

Piotr Laskowski

Wałbrzyska Wyższa Szkoła Zarządzania i Przedsiębiorczości

KONTROLA I NADZÓR NAD DZIAŁALNOŚCIĄ FINANSOWĄ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. Wstęp

Przemiany ustrojowe w Polsce, które nastąpiły pod koniec lat osiemdziesiątych, umożliwiły przeprowadzenie całościowych zmian systemu kierowania gospodarką gmin poprzez reaktywowanie¹ w 1990 r. samorządu terytorialnego. Przyjęto, iż samorząd lokalny w Polsce będzie miał budowę jednoszczeblową i będzie funkcjonował wyłącznie na poziomie gminy. Dopiero podjęte w 1998 r. działania legislacyjne sprawiły, iż obecny model samorządu terytorialnego w Polsce ma budowę trójszczeblową [14], tzn. przywrócono powiat jako jednostkę samorządu lokalnego oraz powołano samorząd terytorialny na szczeblu województwa, co nastąpiło 1 stycznia 1999 r.

Ideą reformy administracji publicznej było organizacyjne i finansowe oddzielenie władz państwowych od samorządowych. Teoria i praktyka finansów publicznych [9, s. 112-113] zgodnie potwierdza prawidłowość, że wykorzystanie środków publicznych jest tym bardziej efektywne, im bliżej społeczności, na rzecz której działają znajdują się dysponenci środków i realizatorzy zadań publicznych. Istota tej prawidłowości tkwi w lepszym rozpoznaniu potrzeb i lepszej alokacji środków oraz kontroli ich wydatkowania przez społeczności lokalne. Przyjęte w Polsce uregulowania prawne są zgodne z ogólnymi tendencjami w finansach publicznych na

¹ Reaktywowanie samorządu terytorialnego i reforma systemu gospodarczego miały się przyczynić do zmiany nawyków centralistycznego myślenia poprzez zwiększenie aktywności społecznej. Dużą rolę w tym zakresie miał odgrywać system finansowania działalności gmin, uwzględniający specyfikę aktualnego rozwoju społeczno-gospodarczego kraju.

świecie. Istnienie i rozwój samorządów lokalnych wymaga mocnych podstaw finansowych, gdyż władze bez trwałych dochodów są władzami ułomnymi, a ich działania są mało skuteczne. Regulacje dotyczące budżetu jednostek samorządowych wszystkich szczebli (gmina, powiat, województwo) porządkuje ustawa o finansach publicznych [15].

Problemy poprawności funkcjonowania sektora publicznego stanowią istotną kwestię dla państwa i społeczności lokalnej. W celu wykrywania odchyłeń, likwidowania nieprawidłowości wprowadza się czynności kontrolne, które aktywnie oddziałują na inne funkcje zarządzania². Możliwości kontroli są zdecydowanie większe przy zdecentralizowaniu systemu decydowania o wydatkowaniu środków publicznych.

2. Kontrola a nadzór w jednostkach samorządowych

Pojęcia kontroli i nadzoru są sobie bliskie, jednak zachodzą między nimi istotne różnice [1, s. 215-216]. Organ sprawujący nadzór bowiem może władczo wkraczać w działalność nadzorowanego organu lub podmiotu, może zastosować określony środek nadzoru (np. stwierdzić nieważność podjętej uchwały lub decyzji). Wydaje się, iż trafnie pojęcie nadzoru w administracji lokalnej zdefiniował M. Niemiec [8, s. 61], który uznaje, iż są to kompetencje (możność i powinność prawna) władczego wkraczania właściwego nadrzędnego (organizacyjnie lub funkcjonalnie) organu administracji publicznej w działalność podmiotu nadzorowanego. Zadaniem nadzoru jest zabezpieczenie realizacji zadań administracji publicznej i utrzymanie jej działalności w granicach prawa. Można więc powiedzieć, iż nadzór jest prawnie określonym mechanizmem scalającym w ramach aparatu państwowego podmioty administracji publicznej. Uzupełnieniem tej definicji mogą być uwagi Z. Liońskiego [7, s. 125], który przyjmuje, iż pojęcie nadzoru obejmuje nie tylko środki kontroli, lecz również środki korygujące działalność jednostek nadzorowanych.

W Polsce do października 1992 r. nie istniała formalna instytucja nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego (wówczas gminami), a nadzór był sprawowany przez Prezesa Rady Ministrów i właściwego terytorialnie wojewodę. Okres od restytuowania instytucji samorządu terytorialnego w Polsce do powołania organów go nadzorujących i kontrolujących trwał więc ponad dwa lata i cechowały go spory co do kształtu, kompetencji oraz miejsca usytuowania regionalnych izb obrachunkowych³,

² W literaturze anglosaskiej bardzo mocno podkreśla się, że pozostałe funkcje zarządzania nie dałyby efektów, gdyby nie były wspierane i podbudowywane wynikami sprawnej i systematycznie przeprowadzonej kontroli. Zobacz więcej [3, s. 94].

³ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (DzU nr 85, poz. 428). Przywołana ustawa weszła w życie 1 stycznia 1993 r., wyłączając spod nadzoru wojewody nadzór w komunalnych sprawach budżetowych. Regionalnym izbom obrachunkowym nadano status jednostek budżetowych, jednostopniową strukturę oraz ustalono, że podlegają nadzorowi Prezesa Rady Ministrów. Na tej podstawie Prezes Rady Ministrów powołuje i odwołuje prezesa izby, a na jego wniosek zastępcę. Jednocześnie Prezes Rady Ministrów powołuje połowę składu osobowego kolegium izby, będącego jej organem uchwałodawczym.

które nie były znane w polskiej tradycji [2, s. 316 i nast.].

Konstytucja RP z 1997 r. [11] wskazuje Prezesa Rady Ministrów i wojewodów, a w zakresie spraw finansowych – regionalne izby obrachunkowe jako organy nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego. Przyjęte w 1998 r. ustawy o samorządzie powiatowym [12] oraz samorządzie wojewódzkim [13] rozstrzygają, iż podmiotowy zakres nadzoru nad działalnością tych jednostek jest identyczny jak w przypadku samorządu gminnego.

Nadzór jest sprawowany z punktu widzenia legalności działania jednostki samorządu terytorialnego. Jedynie w sprawach zleconych zostaje dopuszczony nadzór celowościowy. Organy nadzoru mogą wkraczać w działalność komunalną tylko w przypadkach określonych ustawami. Należy również wspomnieć, iż specyficzne uprawnienia nadzorcze [16, s. 103-105] posiada Sejm RP, który na wniosek Prezesa Rady Ministrów może rozwiązać organ stanowiący samorządu lokalnego (w przypadku rażącego naruszenia przez ten organ konstytucji lub ustawy). Zwyczajowo jednak Sejmu nie zalicza się do organów nadzoru.

Kontrola natomiast jest procesem, na który składają się cztery rodzaje czynności [6, s. 44]:

- ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań),
- porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami.

W ramach kontroli nad jednostkami samorządu terytorialnego można wyróżnić:

- 1) kontrolę wewnętrzną, wykonywaną przez organy znajdujące się wewnątrz struktury organizacyjnej jednostki samorządowej (radę jednostki samorządowej, komisję rewizyjną, skarbnika),
- 2) kontrolę zewnętrzną, sprawowaną przez odrębne i niezależne od gminy organy kontroli (Najwyższą Izbę Kontroli, Regionalną Izbę Obrachunkową).

Organ kontroli nie dysponuje środkami władczego wpływania na działalność kontrolowanego podmiotu, lecz ustala stan faktyczny, jego zgodność (lub niezgodność) z obowiązującymi regulacjami prawnymi.

3. Kontrola finansowa

Kontrola finansowa jest szczególnym typem kontroli, koncentruje się na akumulacji i rozdziale środków oraz kapitałów potrzebnych do funkcjonowania danej organizacji. Z uwagi na swój zakres kontrola ta obejmuje sferę bezpośrednich działań pracowników działu księgowego (finansowego i rachunkowego) [3, s. 97]. System kontroli finansowej w Polsce jest realizowany przez:

- Najwyższą Izbę Kontroli, która zajmuje się kontrolą działalności organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych, pań-

stwowych jednostek organizacyjnych, organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych jednostek w zakresie, w jakim wykorzystują majątek państwowy albo wykonują zadania zlecone przez państwo,

- regionalne izby obrachunkowe, które sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych oraz dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych jednostek samorządu terytorialnego, związków międzygminnych, stowarzyszeń gmin, powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych mających osobowość prawną i innych podmiotów w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- organy kontroli resortowej, które powoływane są w państwowych jednostkach budżetowych będących dysponentami środków budżetowych, w jednostkach organizacyjnych i podmiotach gospodarczych; finansowa kontrola wewnętrzna ukierunkowana jest m.in. na badanie zagadnień związanych z wydatkowaniem środków publicznych,
- biegłych rewidentów, którzy dokonują niezależnej oceny prawidłowości sporządzania rocznych bilansów w podmiotach gospodarczych.
- organy kontroli skarbowej, stanowiące wyodrębniony aparat Ministerstwa Finansów, których zadaniem jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa.

Wszelkie włączone do budżetów publicznych środki z Unii Europejskiej pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej podlegają takim samym zasadom zarządzania i kontroli, jak krajowe środki publiczne.

Kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem i obejmuje [15]:

- zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków,
- badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym; pobieranie i gromadzenie środków publicznych, zaciąganie zobowiązań finansowych i dokonywanie wydatków ze środków publicznych, udzielanie zamówień publicznych oraz zwrot środków publicznych,
- prowadzenie gospodarki finansowej oraz stosowanie procedur, o których mowa w obowiązujących aktach prawnych.

W zakresie kontroli finansowej sektora finansów publicznych polskie prawo jest zbieżne z prawem Unii Europejskiej⁴.

⁴ W kwestii ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej Polska zapewniła stosowanie identycznych środków jak do walki z oszustwami godzącymi w interesy finansowe kraju. Wymagało to nowelizacji ustaw o kontroli skarbowej, Ordynacji podatkowej oraz ustawy o Inspekcji celnej. Ochrona interesów finansowych kraju, mająca na celu zwalczanie oszustw naruszających ten interes, zagwarantowana została w ustawach Kodeksu karnego, Kodeksu postępowania karnego, Kodeksu celnego, ustawie o rachunkowości. Polska już współpracuje (za pośrednictwem Generalnego Inspektoratu Celnego) z europejskim Biurem ds. Zwalczania Nadużyć Gospodarczych i Finansowych (OLAF).

Kontrolę działalności finansowej jednostek samorządu terytorialnego dzielimy na:

a) wewnętrzną, którą prowadzi odpowiednia komisja jednostki samorządowej lub własny urząd kontroli. Najważniejszym zadaniem kontroli wewnętrznej jest nadzór nad gospodarką finansową jednostki samorządowej w horyzoncie rocznym, co ma stanowić podstawę do udzielenia absolutorium władzom JST;

b) zewnętrzną, prowadzoną przez wyspecjalizowany, niezależny od administracji rządowej i lokalnej urząd (np. izbę obrachunkową). Kontrola zewnętrzna ma dłuższą, bo 2-3-letnią, perspektywę i koncentruje się na ocenie legalności, celowości i gospodarności jednostki samorządowej.

Kontrola wewnętrzna działalności finansowej jednostek samorządu terytorialnego powinna dotyczyć całego procesu gromadzenia dochodów i realizacji wydatków, a szczególnie zgodności działań zarządu z postanowieniami rady zawartymi w uchwale budżetowej i uchwałach ośrodkowych. W związku z ograniczonymi możliwościami władzy uchwałodawczej JST w zakresie szczegółowej weryfikacji dokumentów finansowych towarzyszących sprawozdaniom (okresowym i końcowym) z wykonania budżetu, szczególne uprawnienia mają komisje rewizyjne [4, s. 154]. Do głównych zadań komisji rewizyjnej jednostki samorządowej należy zaliczyć:

- opiniowanie wykonania budżetu JST,
- występowanie z wnioskiem do rady JST w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi,
- wykonywanie kontroli w sprawach wskazanych przez radę JST.

Najważniejszym elementem zewnętrznej kontroli finansowej jednostek samorządowych uczyniono regionalne izby obrachunkowe, którym, formalnie biorąc, przekazano trzy funkcje: kontrolną, nadzoru i opiniodawczą.

Regionalne izby obrachunkowe, sprawując funkcje kontrolne w odniesieniu do lokalnej gospodarki finansowej, nastawione są na ocenę legalności i rzetelności prowadzonej dokumentacji. Kontrola ta musi być prowadzona doraźnie, zgodnie z bieżącymi potrzebami, oraz kompleksowo – co najmniej raz na cztery lata. Dokumentem z przeprowadzonej kontroli jest protokół przekazywany jednostce kontrolowanej. Tak sprawowana kontrola ma w założeniu spełniać z jednej strony funkcję sygnalizującą, a z drugiej prewencyjną.

Z kolei funkcje nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych dotyczą spraw budżetowych, czyli tej części gospodarki finansowej, która jest objęta budżetem gminy. Od strony podmiotowej nadzór obejmuje radę gminy jako organu podejmującego decyzje dotyczące budżetu. Sprawowanie nadzoru dotyczy przede wszystkim legalności działania w stosunku do budżetu, a w odniesieniu do zadań zleconych zwraca się szczególną uwagę na rzetelność, celowość i gospodarność w wykorzystaniu środków.

W ramach nadzoru regionalne izby obrachunkowe weryfikują legalność uchwały rady gminy o udzieleniu zarządowi gminy absolutorium. W ramach funkcji opiniodawczej regionalne izby obrachunkowe wydają opinie w sprawach związanych z gospodarką finansową jednostki samorządowej. Opinie takie wydają składy orzekające, które tworzą trzej członkowie kolegium izby.

Zróznicowany jest zakres podmiotowy kontroli i kryteria, ze względu na które prowadzona jest kontrola przez Najwyższą Izbę Kontroli. Kontrola działalności samorządu terytorialnego w zakresie wykonywania zadań własnych jest prowadzona pod względem legalności, gospodarności i rzetelności. Kontroli NIK podlega cała sfera samorządowa, bez względu na podmiot (organ lub jednostkę), prowadzący działalność komunalną. Warto nadmienić, że specyficzne polskie rozwiązanie prawne ustalające miejsce regionalnych izb obrachunkowych w strukturze organów kontrolujących gospodarkę finansową nie dopuszcza powiązania z Najwyższą Izbą Kontroli, co jest konstrukcją odmienną niż stosowane w takich krajach, jak np. Niemcy czy Francja [5, s. 49].

4. Podsumowanie

Wraz z decentralizacją państwa i decentralizacją podsystemu rządowego administracji publicznej na rzecz podsystemu samorządowego zmalał zakres bezpośredniego nadzoru rządu nad administracją publiczną. Sposób nadzoru, podmioty uprawnione do tego nadzoru, a zarazem uprawnienia nadzorowanych społeczności znajdują uregulowania w Konstytucji i ustawach. Wszelka kontrola nadzorcza działalności społeczności lokalnych ma w zasadzie na celu zapewnienie przestrzegania prawa.

Przyjęty system nadzoru i kontroli nad finansami samorządu terytorialnego przez wyspecjalizowane organy, tj. regionalne izby obrachunkowe, sprawdził się, a w powszechnym odczuciu RIO są instytucją cechującą się dużym profesjonalizmem i obiektywizmem w sprawowaniu swoich funkcji. W roku 2002 regionalne izby obrachunkowe przeprowadziły łącznie 1415 kontroli⁵, a działalność kontrolna izb koncentrowała się przede wszystkim na prowadzeniu kompleksowych kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. W wyniku przeprowadzonych w 2002 r. kontroli stwierdzono łącznie 24 218 nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Powyższe dane (liczba stwierdzonych uchybień) wskazują na konieczność zwiększenia kontroli wewnętrznej, w tym również poprawienia jej jakości. W celu usprawnienia kontroli wewnętrznej zasadne wydaje się wykorzystanie instytucji audytu wewnętrznego w jednostkach samorządowych.

Literatura

- [1] Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawno-finansowy*, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1997.

⁵ Dane ze Sprawozdania z działalności RIO i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego z 2002 roku (strona internetowa www.rio.gov.pl).

- [2] Dębowska-Romanowska T., *Nadzór nad budżetem i kontrola gospodarki finansowej gmin. Regionalne izby obrachunkowe*, [w:] *Samorząd terytorialny i rozwój lokalny*, red. A. Piekara, Z. Niewiadomski, Wydawnictwo UW, Warszawa 1992.
- [3] Filipiak B., *Kontrola a audyt w jednostkach samorządu terytorialnego – przesłanki i ograniczenia*, [w:] *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Wydawnictwo Gdańskiej Akademii Bankowej, Gdańsk-Jurata 2003.
- [4] Gilowska Z., *System ekonomiczny samorządu terytorialnego w Polsce*, Wydawnictwo Municipium SA, Warszawa 1998.
- [5] Konopna B., *Relacje między Najwyższą Izbą Kontroli a Regionalnymi Izdami Obrachunkowymi*, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 7-8.
- [6] Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, PWE, Warszawa 1976.
- [7] Leoński Z., *Samorząd terytorialny w RP*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1998.
- [8] Miemieć W., *Nadzór i kontrola nad samorządem terytorialnym*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na rok 1996. Zagadnienia ustrojowe i prawno finansowe*, red. W. Miemieć, B. Cybulski, Wydawnictwo Municipium SA, Warszawa 1996.
- [9] Owsiak S., *Finanse publiczne teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1999.
- [10] Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (DzU nr 85, poz. 428).
- [11] Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (DzU nr 78, poz. 483).
- [12] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (DzU nr 91, poz. 578).
- [13] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie wojewódzkim (DzU nr 91, poz. 576).
- [14] Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego, trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (DzU 1998 nr 96, poz. 603).
- [15] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: DzU 2003, nr 15, poz. 148).
- [16] Wojnicki J., *Samorząd lokalny w Polsce i w Europie*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Humanistycznej, Pułtusk 2003.

THE CONTROL AND SUPERVISION OF TERRITORIAL SELF-GOVERNMENT UNITS' FINANCIAL ACTIVITIES

Summary

The idea of the 1998 reform of public administration in Poland was the organizational and financial separation of local and state authorities. Simultaneously new control and supervision mechanisms were introduced in order to detect and correct irregularities in the financial sector of self government units. The main element of the newly created system are regional account chambers. They fulfill three main functions: they control, supervise and give opinion. The regional account chamber is obliged to provide complex financial control of self government units' financial activities at least once in four years' period or at the request of interested unit.

The financial control in the sector of public finances concerns the processes related to accumulation and distribution of public resources as well as property management. In the matters that concern financial control, Polish regulations are convergent with the EU ones.