html (25.05.2025).

Mając na uwadze konieczność zagwarantowania współpracy między poszczególnymi Departamentami a także z Audytorem Generalnym i jego zastępcą, w strukturze Urzędu Audytu Królestwa w Szwecji funkcjonuje gre-

m.in. w latach 2011–2024 kierowała trzema agencjami rządowymi, zajmowała różne stanowiska w Szwedzkiej Agencji Podatkowej (1988–2011), w tym jako Regionalny Szef ds. Podatków.

²⁴ Claudia Gardberg Morner ma doktorat z socjologii uzyskany na Uniwersytecie w Göteborgu. Tam też ukończyła na kierunku socjologii studia I i II stopnia.

mium nazywane Ledningsgrupp. Tworzą je Przewodniczący Riksrevisionen czyli Audytor Generalny, Zastępca Audytora Generalnego oraz szefowie wszystkich sześciu Departamentów. Tak więc mimo tego, że Urząd nie funkcjonuje w formule kolegialnej to jednak stworzona została konstrukcja, która umożliwia sprawny przepływ informacji, możliwość dyskusji na temat podejmowanych kontroli, a także wyzwań, które stoją przed Instytucją.

Na każdą kadencję Parlament wybiera Radę Riksdagu ds. Riksrevisionen. Składa się ona z jednego członka i jednego zastępcy z każdej partii w Riksdagu – tabela 1. Rada monitoruje działania audytowe i otrzymuje od Audytora Generalnego informacje o działaniach oraz organizacji Urzędu Audytu Królestwa. Audytor Generalny musi również składać Radzie sprawozdania z prac nad najważniejszymi audytami oraz ze sposobu realizacji planu audytu²⁵.

Tabela 1. Członkowie Rady Riksdagu ds. Riksrevisionen w kadencji 2022–2026

L.p.	Członek Rady	Nazwa partii politycznej	Zastępca członka Rady	Nazwa partii politycznej
1.	Jan Ericson – Przewodniczący	Moderaterna (M)	Joakim Sandell	Socialdemokraterna (S)
2.	Hans Ekström – Zastępca Przewodniczącego	Socialdemokraterna (S)	David Perez	Sverigedemokraterna (SD)
3.	Fredrik Lindahl	Sverigedemokraterna (SD)	Lars Englund	Moderaterna (M)
4.	Jessica Wetterling	Vänsterpartiet (V)	Ilona Szatmari Waldau	Vänsterpartiet (V)
5.	Malin Björk	Centerpartiet (C)	Ulrika Liljeberg	Centerpartiet (C)
6.	Hans Eklind	Kristdemokraterna (KD)	Gudrun Brunegård	Kristdemokraterna (KD)
7.	Janine Alm Ericson	Miljöpartiet (MP)	Jan Riise	Miljöpartiet (MP)
8.	Anders Ekegren*	Liberalerna (L)	Mauricio Rojas*	Liberalerna (L)

* Na wiosnę 2025 roku nastąpiła zmiana przedstawicieli Partii Liberalnej w Radzie. Cecilia Rönn jako Członek została zastąpiona przez Andersa Ekegren'a zaś zastępca członka Rady Malin Danielsson została zastąpiona przez Mauricio Rojas'a.

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/organisation.html (12.07.2025).

W Riksrevisionen działa także Rada Naukowa, która doradza zarówno w kwestiach merytorycznych, jak i w kwestiach dotyczących metod oraz ich rozwoju. Jest to forum dyskusyjne poświęcone prowadzonym audytom

²⁵ www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/organisation.html (12.07.2025).

i innym kwestiom istotnym dla szwedzkiego Urzędu Audytu Królestwa. Działalność Rady oraz skład Rady ustala jednoosobowo, bez konieczności konsultacji Audytor Generalny. Członkowie Rady Naukowej wybierani są na okres dwóch lat. Posiadają oni różną wiedzę specjalistyczną i reprezentują różne dyscypliny naukowe. Przewodniczym Rady jest Audytor Generalny, czyli obecnie Christina Gellerbrant Hagberg. Skład Rady na dzień 12 lipca 2025 roku prezentuje tabela 2. Rada zbiera się zazwyczaj cztery razy w roku, jeśli byłaby taka potrzeba może to robić częściej²⁶.

Tabela 2. Skład Rady Naukowej Riksrevisionen

L.p.	Członek rady Naukowej	Reprezentowana jednostka i obszar naukowy
1.	Christina Gellerbrant Hagberg	Przewodnicząca (Audytor Generalny) Riksrevisionen
2.	Karin Bäckstrand	Profesor, Katedra Nauk Politycznych, Uniwersytet w Sztokholmie
3.	Maria Bratt Börjesson	Profesor, VTI (Szwedzki Narodowy Instytut Badań nad Drogami i Transportem), ekonomika transportu
4.	John Hassler	Profesor, Instytut Ekonomii Międzynarodowej, Uniwersytet w Sztokholmie
5.	Vilhelm Persson	Profesor, Wydział Prawa, Uniwersytet w Lund
6.	Helena Wockelberg	Docent, Wydział Nauk Politycznych, Uniwersytet w Uppsali
7.	Peter Öhman	Profesor, Centrum Badań nad Stosunkami Gospodarczymi, Mittuniversitetet
8.	Frida Pemer	Docent, Katedra Przedsiębiorczości i Zarządzania, Wyższa Szkoła Handlowa w Sztokholmie
9.	Olof Bäckman	Profesor, Katedra Kryminologii, Uniwersytet w Sztokholmie
10.	Olof Åslund	Profesor, Wydział Ekonomii, Uniwersytet w Uppsali

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/organisation.html (12.07.2025).

Podsumowując, struktura organizacyjna Riksrevisionen należy do stosunkowo mało zbiurokratyzowanych. Zdecydowana większość decyzji podejmowana jest jednoosobowo przez Audytora Generalnego. Należy jednak zwrócić uwagę, że w stosunkowo krótkiej historii funkcjonowania tej instytucji w nowej formule, praktykowane jest korzystanie przez Przewodniczącego z organów o charakterze doradczym czy też wspierającym. Dość oryginalnym rozwiązaniem jest pozycja Zastępcy Audytora Generalnego. Formalnie nie znajduje się

²⁶ www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/organisation.html (12.07.2025).

w relacji podległości wobec Audytora Generalnego, jest wybierany przez Riksdag a jego kadencja nie pokrywa się z kadencją Przewodniczącego. Co ciekawe zwyczaj wyłaniania przewodniczącego i zastępcy przewodniczącego obecny jest także w odniesieniu do wielu innych organów i instytucji w Szwecji łącznie z instytucją Premiera i Wicepremiera, jednak obecnie w przypadku Riksrevisionen nie uwzględniona została zasada parytetu – zarówno Przewodzącym, jak i Zastępcą Przewodniczącego Urzędu Audytu Królestwa w Szwecji są kobiety.

Obszary działalności i procedury

Zgodnie z oficjalną misją Riksrevisionen każdy ma prawo wiedzieć, jak działa państwo. Tym samym każdy powinien mieć pewność, że podjęte decyzje zostaną wykonane, a pieniądze z podatków wykorzystane zostaną efektywnie. Poprzez prowadzone audyty i kontrole Urząd przyczynia się do poprawy przejrzystości funkcjonowania państwa. Zasadniczym celem Riksrevisionen jest, aby ta wiedza głównie z obszaru finansowego funkcjonowania państwa miała znaczenie dla ludzi zarówno teraz, jak i w przyszłości²⁷. Tak więc jak podkreśla się na oficjalnej stronie Urzędu, jego zadaniem jest dostarczanie faktów na temat funkcjonowania państwa. Raporty przygotowywane na podstawie przeprowadzonych audytów oraz kontroli mają wspierać Riksdag w podejmowaniu decyzji. Dzięki niezależnej analizie Riksdag oraz całe społeczeństwo uzyskuje wgląd w to, na co wydawane są publiczne pieniądze, jak skutecznie działają władze i czy decyzje polityczne prowadzą do zamierzonych celów. Jest to wiedza, którą można wykorzystać do usprawnienia pracy rządu i władz, a także do oszczędzania pieniędzy podatników. W opinii Urzędu szczególną wartością dodaną jego pracy jest to, że gdy dostrzeżone zostają niedociągnięcia lub nieprawidłowości, to przedstawia on rządowi i innym kontrolowanym podmiotom zalecenia mające na celu usprawnienie działań. Ponadto w przypadku audytów z obszaru zarządczego stosowne organa rządowe po przedstawieniu raportu z audytu Riksdagowi muszą w ciągu czterech miesięcy listownie odpowiedzieć na raport z audytu. W odpowiedzi muszą zostać przedstawione informacje na temat środków i działań, które zostały podjęte lub które będą podejmowane w celu realizacji zaleceń zawartych w raporcie²⁸.

Riksrevisionen jest organem podlegającym Riksdagowi, jednak ma autonomiczne uprawnienia i niezależną pozycję, które pozwalają mu na dogłębną analizę działalności rządu, jak również innych podmiotów, które wydatkują

²⁷ www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/vart-uppdrag.html (26.02.2025).

²⁸ www.riksrevisionen.se/granskningar/hur-vi-granskar.html (26.02.2025).

środki publiczne. Oznacza to, że Urząd nie przyjmuje zleceń ani od rządu, ani od Riksdagu. To Audytor Generalny niezależnie decyduje, co i jak będzie kontrolowane. Na podstawie podejmowanych przez niego analiz ryzyka sporządzany jest roczny plan audytu, w którym zawarte są informacje dotyczące głównych obszarów zainteresowania postępowań kontrolnych²⁹. Co do zasady Urząd Audytu Królestwa w Szwecji przeprowadza kontrole w zakresie: (1) przeglądu sprawozdań rocznych wszystkich agencji rządowych, aby upewnić się, że ich finanse i rachunki są prawidłowe; (2) zbadania, w jaki sposób rząd i inne podmioty publiczne wdrażają politykę przyjętą przez parlament, na przykład skutki reform politycznych. Tym samym Riksrevisionen przeprowadza dwa główne rodzaje audytów w instytucjach publicznych – audyt finansowy oraz audyt zarządczy, na który składają się audyt zgodności/legalności oraz audyt efektywności.

Audyt finansowy (Finansiell revision) ocenia, czy sprawozdania finansowe instytucji rządowych są zgodne z obowiązującymi przepisami i standardami rachunkowości. Ponadto sprawdza rzetelność i przejrzystość finansów publicznych. Całe postępowanie kończy się wydaniem opinii audytorskiej, która może być pozytywna, z zastrzeżeniami lub negatywna. Natomiast audyt zgodności (Regelefterlevnadsrevision) analizuje, czy działania instytucji publicznych są zgodne z obowiązującymi przepisami prawa, regulacjami i wytycznymi rządu. Ocenia przestrzeganie zasad dobrego zarządzania administracją publiczną. Może także ujawnić przypadki nieprawidłowości lub nadużyć. Z kolei audyt efektywnościowy (Effektivitetsrevision) sprawdza, czy instytucje publiczne działają efektywnie i gospodarują środkami w sposób optymalny. Jednocześnie ocenia, czy realizowane polityki i programy osiągają zamierzone cele i przynoszą wartość dodaną dla społeczeństwa. Audyt ten może prowadzić do rekomendacji dotyczących poprawy zarządzania i optymalizacji wydatków publicznych.

Riksrevisionen publikuje wyniki audytów w raportach dostępnych publicznie, a ich ustalenia są podstawą do ewentualnych działań naprawczych w administracji publicznej. Bowiem w swoich raportach Riksrevisionen formułuje zalecenia mające na celu poprawę efektywności, gospodarności i zgodności z przepisami w audytowanych jednostkach. Chociaż szczegółowe poziomy ocen mogą różnić się w zależności od specyfiki audytu, ogólnie raporty zawierają:

- stwierdzenie zgodności: potwierdzenie, że działania są prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami i standardami,

²⁹ www.riksrevisionen.se/granskningar/planering/granskningsplanen.html (26.02.2025), a także Riksrevisionens granskningsplan 2024/25; Riksrevisionen, 24.10.2024; Diarienummer: 2024/0489.

- identyfikację nieprawidłowości: wskazanie obszarów wymagających poprawy lub naruszeń, które mogą mieć wpływ na funkcjonowanie instytucji,
- rekomendacje: propozycje działań naprawczych lub usprawnień mających na celu zwiększenie efektywności i zgodności z prawem.

Dzięki takiemu podejściu Riksrevisionen dąży do zapewnienia transparentności i odpowiedzialności w sektorze publicznym, wspierając jednocześnie parlament w jego funkcji kontrolnej, a w pewnych obszarach także nadzorczej.

Ponadto, Riksrevisionen reprezentuje Szwecję w organizacjach międzynarodowych zrzeszających organy audytorskie z całego świata. Bierze również udział we współpracy w ramach UE i krajów nordyckich. Szwecja zajmuje w tej dziedzinie czołową pozycję na arenie międzynarodowej i między innymi przewodziła opracowywaniu międzynarodowych standardów dotyczących sposobu przeprowadzania audytów. Kolejnym ważnym zadaniem dla Urzędu Audytu Królestwa w Szwecji jest współpraca międzynarodowa związana z pomocą rozwojową. Chodzi tu przede wszystkim o wzmocnienie potencjału organów audytowych w innych państwach, w tym głównie słabiej rozwiniętych poprzez zapewnienie wsparcia typu peer-to-peer. Obecnie Riksrevisionen działa w kilku państwach Afryki, Europy Południowo-Wschodniej oraz Azji³⁰.

Poziomy krytyki – skala nieprawidłowości

Riksrevisionen stosuje różne poziomy oceny w swoich audytach. Chociaż oficjalne szczegóły dotyczące klasyfikacji ocen mogą się zmieniać w zależności od audytowanego obszaru, generalnie oceny w raportach Riksrevisionen można podzielić na kilka głównych kategorii:

- opinia pozytywna (utan anmärkning) – audyt wykazuje, że kontrolowane działania są prowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami, zasadami efektywności oraz rzetelności,
- opinia z zastrzeżeniami (med anmärkning) – istnieją pewne uchybienia lub nieprawidłowości, które jednak nie są na tyle poważne, aby całkowicie podważyć wiarygodność działań instytucji,
- opinia negatywna (avvikelse eller underkännande) – stwierdzono poważne błędy lub naruszenia, które mogą mieć istotny wpływ na funkcjonowanie instytucji i wymagają podjęcia natychmiastowych działań naprawczych.

Niezależnie od poziomu oceny, Riksrevisionen często formułuje zalecenia mające na celu poprawę efektywności, gospodarności i zgodności z przepisami w audytowanych jednostkach.

³⁰ www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/vart-uppdrag.html (26.02.2025).

Audyt finansowy

Audyt finansowy przeprowadzany przez Riksrevisionen ma na celu ocenę rzetelności i zgodności sprawozdań finansowych instytucji rządowych ze szwedzkimi przepisami i standardami rachunkowości. Jest to kluczowy element kontroli nad finansami publicznymi i przejrzystością administracji państwowej. Głównym celem audytu finansowego jest m.in. sprawdzenie wiarygodności sprawozdań finansowych, a przede wszystkim ocena, czy instytucje rządowe prawidłowo prowadzą księgowość i przedstawiają swoje finanse w sposób kompletny i zgodny z obowiązującymi zasadami oraz weryfikacja, czy aktywa, pasywa, przychody i wydatki są właściwie ujawnione. Ważnym celem jest także ocena zgodności z regulacjami, a więc sprawdzenie, czy instytucje przestrzegają ustaw budżetowych i innych przepisów finansowych, a także kontrola poprawności stosowania przepisów dotyczących wydatków i dochodów publicznych. Audyt finansowy zajmuje się również identyfikacją ryzyka i nieprawidłowości poprzez wskazanie potencjalnych oszustw, błędów księgowych lub nieefektywnego wykorzystania środków publicznych, a także weryfikacją ryzyka korupcji, konfliktu interesów oraz naruszeń przepisów finansowych. W raportach z audytu finansowego zamieszczane są rekomendowane działania naprawcze. Odbывается się to najczęściej poprzez wskazanie, jakie kroki mogą podjąć instytucje w celu poprawy jakości sprawozdawczości i zgodności z przepisami.

Audyt finansowy prowadzony jest przez Riksrevisionen w oparciu o ustalone procedury, które determinują etapy jego realizacji. Pierwszym etapem jest (jak w przypadku większości audytów) planowanie audytu. Na tym poziomie przeprowadzana jest analiza ryzyka i wybór obszarów do kontroli. Ponadto, ustalany jest harmonogram oraz metody audytu. Drugi etap to już przeprowadzenie audytu. W tej fazie przeprowadzana jest analiza dokumentacji finansowej, ksiąg rachunkowych i transakcji. Weryfikowane są dowody księgowe i procedury kontrolne w audytowanych podmiotach. Możliwe jest także przeprowadzanie wywiadów i inspekcji w kontrolowanych jednostkach. Trzecim etapem jest ocena wyników i raportowanie. Na tym poziomie postępowania kontrolnego formułowana jest opinia audytorska, wskazywane są ewentualne błędy lub nieprawidłowości. To także wówczas prezentowane i wydawane są zalecenia dotyczące usprawnienia procesów finansowych. Ostatni – czwarty – etap sprowadza się do publikacji raportu i monitorowania wdrożenia zaleceń. Co do zasady, Riksrevisionen publikuje raporty z audytów na swojej stronie internetowej. Natomiast parlament i rząd mogą wykorzystać wyniki audytu do poprawy funkcjonowania administracji publicznej.

W przypadku audytu finansowego Riksrevisionen wydaje jedną z trzech możliwych opinii audytorskich: (1) opinię pozytywną, która oznacza, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z przepisami, a dane są wiarygodne; (2) opinię z zastrzeżeniami wydawaną gdy występują błędy lub nieprawidłowości, ale nie wpływają one znacząco na rzetelność całego sprawozdania oraz (3) opinię negatywną. Ta ostatnia oznacza poważne naruszenia lub nieprawidłowości, które mogą podważyć wiarygodność instytucji publicznej i wymagać natychmiastowych działań naprawczych.

Mając na uwadze powyższe można stwierdzić, że audyt finansowy odgrywa ważną rolę w sprawowaniu kontroli nad sposobem gospodarowania środkami publicznymi przez podmioty publiczne. Działa bowiem na rzecz zwiększenia transparentności i odpowiedzialności instytucji rządowych, chroni środki publiczne przed nadużyciami i nieefektywnym zarządzaniem, zapewnia, że wydatki są zgodne z decyzjami Riksdagu i rządu a także umożliwia wczesne wykrycie błędów i ich korektę. Dzięki audytom finansowym Riksrevisionen wspiera Parlament i opinię publiczną w ocenie, jak rząd i jego agencje zarządzają finansami państwa.

Audyt zgodności

Audyt zgodności przeprowadzany przez Riksrevisionen koncentruje się na ocenie, czy instytucje rządowe przestrzegają obowiązujących przepisów, regulacji oraz wytycznych wydanych przez rząd i Riksdag. Jest to kluczowy element zapewnienia praworządności oraz prawidłowego zarządzania środkami publicznymi w administracji państwowej. Zadaniem audytu zgodności jest m.in. ocena zgodności działań instytucji z przepisami prawa, czyli sprawdzenie, czy instytucje przestrzegają ustaw, rozporządzeń oraz regulacji wewnętrznych, jak również analiza, czy procedury administracyjne są zgodne z zasadami tzw. dobrej administracji. Ponadto, celem audytu zgodności jest zapobieganie nadużyciom i korupcji. Odbywa się to poprzez identyfikację przypadków łamania przepisów, nieprawidłowego zarządzania środkami publicznymi lub konfliktu interesów. Kluczowe w tym obszarze jest także wskazanie słabych punktów w wewnętrznych procedurach kontrolnych danej instytucji. Ochrona interesu publicznego i przejrzystości działań rządu to kolejne bardzo istotne zadanie audytu zgodności. Ma ono na celu zapewnienie, że decyzje podejmowane przez administrację publiczną są zgodne z prawem i zasadami etyki oraz weryfikację zgodności wydatkowania środków publicznych z ustalonymi celami i budżetem.

Etapy realizacji audytu zgodności są zbliżone do tych, które mają zastosowanie przy audycie finansowym. Można jednak wskazać pewne odmien-

ności związane przede wszystkim z nieco odmienną specyfiką postępowania audytowego. Tak więc pierwszy etap analogicznie to planowanie audytu. Jednak w tym przypadku obejmuje on identyfikację obszarów o wysokim ryzyku niezgodności oraz określenie metod i zakresu kontroli. Drugi etap to przeprowadzenie audytu. Podczas tej fazy przeprowadzana jest analiza dokumentacji prawnej i finansowej, następuje sprawdzenie procedur i decyzji administracyjnych oraz przeprowadzane są wywiady i inspekcje w audytowanych instytucjach. Trzeci etap, ocena wyników i raportowanie, koncentruje się na sformułowaniu wniosków dotyczących przestrzegania przepisów oraz identyfikacji nieprawidłowości i naruszeń prawa, jak również przygotowaniu zaleceń dotyczących zmian i ulepszeń. Ostatni etap związany jest standardowo z publikacją raportu i monitorowaniem wdrożenia zaleceń. W tym przypadku wyniki audytu są publikowane i przedstawiane Riksdagowi a instytucje objęte audytem są zobowiązane do wdrożenia działań naprawczych.

Analogicznie jak w przypadku audytu finansowego Riksrevisionen dokonuje oceny wyników audytu zgodności formułując trzy rodzaje ocen. Brak zastrzeżeń oznacza, że instytucja działa zgodnie z obowiązującymi przepisami. Opinia z zastrzeżeniami wskazuje, że występują pewne uchybienia lub drobne nieprawidłowości, które wymagają poprawy, ale nie mają istotnego wpływu na legalność działania instytucji. Natomiast poważne naruszenia (allvarliga brister) oznacza, że podczas postępowania audytowego znaleziono poważne niezgodności z przepisami, które mogą skutkować sankcjami, koniecznością wdrożenia natychmiastowych działań naprawczych lub zmianami legislacyjnymi³¹.

Reasumując, audyt zgodności zapewnia przestrzeganie prawa przez administrację publiczną, zmniejsza ryzyko korupcji i nieefektywnego zarządzania, poprawia jakość usług publicznych oraz ochronę interesów obywateli, jak również wspiera Riksdag i rząd w podejmowaniu decyzji dotyczących polityki publicznej. Dzięki audytom zgodności Riksrevisionen pomaga w utrzymaniu wysokiego poziomu legalności, etyki i skuteczności działań sektora publicznego w Szwecji.

³¹ Przykładowe audyty zgodności Riksrevisionen: (1) Kontrola zamówień publicznych – czy instytucje rządowe stosują się do zasad konkurencyjności i przejrzystości w przetargach publicznych; (2) Sprawdzanie zgodności wydatków ministerstw z budżetem państwa – czy środki są wydawane zgodnie z przyjętymi założeniami; (3) Analiza przestrzegania przepisów o ochronie danych osobowych – czy instytucje publiczne odpowiednio zabezpieczają dane obywateli zgodnie z prawem; (4) Kontrola przestrzegania zasad etyki urzędniczej – ocena, czy urzędnicy przestrzegają zasad dotyczących unikania konfliktu interesów.

Audyt efektywności

Audyt efektywnościowy koncentruje się na ocenie, czy instytucje publiczne działają w sposób oszczędny, skuteczny i efektywny. Jego celem jest przede wszystkim sprawdzenie, czy środki publiczne są wykorzystywane w optymalny sposób i czy programy rządowe osiągają zamierzone rezultaty. Audyt efektywności koncentruje się na ocenie efektywności działania instytucji publicznych poprzez sprawdzenie, czy instytucje rządowe osiągają swoje cele w sposób skuteczny i racjonalny, a także analizę, czy istnieją alternatywne sposoby realizacji zadań, które mogłyby przynieść lepsze rezultaty. Bardzo ważnym aspektem związanym z audytem efektywności jest kwestia oszczędności i gospodarności. Riksrevisionen weryfikuje w tym przypadku, czy zasoby publiczne są wykorzystywane w sposób oszczędny i proporcjonalny do osiągniętych efektów. Ponadto, następuje tu identyfikacja marnotrawstwa i nieefektywnego wydatkowania środków. W ramach postępowania audytowego w tym obszarze dokonywana jest także ocena skutków i rezultatów polityki publicznej. Odbywa się to poprzez sprawdzenie, czy programy rządowe przynoszą zamierzone rezultaty i korzyści dla społeczeństwa. Przeprowadzana jest także analiza długoterminowych skutków wdrażanych reform i projektów. Kolejnym istotnym aspektem jest poprawa zarządzania i podejmowania decyzji. Odbywa się to poprzez wskazanie możliwości usprawnienia procesów zarządczych oraz sformułowanie zaleceń dotyczących poprawy efektywności działania instytucji publicznych.

Postępowanie kontrolne w ramach audytu efektywności, analogicznie jak dwa wcześniejsze rodzaje audytów, składa się z czterech etapów. Pierwszy – planowanie audytu – koncentruje się na określeniu celów audytu i kluczowych wskaźników efektywności a także wyborze obszarów o najwyższym ryzyku nieefektywności. Drugi etap, czyli przeprowadzenie audytu sprowadza się do analizy danych finansowych, organizacyjnych i operacyjnych, przeprowadzania badań porównawczych i benchmarkingowych oraz wywiadów z kluczowymi interesariuszami wraz z analizą raportów instytucji. Kolejny etap – ocena wyników i raportowanie – to identyfikacja słabych i mocnych stron funkcjonowania instytucji, wskazanie nieefektywnych działań i rekomendacje poprawy oraz przygotowanie raportu zawierającego wnioski i zalecenia. Ostatnia faza związana z publikacją raportu i monitorowaniem wdrożenia zaleceń koncentruje się na opublikowaniu i przekazaniu wyników audytu Riksdagowi oraz opinii publicznej. Jednocześnie Riksrevisionen monitoruje wdrażanie zaleceń przez audytowane instytucje.

Audyt efektywnościowy w Riksrevisionen opiera się na trzech głównych kryteriach:

- 1) ekonomiczność (ekonomi) – czy zasoby są wykorzystywane w sposób oszczędny i bez zbędnych kosztów?
- 2) skuteczność (effektivitet) – czy działania przynoszą zamierzone rezultaty i rozwiązują badane problemy?
- 3) odpowiedniość (relevans) – czy środki i działania są adekwatne do potrzeb społecznych i celów polityki publicznej?

Uwzględniając te trzy kryteria wyniki audytu efektywnościowego mogą wskazywać na: (1) dobrą/wysoką efektywność (hög effektivitet) co oznacza, że instytucja działa skutecznie i oszczędnie, a jej działania przynoszą oczekiwane rezultaty; (2) średnią efektywność (måttlig effektivitet) a tym samym istnieją obszary wymagające poprawy, ale ogólna skuteczność działań jest zadowalająca; (3) niską efektywność (låg effektivitet) – stwierdzono marnotrawstwo zasobów, brak oszczędności lub nieskuteczność działań, co wymaga pilnych działań naprawczych³².

Konkludując, audyt efektywności przyczynia się do poprawy jakości usług publicznych m.in. poprzez identyfikację obszarów wymagających usprawnień. Ponadto zwiększa odpowiedzialność instytucji rządowych za sposób wydatkowania środków publicznych. Zapewnia oszczędności i lepsze wykorzystanie zasobów publicznych, co ma kluczowe znaczenie dla budżetu państwa a także dostarcza decydentom rzetelnych informacji do podejmowania strategicznych decyzji dotyczących polityki publicznej. Dzięki audytom efektywnościowym Riksrevisionen pomaga optymalizować funkcjonowanie instytucji państwowych i zapewnia, że środki publiczne są wykorzystywane w sposób najbardziej efektywny.

Kontrola Riksrevisionen

Urząd jest podstawowym organem odpowiedzialnym za prowadzenie kontroli związanych z wydatkowaniem funduszy publicznych przez różne podmioty. Jak już podkreślono, jest w tym obszarze instytucją niezależną, co jednak nie oznacza, że nie podlega kontroli ze względu na fakt, iż sam także jest finansowany ze środków publicznych. Dlatego też Riksrevisionen – jak

³² Przykłady audytów efektywnościowych przeprowadzonych przez Riksrevisionen: Ocena skuteczności programów integracji imigrantów – czy środki przeznaczone na pomoc w znalezieniu pracy rzeczywiście zwiększają zatrudnienie wśród imigrantów?; Analiza funkcjonowania służby zdrowia – czy fundusze publiczne przeznaczone na opiekę medyczną są wykorzystywane w sposób optymalny?; Badanie efektywności polityki edukacyjnej – czy reformy w systemie edukacji poprawiają wyniki uczniów i studentów?; Ocena inwestycji w infrastrukturę transportową – czy realizowane projekty drogowe i kolejowe przynoszą oczekiwane korzyści społeczne i ekonomiczne?

większość takich podmiotów w innych państwach – ma obowiązek sporządzania i przedstawiania zarówno Riksdagowi, jak i opinii publicznej corocznego raportu ze swej działalności. Każdorazowo zawarte są w nim ogólne wyniki działalności Urzędu za miniony rok. Zawiera on również sprawozdanie finansowe. Wyniki opisywane są na podstawie trzech obszarów operacyjnych: audytu rocznego, audytu efektywności i operacji międzynarodowych. Sprawozdanie roczne zawiera również część poświęconą sprawozdawczości finansowej. Co roku Audytor Generalny bierze również udział w otwartym przesłuchaniu w Parlamencie dotyczącym działalności Riksrevisionen. Jednocześnie Riksdag może również zbadać organizację i działalność Urzędu poprzez zlecenie tzw. dochodzeń/postępowań parlamentarnych³³.

Ponadto, mimo że Riksrevisionen ma niezależną i autonomiczną pozycję w zakresie działalności audytorskiej, przestrzega on przepisów obowiązujących organy władzy, na przykład dotyczących jawności i poufności. Nadzór nad Urzędem sprawuje również Rzecznik Praw Obywatelskich. W Riksrevisionen rozbudowane są także procedury audytu wewnętrznego, które mają na celu zapewnienie, aby praca Urzędu cechowała się wysoką jakością. Dlatego też eksperci regularnie dokonują przeglądu zarówno metod pracy, jak i poszczególnych postępowań czy audytów. W tym obszarze wykorzystywana jest także Rada Naukowa, która doradza w kwestiach merytorycznych i pytaniach dotyczących metod oraz ich rozwoju. Urząd Audytu Królestwa w Szwecji okresowo korzysta również ze wsparcia organów audytowych z innych państw, które go audytują. Tworzą one raporty z zaleceniami, które można wykorzystać do wzmocnienia działań. Kontrola taka była przeprowadzona w Riksrevision dwukrotnie – w 2013 i 2022 roku³⁴.

Zakończenie

Urząd Audytu Królestwa w Szwecji jest przykładem naczelnego organu kontroli państwowej funkcjonującego w oparciu o konstytucyjne podstawy, podobnie jak w Polsce, Norwegii czy Danii. Należy podkreślić, że jest on niezależnym organem kontrolnym podlegającym bezpośrednio parlamentowi – Riksdagowi – a jego głównym zadaniem jest audytowanie działalności finansowej państwa, w tym przeprowadzanie audytów finansowych, oceny efektywności oraz zgodności. Niewątpliwie to, co odróżnia Riksrevisionen

³³ Miało to miejsce trzykrotnie od momentu utworzenia Riksrevisionen w 2003 r., www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/sa-sakrar-vi-kvaliteten.html (26.02.2025).

³⁴ www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen/sa-sakrar-vi-kvaliteten.html (12.07.2025).

od przykładowo Najwyższej Izby Kontroli w Polsce, czy też Riksrevisionen w Norwegii, to struktura organizacyjna. Otóż jednoosobowo na czele Urzędu stoi Audytor Generalny, który samodzielnie decyduje o tym, wobec których podmiotów audyty będą w danym roku realizowane, a także czego będą one dotyczyły. Należy jednak zaznaczyć, że formuła jednoosobowego kierownictwa praktykowana w Szwecji nie jest czymś wyjątkowym. Możemy się z nią spotkać także w innych państwach skandynawskich jak przykładowo w Danii czy Finlandii, ale także w Kanadzie. Jednak w przypadku Szwecji ma ona stosunkowo krótką tradycję, bo funkcjonuje zaledwie od 2016 roku. Wynika ona ze sporów kompetencyjnych z jakimi mieliśmy do czynienia po 2003 roku, czyli po utworzeniu obecnego Urzędu, gdy na jego czele stało trzech Audytorów Generalnych.

Autonomia Audytora Generalnego w Szwecji związana z podejmowaniem decyzji dotyczących postępowań audytowych nie jest jednak połączona z uprawnieniami prokuratorskimi. Riksrevision nie pretenduje do poszerzenia zakresu swoich kompetencji i uprawnień wskazując, że w państwie są do tego przewidziane inne wyspecjalizowane organy. Dążenie do efektywnego i gospodarnego spożytkowania środków publicznych a także ograniczania spornych obszarów w ramach kompetencji poszczególnych organów w państwie to jedna z fundamentalnych wartości przyświecających funkcjonowaniu kluczowych organów w państwach skandynawskich, w tym także w Szwecji. Nie oznacza to oczywiście, że obecne reguły funkcjonowania Riksrevisionen nie mogą być usprawniane. Dlatego też mimo wspomnianej autonomii Przewodniczącego Urzędu, korzysta on z możliwości konsultacji, wsparcia czy głosów doradczych płynących zarówno ze strony Ledningsgrupp, jak i Rady Naukowej. Tym samym brak konstytucyjnej formuły kolegiałności nie oznacza zaniechania jej stosowania w praktyce, jednak bez wprowadzania formalnych rozwiązań.

Bibliografia

- Bringselius L., *In the absence of Public Accounts Committee: The Swedish Experience*, [w:] Z. Hoque (red.), *Making Governments Accountable*, Routledge, London 2025.
- Bringselius L., *Organisera oberoende granskning: Riksrevisionens tio första år*, Lund 2013.
- Carrington T., *Consulting or Holding to Account? Riksrevisionen as an Agent of Change in Swedish Public Administration*, «Statsvetenskaplig tidskrift Årgång» 2017, vol. 119, nr 1.
- Isberg M., Mattson I., Sahlin K., Cassel F., Angleryd T., *Riksrevisionen tio år: granskning, ansvar, lärande*, SNS Förlag 2014.
- Osiński J., *Konstytucje i konstytucjonalizm w historii politycznej Skandynawii. Szwecja. Studium ustrojowe*, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa 2025.

- Osiński J., Zawiślińska I., *Forma Rządu z 1634 r. (1634 Års regeringsform). Pierwsza konstytucja Królestwa Szwecji?*, [w:] J. Osiński, I. Zawiślińska (red.), Norden. Historia, współczesność i sąsiedzi. *Studia skandynawistyczne*, Wydawnictwo Naukowe Akademii Mazowieckiej w Płocku, Płock 2024.
- Zawiślińska I., *Urząd Audytora Generalnego Kanady jako przykład naczelnego organu kontroli państwowej*, [w:] M. Rysiński, I. Zawiślińska (red.), *Audyt i kontrola zarządcza – analiza wybranych zagadnień. Część III*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2022.
- Zawiślińska I., *Urząd Audytu Królestwa w Norwegii (Riksrevisjonen) jako przykład naczelnego organu kontroli państwowej*, [w:] J. Osiński, I. Zawiślińska (red.), Norden. Historia, współczesność i sąsiedzi. *Studia skandynawistyczne*, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Akademii Mazowieckiej w Płocku, Płock 2025.