



ANNA WÓJTOWICZ-DAWID

University of Rzeszów, Poland

ORCID iD: orcid.org/0000-0003-3437-3289

**EUROPEJSKI TRYBUNAŁ
OBRACHUNKOWY JAKO INSTYTUCJA
AUDYTOWA**

**THE EUROPEAN COURT OF AUDITORS
AS AUDIT AUTHORITY**

ABSTRACT

The main objective of the publication is to analyse the significance and role of the European Court of Auditors in the system of management and control of the spending of funds from the European Union budget.

By characterising the audit institution and presenting the scope of tasks and competences of the European Court of Auditors, based on the dogmatic-legal as well as theoretical-legal and, to a small extent, historical-legal method, the author shows that the European Court of Auditors is not, as it is commonly indicated in Polish doctrine of the law, a control institution. The basic thesis of the publication is that the European Court of Auditors is an audit institution and functions within an audit system. Furthermore, the positioning of the European Court of Auditors among audit institutions brings with it a different perception of the institution. The descriptive aim of the publication is to show the link between the ECA as an audit institution and the trust it enjoys, and to analyse whether, by functioning as an audit institution, it has a greater influence on the proper spending of public funds from the EU budget than by being a control institution.

STRESZCZENIE

Głównym celem publikacji jest analiza znaczenia i roli Europejskiego Trybunału Obrachunkowego w systemie zarządzania i kontroli wydatkowania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Poprzez charakterystykę instytucji audytu oraz przedstawienie zakresu zadań i kompetencji Europejskiego Trybunału Obrachunkowego, opierając się na metodzie dogmatyczno-prawnej, jak również teoretyczno-prawnej oraz w niewielkim stopniu historyczno-prawnej autorka wykazuje, iż Europejski Trybunał Obrachunkowy nie jest, jak się powszechnie wskazuje w polskiej doktrynie prawa, instytucją kontrolną. Podstawową tezę publikacji jest twierdzenie, że Europejski Trybunał Obrachunkowy jest instytucją audytową i funkcjonuje w ramach systemu audytu. Ponadto umiejscowienie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego wśród instytucji audytowych niesie ze sobą konieczność innego postrzegania tej instytucji. Celem deskryptywnym publikacji jest pokazanie powiązania pomiędzy ETO jako instytucją audytu a zaufaniem, jakie posiada, oraz analizą czy funkcjonując jako instytucja audytowa ma większy wpływ na właściwe wydatkowanie środków publicznych pochodzących z budżetu UE, niż będąc instytucją kontrolną.

KEYWORDS: *European Court of Auditors, audit, control, disbursement of EU funds, management and control system*

SŁOWA KLUCZE: *Europejski Trybunał Obrachunkowy, audyt, kontrola, wydatkowanie środków unijnych, system zarządzania i kontroli*

1. WSTĘP

Rolą audytu i całego systemu audytowego środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej jest dostarczanie zarządzającemu informacji na temat prawidłowości i efektywności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, a więc systemu, który ma za zadanie badanie prawidłowości realizacji zadań, wykorzystania przeznaczonych na nie środków.

System audytu skupia się przede wszystkim na identyfikacji ryzyka oraz na przekazywaniu informacji określonym organom odnośnie audytowanych obszarów wraz z oceną działań jednostki pod kątem zgodności z założonymi celami. Cały system audytu stanowi pewnego rodzaju system wczesnego ostrzegania właściwych organów, w tym Komisji Europejskiej, tak aby nie dopuścić do wystąpienia zaburzeń w działaniu organizacji (Grzesiuk, 2013, s.28). Wdrożone procedury audytowe to również narzędzie o charakterze opiniodawczym, kształtującym postrzeganie systemu wdrażania i wydatkowania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Europejski Trybunał Obrachunkowy (dalej również ETO) jako niezależny, zewnętrzny audytor Unii Europejskiej (dalej również UE) zgodnie z art. 255 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046, ma za zadanie ustalić czy wszystkie dochody zostały otrzymane, a wszystkie wydatki poniesione zgodnie z prawem i we właściwy sposób.

Analiza znaczenia i roli ETO w systemie zarządzania i kontroli wydatkowania środków pochodzących z budżetu UE jest przedmiotem szeregu publikacji. Poprzez charakterystykę instytucji audytu oraz przedstawienie zakresu zadań i kompetencji ETO, opierając się na metodzie dogmatyczno-prawnej, jak również teoretyczno-prawnej oraz w niewielkim stopniu historyczno-prawnej autorka wykazuje, iż ETO nie jest, jak się powszechnie klasyfikuje w polskiej doktrynie prawa, instytucją kontrolą. ETO jest instytucją audytową i funkcjonuje

w ramach systemu audytu. Europejska doktryna prawa jasno klasyfikuje ETO jako instytucje audytową. Umieszczenie ETO wśród instytucji audytowych niesie ze sobą konieczność innego postrzegania tej instytucji. Ugruntowane w polskiej doktrynie prawa wskazywanie ETO jako instytucji kontrolnej skutkuje niewłaściwym postrzeganiem roli Trybunału w systemie prawa. Celem deskryptywnym publikacji jest pokazanie powiązania pomiędzy ETO jako instytucją audytu a innymi instytucjami i organami UE i krajów członkowskich.

2. KONTROLA A AUDYT

Analizując przepisy dotyczące kontroli, nadzoru oraz audytu, dostrzec można pewien zamęt związany z niewłaściwym posługiwaniem się wskazanymi instytucjami. W efekcie powoduje to trudność w identyfikacji zakresów znaczeniowych i wzajemnych relacji tychże instytucji. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest używanie przez ustawodawcę różnych określeń dla instytucji tradycyjnie uważanej za kontrolę.

Celem kontroli powinna być ocena zgodności działania z określonymi wzorcami, a także podniesienie sprawności działania instytucji poprzez wskazanie na nieprawidłowości, ich przyczyny, źródła oraz pobudzenie do działań konstruktywnych. Może to również być ocena jakości świadczonych usług (Klimas, 1985, s.24). Takie ujęcie wskazuje, iż za każdym razem celem kontroli jest usprawnienie, oraz wykrycie nieprawidłowości (Kuc, 2008, s.40). Aby uzyskać założony cel, elementem czynności kontrolnych jest sporządzanie wniosków oraz zaleceń pokontrolnych. Istotne dla osiągnięcia celu kontroli jest wskazanie funkcji, jakim ona służy, czyli np. zapobieganie powstawania nieprawidłowości, inspirowanie działań zmierzających do podnoszenia sprawności działania, czy też jego jakości, wskazywanie praktyk godnych naśladowania, pobudzanie stosowania środków stymulujących mających za zadanie usprawnienie działania jednostki, zapobieganie powstawania zjawisk niekorzystnych (Koźmiński, 2000, s. 212-214).

Audyt odróżnia od kontroli perspektywa spojrzenia, tj. kontrola patrzy na zdarzenia przeszłe i je ocenia, zaś audyt na podstawie zdarzeń przeszłych formułuje wnioski na przyszłość.

Kontrola może być traktowana jako funkcja oraz jako system organizacyjny. Organizacyjnie jest to obraz instytucji i jednostek organizacyjnych działających w wykonywaniu kontroli jako funkcji (Kwaśniak, 2012, s.34). Kontrola w znaczeniu organizacyjnym stanowi całość instytucji kontrolnych sprawujących funkcję kontroli (Jagielski, 1999, s.7). Podkreśla on, iż cechą kontroli jest to, że nie daje ona możliwości władczego i wiążącego oddziaływania na podmioty, wobec których jest stosowana (Jagielski, 1999, s.10).

Komisja Europejska do określenia audytu używa anglojęzycznego terminu *internal audit*. Wskazany termin pojawia się również w dokumentach międzynarodowych. Poddając analizie znaczenie tych instytucji, należy zwrócić uwagę na cel ustawodawcy, który w pojęciu audyt zawarł świadczenie dwóch usług: ocenianie (badanie systemów, ocena ich adekwatności) i doradzanie (formułowanie wniosków, rekomendacja) (Kuc, 2008, s.304-305). Audyt kładzie nacisk na przyczyny niekorzystnego zjawiska, kontrola reaguje przede wszystkim na jego objawy. Może on działać zapobiegawczo, wskazując potencjalne ryzyka, pozostając niezależny, przynajmniej deklaratywnie, gdy kontrola zależy od woli dającego zlecenie. Audyt działa na podstawie standardów zawodowych oraz przepisów prawa, kontrola zaś na podstawie uregulowań wewnętrznych (Kuc, 2008, s.306-307).

Zgodnie z poglądami doktryny audytu nie można umiejscawiać w systemie kontroli. Jednakże kontrola i audyt tworzą razem system, który daje pewność w zakresie prawidłowości i efektywności funkcjonowania danej jednostki (Antczakowski, 2008, s. 104). Kontrola i audyt tworzą razem *system kontroli* nie zdefiniowany przez regulacje prawne, a traktowany jako zbiór różnicowanych podmiotów prowadzących działania kontrolne (Jagielski, 1999, s.79).

Audyt w zakresie kontroli sprawdza jedynie istnienie oraz skuteczność kontroli, a przez to przyczynia się do rozwoju kontroli, szacując i oceniając jej sprawność. Jednakże audyt nie jest kontrolą (Stępniewski, 2001, s.70).

Różnica między audytem a kontrolą opiera się na następujących elementach: metodach działania; zakresie niezależności; pełnionych zadaniach; usytuowaniu organizacyjnym; formie działania; stosowanych kryteriach oceny; efektach pracy (Winiarska, 2005, s.84).

Kontrola ma charakter rozliczeniowy, gdyż jej celem jest odkrycie i opisanie nieprawidłowości. Audyt, którego rola jest odmienna, weryfikuje istnienie

i skuteczność rozwiązań kontrolnych. Audytor, działając jako podmiot niezależny, ma w sposób obiektywny stworzyć obraz funkcjonowania danej jednostki (Stępniewski, 2001, s.70).

Audytor od kontroli różni głównie charakter oraz rola, co zostało wyżej przedstawione. Audyt kończy się sprawozdaniem, bądź opinią, kontrola zaś protokołem, na podstawie którego tworzy się wystąpienie pokontrolne, zawierające ocenę działalności w świetle kryteriów prowadzonej kontroli (Stępniewski, 2001, s.86).

Analiza literatury zagranicznej w zakresie znaczenia i roli instytucji audytu wykazuje, że audyt jest postrzegany jako jeden z najważniejszych narzędzi wykorzystywanych w celu wykrycia nieprawidłowości w organizacji i jej działalności, minimalizowania ryzyka, rozwijania wewnętrznych systemów pozwalających na minimalizowanie ryzyka, a przede wszystkim pozwalających osiągać założone cele (Gheorghiu, 2012, s.411).

Audytor to systematyczny proces, w ramach którego bada się zgodność twierdzeń o działaniach i zdarzeniach gospodarczych z wcześniej ustalonymi kryteriami oraz który ocenia uzyskane wyniki poprzez gromadzenie dowodów w celu przekazania ich zainteresowanym stronom (AKÇAY, 2019, s.2). Funkcja audytu jest zdefiniowana jako działanie zarządcze. Chociaż audyt nie jest celem samym w sobie, jest niezbędną częścią systemu regulacyjnego, którego celem jest umożliwienie działań naprawczych w przypadku naruszeń zasad wydajności i oszczędności.

Prowadzone badania wykazują coraz większe znaczenie instytucji audytowych poprzez budowanie własnej reputacji i zapewnienie zaufania interesariuszy (Johnsen, 2019, s. 121-127; Lonsdale, 2008, s. 227-248). Instytucje audytujące sektor publiczny wskazywane są jako działania nakierowane na zapobieganie niewłaściwemu zarządzaniu i korupcji (Johnsen, Reichborn-Kjennerud, Carrington, Jeppesen, Taro, Vakkuri, 2019, s. 158-181) oraz unikanie tak zwanej *luki wiarygodności* (Bringselius, 2018, s.105-110).

3. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA ETO

Koncepcja ustanowienia zewnętrznego organu weryfikacji finansów pojawiła się na posiedzeniach Parlamentu Europejskiego na początku lat 70. Pomysłodawcą dyskusji parlamentarnych był Heinrich Aigner, przewodniczący Komisji Kontroli Budżetowej w Parlamencie Europejskim (Bulmer, 1993). Heinrich Aigner we wrześniu 1973 r., kiedy po raz pierwszy opowiedział się za nową Europejską Instytucją Audytu, przypomniał zasadę należytego zarządzania finansami, zgodnie z którą: *Rolą Wspólnoty Europejskiej jest służenie narodom, które jednoczy i ich obywatelom. Ci ostatni mają prawo oczekiwać, że pieniądze płynące do „Europy są dobrze wykorzystywane i wydawane zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami”* (Ulrich, 2016, s. 7-8).

Idea powołania ETO związana jest z zasadą istnienia instytucji samodzielnej, której zasadniczym celem jest badanie wydatkowania środków, którymi zarządza dane państwo (Mitrowski, 2012, s.73-86). Dopuszcza ona funkcjonowanie we wszystkich państwach członkowskich UE instytucji pełniących funkcję kontrolną, niezależnych od władzy wykonawczej, a także umocowanych w systemie prawnym, stojących na straży wykorzystania środków publicznych (Garlicki, 2005, s. 255-277). Koncepcja ta określana jest jako odpowiedzialność poprzez audyt, czyli dążenie do lepszego i efektywniejszego zarządzania w administracji publicznej. Celem audytu jest dostrzeżenie i stwierdzenie oraz korygowanie nieprawidłowości (Harlow, 2002, s.113). Od 1975 r. zadania te należały do dwóch odrębnych instytucji: The Audit Bard od the EEC and EUROATOM, The ESCC Auditor (Srebro, 2004, s. 104). Na mocy Traktatu Brukselskiego z 22 lipca 1975 r. obie wskazane instytucje połączono, tworząc ETO, który rozpoczął swoje prace od października 1977 r. (Mitrowski, 2006, s. 107).

Traktat z Maastricht z 7 listopada 1992 r. uznał ETO za instytucję WE, wzmacniając jego uprawnienia jak i niezależność, zobowiązując jednocześnie do corocznego składania tzw. potwierdzenia wiarygodności (DAS – franc. Declaration d'assurance) rozliczeń Wspólnoty, jak również legalności i prawidłowości dokonywanych operacji. Traktat Amsterdamski z 2 października 1997 r. rozszerzył zakres uprawnień ETO na II i III filar UE, gwarantując jednocześnie ochronę prerogatyw ETO przed ETS. Traktat z Nicei z 26 lutego 2001 r., potwierdził znaczenie współpracy ETO z krajowymi instytucjami kontrolnymi (Mitrowski, 2006, s. 108).

Pod wpływem brytyjskich postulatów o poświęcenie wnikliwszej uwagi kwestiom zarządzania finansami WE i przypisania w tej dziedzinie większej odpowiedzialności Parlamentowi Europejskiemu doszło do powołania ETO. Traktat z Amsterdamu dodał do TWE postanowienia zobowiązujące ETO do publikowania w dziennikach urzędowych WE rozliczenia wiarygodności. Uszczegółowił też uprawnienia ETO dotyczące dostępu do dokumentów potrzebnych mu do prowadzenia czynności audytowych (Zalega, 2004, s. 105; Nowak-Far, 2011).

W wyniku szeregu zmian przepisów stanowiących UE, ETO zostało usankcjonowane w art. 285-287 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej również TFUE). wskazującym na jego zadania.

Doktryna prawa polskiego klasyfikuje ETO jako instytucje kontrolną, przypisując mu funkcje kontrolne (m.in. Drobysz, 2006, art.90; Zdebel, 2009, s.621-630; Łacny, 2012, art. 285; Przybysz, 2020). W ocenie autorki jest to niepoprawne, co w sposób istotny wpływa nie tylko i wyłącznie na rolę tej instytucji w systemie instytucji UE, ale i na ocenę znaczenia stanowisk i opinii publikowanych przez ETO.

Zgodnie z przepisami art. 285 TFUE w wersji anglojęzycznej, który stanowi *The Court of Auditors shall carry out the Union's audit. It shall consist of one national of each Member State. Its Members shall be completely independent in the performance of their duties, in the Union's general interest.*

Dokonując tłumaczenia użytych zwrotów i sformułowań we wskazanym tekście TFUE należy go przetłumaczyć na język polski jako: Trybunał Obrachunkowy sprawuje audyt Unii. W skład Trybunału Obrachunkowego wchodzi po jednym obywatelu z każdego Państwa Członkowskiego. Członkowie Trybunału Obrachunkowego są w pełni niezależni w wykonywaniu swych funkcji, w ogólnym interesie Unii.

W oficjalnie publikowanym tłumaczeniu na język polski czytamy: *Trybunał Obrachunkowy sprawuje kontrolę rachunków Unii. W skład Trybunału Obrachunkowego wchodzi jeden obywatel z każdego Państwa Członkowskiego. Członkowie Trybunału Obrachunkowego są w pełni niezależni w pełnieniu swoich funkcji, w ogólnym interesie Unii..* Wskazane tłumaczenie należy uznać za błędne.

Analizując wskazany artykuł Traktatu w wersji w języku duńskim czytamy: *Revisionsretten varetager revisionen af Unionens regnskaber. Den består af en*

statsborger fra hver medlemsstat. Medlemmerne udfører deres hverv i fuldkommen uafhængighed og i Unionens almene interesse. W tym przypadku dla określenia roli ETO użyte zostało słowo *rewizja*.

W przypadku języka niemieckiego czytamy: *Der Rechnungshof nimmt die Rechnungsprüfung der Union wahr. Der Rechnungshof besteht aus einem Staatsangehörigen je Mitgliedstaat. Seine Mitglieder üben ihre Aufgaben in voller Unabhängigkeit zum allgemeinen Wohl der Union aus.* Rola ETO została zdefiniowana poprzez użycie słowa *audyt*.

Przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 zwanego rozporządzeniem finansowym ustalają znaczenie instytucji kontroli w kontekście wydatkowania środków pochodzących z budżetu UE. Kontrola została zdefiniowana w art. 2 pkt 19 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046. Zgodnie z tą definicją *kontrola oznacza wszelkie środki podjęte w celu uzyskania wystarczającej pewności co do skuteczności, efektywności i oszczędności operacji, wiarygodności sprawozdawczości, ochrony aktywów i informacji, zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom, ich wykrywania oraz korygowania i monitorowania, a także co do odpowiedniego zarządzania rydzykami w zakresie zgodności z prawem i prawidłowości operacji leżących u podstaw rozliczeń, z uwzględnieniem wieloletniego charakteru programów, a także charakteru danych płatności. Kontrole mogą obejmować różne weryfikacje, a także wdrażanie wszelkich polityk i procedur służących osiągnięciu celów, o których mowa w zdaniu pierwszym;.* W wersji anglojęzycznej rozporządzenia 2018/1046, wskazana definicja zawiera słowo *control*.

Wskazane pojęcie *control* stosowane jest dla kontroli wewnętrznej wykończenia budżetu (*Internal control of budget implementation*) oraz przy zasadach zarządzania dzielonego. Jak zostało to wyżej wykazane, kontrola jako instytucja prawna, ma swoje funkcje w systemie prawa. Przypisana została jej rola wykrywania, korygowania i monitorowania a także zapobiegania nadużyciom finansowym i nieprawidłowościom.

Pojęcie *audit* używane jest dla określenia zadań, jakie rozporządzenie przydziela ETO. W polskiej wersji językowej rozporządzenia 2018/1046 dla określenia zakresu kompetencji ETO używane jest błędnie słowo *kontrola*, niezgodnie z przyjętą w rozporządzaniu nomenklaturą. Zgodnie z art. 255

rozporządzenia 2018/1046 publikowanym w języku angielskim, ETO audytuje działania, a nie kontroluje – użyte zostało słowo *audit* a nie *control*.

Analiza orzecznictwa TS UE wykazuje również, iż w swoich orzeczeniach wskazuje on, że ETO jest instytucją audytową, wykonująca w ramach swoich zadań audyt (Wyrok TSUE z dnia 30 września 2021 r. ETO przeciwko Karel Pinxten C-130/19; Wyrok Trybunału (szósta izba) z dnia 28 lutego 2019 r. C-14/18 P – Alfamicro przeciwko Komisji; Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 26 września 2013 r. C-115/12 P – Francja przeciwko Komisji; Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 10 czerwca 2010 r. C-140/09 – Fallimento Traghetti del Mediterraneo. We wskazanych wyrokach w języku angielskim używane jest słowo *audit*, zaś w przypadku tłumaczenia na język polski pojawia się słowo *audyt* jak i *kontrola*). Jednakże w trakcie analizy orzeczeń TSUE w jednym z uzasadnień przypisał ETO funkcje kontrolne – pkt. 41 uzasadnienia wyroku z dnia 31 marca 2022 r. w sprawie C-195/21.

Wskazanego problemu klasyfikacji ETO jako instytucji audytowej a nie kontrolnej nie można stwierdzić w przypadku doktryny prawa innych krajów UE. (Stephenson, 2015, s. 79-89; Stephenson, 2020, s. 287-302; Tida, 2021, s. 1-19; Levy, 1996, s. 509-529; Laffan, 1996, s. 509-529; Laffan, 2003, s. 762-777; Aden, 2019, s. 667 – 701; Fortvingler, 2012, s. 63-69; Grossi, Hancu-Buduiand, Zorio-Grima, 2023, s. 378-381; Vacca, 2014, s. 103-119).

W ocenie autorki wszelkie publikacje wskazujące, iż ETO jest organem kontrolnym, wynikają z nie rozróżniania instytucji kontroli od instytucji audytu. Niejednokrotnie dochodzi do uznawania tych instytucji jako równoważne, czy też jako pojęcia będące synonimami. Tego typu działanie, należy uznać za nieprawidłowe, wprowadzające nieład nomenklaturowy. Dodatkowo uznawanie ETO jako instytucji kontrolnej należy uznać jako nieuprawniona zmiana funkcji jaką pełni ETO.

ETO nie dysponuje jakimikolwiek uprawnieniami sądowymi, posiada jedynie uprawnienia do składania sprawozdań i opinii, które nie mają charakteru opinii prawnie wiążących. Pomimo wskazanego charakteru, opinie ETO mają znaczenie dla innych instytucji UE, które posiłkując się nimi, podejmują właściwe decyzje w zakresie własnych kompetencji (Mitrowski, 2012, s. 109).

ETO zgodnie z postanowieniami Traktatu jest niezależnym dostarczycielem informacji dotyczących realizacji budżetu UE, w tym o uzyskanych w ramach podejmowanych działań wynikach (Radecka-Moroz, 2015, s. 24).

Sprawozdanie ETO jest podstawą do podejmowania przez Parlament Europejski oraz Radę decyzji o udzieleniu corocznego absolutorium Komisji Europejskiej. Stanowi ono źródło informacji o osiągniętych celach i rezultatach w ramach prowadzonych polityk (Radecka-Moroz, 2015, s. 24).

5. WNIOSKI

Jak wykazane zostało powyżej, audyt podejmowany przez ETO nie może być uznawany za coś zamiennego bądź równoważnego w stosunku do kontroli podejmowanych przez inne organy UE. Posługiwanie się zamiennie pojęciem audytu i kontroli w stosunku do ETO jest niewłaściwe, wprowadza zamęt pojęciowy i co jest istotne, powoduje, iż w całym systemie związanym z weryfikacją wykorzystania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej audyt nie jest wyróżniany instytucjonalnie.

ETO jako instytucja audytowa, obok stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie wydatkowania środków pochodzących z budżetu UE, podejmując badanie w ustalonym zakresie, opracowuje opinie o systemie zarządzania i kontroli. Wykorzystywanie przez audytorów tej samej metodologii działania co kontrola, tzn. badanie poprawności prowadzenia dokumentacji, poprawności finansowej, rachunkowej, nie zmienia instytucji audytu czyniąc ją równoważną do kontroli. Audyt ETO funkcjonuje w systemie zarządzania i kontroli jako narzędzie zarządcze. Zajmuje się w głównej mierze oceną adekwatności mechanizmów kontroli, a nie oceną skuteczności ich stosowania.

Przedstawiona powyżej analiza wykazuje funkcje i zadania ETO jako instytucji audytowej. Stąd też niezbędne jest uporządkowanie nomenklatury i klasyfikacji ETO w polskiej doktrynie prawa. Publikowane informacje, czy tłumaczenia dokumentów, aktów prawnych, czy też informacji na stronach internetowych wymagają wprowadzenia właściwych zmian we wskazanym zakresie.

BIBLIOGRAFIA

- Aden, H. (2015). The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System. w: M.W. Bauer, J. Trondal, (eds) *The Palgrave Handbook of the European Administrative System. European Administrative Governance*. 313-326. Palgrave Macmillan, London.
- Akçay, S. (2019). An evaluation on the new role of The Court of Accounts in the framework of the new Court of Accounts law No. 6085 in public external audit. w: T. Curuk, *Finance and Accounting I*. 57-76. Akademisyen Kitabevi A. S..
- Anczakowski, M. (2008). *Charakter prawny audytu wewnętrznego*, 8/2008, 81-94. Państwo i Prawo
- Bringselius, L. (2018). *Efficiency, economy and effectiveness – but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture.*, 38(2). 105-110. Public Money and Management.
- Bulmer, S. (1993). *The Governance of the European Union: a New Institutional Approach.*, 13, 351-380. Journal of European Public Policy.
- Czernielewska-Rutkowska, M. (2007). *Budżet ogólny Unii Europejskiej. Stan obecny i perspektywy*. Difin.
- Dashwood, A. (1996). *The limits of European Community powers*, 21, 113–128. ELRev.
- Brodecki, Z., Majkowska-Szulc, S., Pyć, D., Tomaszewska, M., Zużewicz, I., Drobysz, M. (2006). *Komentarz do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską [w:] Traktat o Unii Europejskiej, Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z komentarzem, wyd. II*, Warszawa.
- Fortvingler, J. (2012). *Exploring milestones and rationales for the development of the audit methodology of the European Court of Auditors*, 20(2). 63-69. Periodica Polytechnica Social and Management Sciences.
- Garlicki, J. (2005). *Demokracja i integracja Europejska. Studium osobistych i politycznych orientacji dwóch pokoleń Polaków*, Wydawnictwo A. Marszałek, Toruń.
- Gheorghiu, A.. (2012) Performance auditing – a complex concept, 5(1). 411-428. Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy.
- Grossi, G., Hancu-Budui, A., Zorio-Grima, A. (2023). *New development: The shift of public sector auditing under the influence of institutional logics—the case of European Court of Auditors*, 43(4). 378-381. Public Money & Management.
- Grzesiuk, L., Skoczylas-Tworek, A. (2013). *Audyt i kontrola w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, 74 (130). 25-43. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości.
- Harlow, C. (2002). *Accountability in European Union*. Oxford.
- Jagielski, J. (1999). *Kontrola administracji publicznej*. Wolters Kluwer.
- Jagielski, J. (2003). *Audyt wewnętrzny – miejsce w systemie kontroli i organizacji*, 3, 14-33. Kontrola Państwowa.
- Jagielski, J (2005). *Kontrola administracji publicznej*. Wolters Kluwer.

- Johnsen, A. (2019). *Public sector audit in contemporary society: a short review and introduction*, 35, 121-127. Financial Accountability and Management.
- Johnsen, A., Reichborn-Kjennerud K., Carrington T., Jeppesen K.K., Taro K., Vakkuri, J. (2019). *Supreme audit institutions in a high-impact context: a comparative analysis of performance audit in four Nordic countries*, 35, 158-181, Financial Accountability and Management.
- Kallas, S. (2007). *Wspólna praca dla lepszego wykorzystania środków Unii Europejskiej*, 1, 21-32. Kontrola Finansowa numer specjalny.
- Klimas, M. (1985). *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*. PWE.
- Kosikowski, C. (2014). *Finanse i prawo finansowe Unii Europejskiej*. Wolters Kluwer.
- Koźmiński, A.K., Piotrowski, W. (red) (2000). *Zarządzania. Teoria i praktyka, praca zbiorowa*. WN PWN.
- Kuc, B.R. (2008). *Kontrola, kontroling, audyt, Podobieństwa i różnice*. Wydawnictwo PTM.
- Kwaśniak, P (2012). *Aspekty kontroli i nadzoru nad samorządem terytorialnym*, 2(I). 33-54. Zeszyty Naukowe WSEI, seria ADMINISTRACJA.
- Levy, R. (1996). *Managing value for money audit in the European Union: the challenge of diversity*, 43(4). 509-529. Journal of Common Market Studies.
- Lonsdale, J. (2008). *Balancing independence and responsiveness: a practitioner perspective on the relationships shaping performance audit*, 2 (14). 115-116. Evaluation.
- Łacny, J. (2012). *Prowadzenie kontroli w państwach członkowskich Unii Europejskiej – kompetencje Trybunału Obrachunkowego*, 5(346). 8-29. Kontrola Państwowa.
- Łacny, J. (2012). w: D. Kornobis-Romanowska, A. Wróbel, *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom III (art. 223-358)*. Wolters Kluwer
- Lubińska, T., Będzieszak, M., Marska-Dzioba N. (2015). *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*. Difin.
- Mazur, J. (2004). *Relacja z konferencji Kontrola i audyt w perspektywie europejskiej*, 4, 62-73. Kontrola Państwowa.
- Moggia, G. (2020). *Analysing the origins of the 'statement of assurance': The European Court of Auditors after the Maastricht Treaty*. w: P. Stephenson, M.L. Sánchez-Barrueco, H. Aden (red) . *Financial Accountability in the European Union*, 57-75. Routledge.
- Mitrowski, S. (2006). *Europejski Trybunał Sprawiedliwości – organ kontrolny w systemie instytucjonalnym Wspólnot Europejskich*, 4, 107-120. Studia Europejskie.
- Nowak-Far, A. (2011). *Finanse Unii Europejskiej. Aspekty instytucjonalne i prawne*. Europrawo.
- Prezentacja doświadczenia ETO w Polsce*, 3 (2015). 24-45. Kontrola Państwowa.
- Przybysz, P. (2020). *Instytucje prawa administracyjnego*. Wolters Kluwer.
- Radecka-Moroz, K. (2015). *Uzyskanie rezultatów przy realizacji budżetu UE – doświadczenia Europejskiego Trybunału Obrachunkowego*. w: Lubińska T., Będzieszak M., Marska-Dzioba N. (red). *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin.

- Srebro, B. (2004). *Ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej*. Zakamycze.
- Stephenson, P. (2013). *60 Years of Auditing Europe: a Historical Institutional Analysis, conference paper presented at the biannual conference of the European Union Studies Association (EUSA)*. Baltimore.
- Stephenson, P. (2015). *Reconciling audit and evaluation?: The shift to performance and effectiveness at the European Court of Auditors*, 6 (1). 78-89. *European Journal of Risk Regulation*.
- Stephenson, P. (2020). *Securing impact from audit: budgetary scrutiny by the European Parliament and its use of findings by the European Court of Auditors*. w: P. Stephenson, M.L. Sánchez-Barrueco, H.Aden. *Financial Accountability in the European Union*. 287-302. Routledge.
- Stępniewski, J. (2001). *Audyt i diagnostyka firmy*. Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu.
- Szmyt, A (2019). *Trybunał Obrachunkowy Unii Europejskiej*, 2(42). 345–353. *Gdańskie Studia Prawnicze*.
- Sylwestrzak, A. (2012). *Komentarz do art. 246 TWE*, w: Wróbel, A., Kornobis-Romanowska, D., Łacny, J. (red.). *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom III*. 191-194, Wolters Kluwer.
- Tida, B. (2021). *Seeking the Spotlight: How Reputational Considerations Shape the European Court of Auditor's Shifting Account-holding Role*, 100(1). 692-710. *Public Administration*.
- Ulrich, L. Ch. (2016). *Roads to Europe Heinrich Aigner and the genesis of the European Court of Auditors*. Ludwig-Maximilian-Universität München.
- Weber, H. (2007). *Kontrola zewnętrzna w Unii Europejskiej oraz współpraca najwyższych organów kontroli i Europejskiego Trybunału Obrachunkowego w kontroli środków Unii*, 1, 33-39. *Kontrola Państwowa numer specjalny*.
- Winiarka, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Difin.
- Vacca, A. (2014). *Court of Auditors performance auditing as a tool to enhance economy, efficiency, effectiveness and transparency in the public administration, an Italian perspective: strengths and weaknesses*, 4(2). 103 – 119. *International Journal of Public Law and Policy*.
- Vogiatzis, N. (2019). *The Independence Of The European Court Of Auditors*. 56(3). 667 – 701. *Common Market Law Review*.
- Zalega, K. (2004). *Kierunki kontroli Europejskiego Trybunału Obrachunkowego w 2004r.*, 2, 104-115. *Kontrola Państwowa*.
- Zdebel, M. (2009). *Zinstytucjonalizowana kontrola finansów Wspólnoty Europejskiej : Europejski Trybunał Obrachunkowy*. w: B. Mikołajczyk, J. Nowakowska-Małusecka (red.). *Prawo międzynarodowe, europejskie i krajowe – granice i wspólne obszary: księga jubileuszowa dedykowana Profesor Genowefie Grabowskiej*, 621-630. Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego.

AKTY PRAWNE

- Traktat z Maastricht z 7 listopada 1992 r. i Traktat Amsterdamski z 2 października 1997 r. – Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012 (Dz. U. UE. L. z 2018 r. Nr 193, str. 1 z późn. zm.).
- Traktat z Nicei zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską oraz niektóre związane z nimi akty prawne, sporządzony w Nicei dnia 26.02.2001 r. (Dz.Urz. WE C 80 z 10.03.2001 r., s. 1)
- Traktat Ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).