

*Jolanta Szolno-Koguc*

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

## **Dylematy skuteczności kontroli finansów publicznych (na przykładzie regionalnych izb obrachunkowych)**

### **1. Wprowadzenie**

Specyfika sektora finansów publicznych wyraża się w braku mechanizmów w sposób automatyczny stymulujących efektywność gromadzenia i rozdysponowania zasobów pieniężnych. Celem instytucji tworzących ten sektor nie jest bowiem osiąganie zysków, bezpośrednich korzyści finansowych, z reguły też nie w ich gestii leży zdobywanie środków na finansowanie swojej działalności. Taka sytuacja nierzadko prowadzi do marnotrawstwa i tak ograniczonych zasobów pieniądza publicznego. Warunkiem koniecznym do prawidłowego funkcjonowania sektora finansów publicznych jest m.in. sprawnie działająca kontrola pozyskiwania i wydatkowania środków przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym także jednostki samorządu terytorialnego. Z pewnością nie powinna być ona postrzegana jako ograniczenie ich kompetencji, a tym samym samodzielności finansowej.

### **2. Pojęcie i istota kontroli finansów publicznych**

W literaturze przedmiotu kontrola określana jest jako zespół czynności obejmujących cztery następujące etapy<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Zarys teorii kontroli finansowej* [w:] *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, red. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, PTE, Warszawa 2000, s. 16.

- 1) ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- 2) ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań),
- 3) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności (konfrontacja),
- 4) wyjaśnianie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami.

Wyznaczenia wskazują, jaka powinna być działalność, definiując stan pożądany, którego osiągnięcie uznawane jest za konieczne. Wśród wielu form wyznaczeń można wymienić m.in. normy prawne, dyrektywy polityczne czy zasady działania racjonalnego pod względem ekonomicznym. Wyznaczenia mogą pochodzić zarówno z zewnątrz, od jednostek nadrzędnych, albo też są generowane wewnątrz jednostek podejmujących działalność.

Wykonania oddają stan faktyczny, mogący stanowić całkowitą lub częściową realizację wyznaczeń bądź całkowitą lub częściową niezgodność z tymi wyznaczeniami. W działalności kształtowanej przez wyznaczenia występuje dążenie do osiągnięcia zgodności między wyznaczeniami a wykonaniami, z wykorzystaniem różnorodnych środków i metod.

Konfrontacja polega na porównaniu dwóch szeregów ustalonych zjawisk i stanów, tj. powiązanych ze sobą wyznaczeń i wykonań. Porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym wiąże się ze stworzeniem mechanizmów działania umożliwiających wykonywanie zadań zgodne z obowiązującymi przepisami prawa. W mechanizmy te muszą być wbudowane odpowiednie środki kontroli, które będą sygnalizowały działania odbiegające od normy i wskazywały metody postępowania w takich sytuacjach<sup>2</sup>.

Wyjaśnienie przyczyn niezgodności, jak też zgodności wykonań z wyznaczeniami stanowi najbardziej skomplikowany element kontroli. Do realizacji tego etapu konieczna jest znajomość ustalonych wcześniej stanów i zjawisk rzeczywistych oraz obowiązujących w ich zakresie wyznaczeń<sup>3</sup>.

Z procesem kontroli wiążą się również czynności obejmujące planowanie i przygotowanie, których celem jest ustalenie gdzie, kiedy, w jakim zakresie i w jaki sposób kontrola będzie przeprowadzana, oraz czynności pokontrolne, zmierzające do odpowiedniego opracowania wyników i przekazania ich do dalszego wykorzystania.

Szczególnym rodzajem kontroli, wyodrębnionym ze względu na jej przedmiot, jest kontrola finansowa. Jest ona skoncentrowana na akumulacji i rozdziale

---

<sup>2</sup> M. Komornicka, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, red. W. Miemiec, Unimex, Wrocław 2006, s. 290.

<sup>3</sup> L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *op. cit.*, s. 17–18.

kapitału i środków finansowych niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania organizacji oraz jej rozwoju<sup>4</sup>.

W *Glosariuszu terminów dotyczących audytu i kontroli w administracji publicznej*, opublikowanym przez Najwyższą Izbę Kontroli, pojęcie kontroli finansowej definiowane jest w dwojaki sposób<sup>5</sup>. W ujęciu funkcjonalnym oznacza jeden z rodzajów kontroli, przeprowadzanej przez kontrolera zewnętrznego w celu wyrażenia opinii na temat zgodności sprawozdań finansowych kontrolowanej jednostki z określonymi wymogami. W znaczeniu zarządczym kontrola finansowa to nadany i przyjęty system zarządzania, na który składają się procedury, instrukcje, zasady i mechanizmy, dotyczący procesów finansowych.

Do określenia kontroli w obszarze zjawisk i procesów w sferze finansów publicznych używa się terminów „kontrola finansowa w sektorze publicznym” lub „kontrola finansów publicznych”<sup>6</sup>. Kontrola finansowa ma bowiem szerszy zakres: służy badaniu prawidłowości gospodarki finansów zarówno sektora publicznego, jak i niepublicznego. Istotą zaś kontroli finansów publicznych jest badanie prawidłowości gromadzenia i rozdysponowania pieniądza publicznego.

### 3. Zasady kontroli finansów publicznych

Skuteczność kontroli finansów publicznych uzależniona jest od zasad, według których jest ona przeprowadzana. Formułując je, należy zawsze mieć na uwadze, że kontrola jest narzędziem pracy, a nie jej efektem; środkiem, a nie celem samym w sobie. Zasady kontroli finansów publicznych można podzielić na dwie grupy, wyodrębniając reguły dotyczące procedur oraz odnoszące się do organizacji. Zasady proceduralne stawiają przed kontrolą wymogi<sup>7</sup>:

- 1) legalności postępowania,
- 2) zachowania prawdy obiektywnej,
- 3) równości stron postępowania kontrolnego,
- 4) dowodzenia ustaleń kontroli,
- 5) planowania, programowania, koordynowania,

---

<sup>4</sup> B. Filipiak, *Kontrola a audyt w jednostkach samorządu terytorialnego – przesłanki i ograniczenia* [w:] *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzbą, Wydawnictwo Gdańskiej Akademii Bankowej, Gdańsk 2003, s. 95.

<sup>5</sup> *Glosariusz terminów dotyczących audytu i kontroli w administracji publicznej*, NIK, Warszawa 2005, s. 34.

<sup>6</sup> E. Ruśkowski, *Pojęcia, klasyfikacje, zasady kontroli finansowej* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008, s. 762 i nast.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 766.

- 6) precyzyjności,
- 7) czasowej bliskości w stosunku do działalności kontrolowanej,
- 8) gwarantowania odpowiednio szerokiego zakresu uprawnień podmiotom kontrolującym,
- 9) współpracy z jednostkami kontrolowanymi,
- 10) utrwalenia w formie pisemnej,
- 11) niezwłocznego przekazania do dalszego wykorzystania.

Naczelną zasadą kontroli, warunkującą pełną realizację pozostałych zasad, jest bez wątpienia legalność postępowania, przez którą należy rozumieć działanie prawne o podstawie i formach uregulowanych przepisami prawa.

Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej wyniki kontroli powinny odzwierciedlać rzeczywisty przebieg i charakter zjawisk i zdarzeń będących przedmiotem kontroli. Zasada ta stawia przed kontrolującym wymóg dotarcia do wszystkich dostępnych źródeł, rzetelnego zbadania faktów, prawidłowego udokumentowania stwierdzonych nieprawidłowości i uwzględnienia wszelkich okoliczności sprawy.

Istotną zasadą jest również zasada kontrydiktoryjności, zgodnie z którą podmiot kontrolujący i kontrolowany mają równe uprawnienia do przedstawiania dowodów i ich obrony. Obie strony powinny dążyć do przedstawienia faktów i potwierdzających je dowodów w celu dotarcia do prawdy. Wyrazem tej zasady jest podpisanie, przez inspektora kontroli i przedstawiciela jednostki kontrolowanej, protokołu kontroli, oznaczające akceptację dla ustaleń w nim zawartych.

Zasada dowodzenia ustaleń kontroli wskazuje znaczenie dowodów przedstawionych w toku czynności kontrolnych. Dowodem może być tylko to, co zostało stwierdzone w sposób niebudzący wątpliwości zarówno u strony kontrolującej, jak i kontrolowanej<sup>8</sup>.

Na efektywność kontroli istotnie wpływa planowanie i programowanie, pozwalając optymalizować koszty jej przebiegu. Opracowany program kontroli ułatwia kontrolerom skupienie się na strategicznych punktach badanej działalności i przeciwdziała nadmiernym utrudnieniom dla kontrolowanej jednostki. Z kolei koordynowanie kontroli służy niedopuszczeniu do nadmiaru działań kontrolnych oraz ich dublowania ze strony różnych organów.

Zasada precyzyjności polega na prawidłowym ujęciu wyznaczeń i wykonań. Jest to niezwykle ważne, ponieważ każdy błąd deprecjonuje wagę oraz autorytet procesów kontrolnych. Zamiast niwelować rozbieżności między planami a stanem faktycznym oraz skutki tych różnic, konserwuje on je i pozwala na ich dalsze rzutowanie na funkcjonowanie jednostki.

---

<sup>8</sup> M. Stencel, A. Szypilko, *Działalność kontrolna Regionalnej Izby Obrachunkowej [w:] X lat działalności RIO. Wybrane aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego. Doświadczenia i perspektywy*, red. B. Nitschke, W. Sługocki, RIO, Zielona Góra 2003, s. 66.

Kontrola powinna być przeprowadzana w jak najkrótszym czasie od zaistnienia kontrolowanej działalności lub zdarzenia. Umożliwia to korygowanie ewentualnych rozbieżności między wyznaczeniami a rzeczywistością oraz wyciągnięcie konsekwencji wobec osób odpowiedzialnych. Im dłuższy jest odstęp czasu, tym trudniejsza i bardziej kosztowna jest likwidacja uchybień.

Zagwarantowanie odpowiednich uprawnień kontrolerom jest warunkiem sprawnego przeprowadzania kontroli oraz zapewnia jej lepsze efekty. Kontrolerzy powinni mieć prawo m.in. do wglądu do wszystkich pomieszczeń, analizowania wszelkich dokumentów czy żądania wyjaśnień.

Ważne jest także, aby podmioty kontrolujące i kontrolowane ściśle ze sobą współpracowały. Ułatwia to wykrycie i wyjaśnienie nieprawidłowości, niektóre z nich bowiem mogą mieć źródła nieudokumentowane. Odpowiednia współpraca sprzyja również zachowaniu niezbędnego obiektywizmu i profesjonalizmu.

Pisemne utwalenie przebiegu i wniosków postępowania kontrolnego jest konieczne, aby mogły być one wykorzystane przez inne zainteresowane i uprawnione podmioty. Protokół oraz sprawozdanie pokontrolne powinny zostać sporządzone niezwłocznie po zakończeniu czynności kontrolnych, ponieważ stanowią podstawę do dalszych czynności<sup>9</sup>.

Zasady organizacyjne są uzupełnieniem zasad proceduralnych i stawiają przed kontrolą finansów publicznych wymogi: niezależności, wykonywania przez fachowe kadry oraz posiadania przez kontrolerów właściwych cech moralnych. Zasada niezależności sprzyja zachowaniu obiektywizmu i bezstronności kontroli. Chroni kontrolujących od prób wywierania na nich wpływu, zarówno ze strony podmiotów kontrolowanych, jak i wszystkich innych, w których interesie leży zaburzenie procesu czy zniekształcenie wyników kontroli. Obiektywność i bezstronność oznaczają kierowanie się podczas czynności kontrolnych merytorycznymi kryteriami i przesłankami właściwymi dla rodzaju, przedmiotu i podmiotów kontroli. Brak obiektywizmu działań kontrolnych powoduje, że kontrola nie przynosi oczekiwanych rezultatów.

Kontrolerom powinna zostać zagwarantowana niezawisłość oraz nieusuwalność. Istotnym czynnikiem jest również ustalenie odpowiedniego wysokiego poziomu płac, który zapewni przeciągnięcie do tej profesji kandydatów o najwyższych kwalifikacjach. Kontrolerzy muszą posiadać odpowiednie wykształcenie, doświadczenie oraz zdolności analityczne, gdyż „bez spełnienia wymagania kompetencji i fachowości, kontrola będzie zawsze ułomna”<sup>10</sup>. Równie ważne są reprezentowane przez nich walory moralne. Kontroler powinien charaktery-

<sup>9</sup> L. Kurowski, K. Sochacka-Krysiak, *op. cit.*, s. 35–37.

<sup>10</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1999, s. 29–31.

zować się uczciwością, rzetelnością oraz właściwym stosunkiem do osób kontrolowanych. Jego postawa winna wskazywać, że podejmowane działania leżą w interesie jednostki kontrolowanej, a nie służą wyłącznie poszukiwaniu nieprawidłowości, wykrywaniu i karaniu winnych.

#### **4. Regionalne izby obrachunkowe jako instytucje zewnętrznej kontroli finansów publicznych**

Kontrola finansów publicznych obejmuje zarówno formy wewnętrzne, podejmowane i realizowane w ramach samej jednostki kontrolowanej, jak i zewnętrzne, wykonywane przez organy i instytucje spoza struktur jednostek kontrolowanych, stanowiąc dla tych organów i instytucji zadanie podstawowe lub działalność dodatkową. O zewnętrznym charakterze kontroli świadczy brak jakichkolwiek powiązań w sensie organizacyjnym pomiędzy podmiotem kontrolującym a kontrolowanym<sup>11</sup>. Kontrola zewnętrzna finansów publicznych ma zapewniać zachowanie demokratycznego porządku prawnego oraz względnej efektywności gromadzenia i wydatkowania środków publicznych. Organy kontrolne są pozbawione uprawnień wykonawczych: ich działalność sprowadza się do stwierdzenia stanu faktycznego, jednakże bez możliwości bezpośredniej ingerencji w funkcjonowanie kontrolowanej jednostki. Do głównych instytucji kontrolujących finanse publiczne należą w szczególności: Najwyższa Izba Kontroli, urzędy kontroli skarbowej oraz regionalne izby obrachunkowe.

Do powstania regionalnych izb obrachunkowych przyczyniła się reaktywacja idei samorządu terytorialnego w Polsce. Wyodrębnienie w ramach sektora finansów publicznych podsektora samorządowego, jak również konstytucyjne zagwarantowanie jednostkom samorządu terytorialnego względnej niezależności umożliwiło prowadzenie przez organy tych podmiotów samodzielnej gospodarki finansowej. Autonomia ta bynajmniej nie jest i nie powinna być równoznaczna ze zniesieniem mechanizmów kontrolnych. Czynności kontrolne sprzyjają bowiem m.in. eliminowaniu działań, które wykraczają poza prawnie określone granice zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego<sup>12</sup>.

Pierwsze wzmianki dotyczące powołania regionalnych izb obrachunkowych pojawiły się w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym. Insty-

<sup>11</sup> D. Wacinkiewicz, *Kontrola i nadzór w prawie komunalnym*, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 141.

<sup>12</sup> E. Salik, *Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych w zakresie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2005* [w:] *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzałek, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań–Wrocław 2007, s. 459.

tucja jednakże nie powstała od razu – przez pierwsze dwa lata po reaktywowaniu gmin kontrolę i nadzór nad ich finansami sprawował wojewoda za pośrednictwem pełnomocnika. Regionalne izby obrachunkowe jako państwowe organy nadzoru i kontroli gospodarki finansowej samorządu terytorialnego zostały utworzone dopiero na mocy przedmiotowej ustawy uchwalonej 7 października 1992 r.<sup>13</sup> Cytowana ustawa znalazła umocowanie w art. 171 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym regionalne izby obrachunkowe są organami nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych<sup>14</sup>. Ponadto działalność izb opiera się na ustawie o finansach publicznych<sup>15</sup> oraz ustawach regulujących ustrój samorządu terytorialnego w Polsce<sup>16</sup>.

Regionalne izby obrachunkowe kontrolują gospodarkę finansową, w tym realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne, nie tylko jednostek samorządu terytorialnego, ale także ich związków i stowarzyszeń, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych, oraz innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Regionalne izby obrachunkowe przeprowadzają cztery typy kontroli: kontrole kompleksowe, kontrole problemowe, kontrole doraźne oraz kontrole sprawdzające.

Kontrole kompleksowe obejmują wszelkie przygotowania i realizację operacji finansowych związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków finansowych, ich ewidencją i sprawozdawczością. Nie oznacza to jednak, że kontrole zostają poddane wszystkie wykonane przez kontrolowaną jednostkę operacje finansowe. Przedmiot kontroli stanowi zazwyczaj reprezentatywna dla danej populacji próba wybranych operacji<sup>17</sup>. Zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych izby mają obowiązek przeprowadzenia kontroli kompleksowej w każdej jednostce samorządu terytorialnego co najmniej raz na cztery lata. Ustawa nie określa jednak ani częstotliwości, ani przedmiotowego zakresu kontroli w stosunku do pozostałych jednostek podlegających kontroli izb. Zagadnienia objęte kontrolą kompleksową zostały opracowane i przyjęte w formie

<sup>13</sup> Art. 1 Ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 55 poz. 577 z późn. zm.

<sup>14</sup> Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm.

<sup>15</sup> Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1241 z późn. zm.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591 z późn. zm.; Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1592 z późn. zm.; Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

<sup>17</sup> M. Poniatowski, *Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych* [w:] *Regionalne Izby Obrachunkowe w Polsce w latach 1993–2003*, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Wrocław 2003, s. 120.

uchwały Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych<sup>18</sup>. W szczególności jej zapisy wskazują na potrzebę takiej kontroli w obszarze: ustaleń ogólno-organizacyjnych, księgowości i sprawozdawczości budżetowej, gospodarki pieniężnej i rozrachunków, realizacji dochodów budżetowych, w tym dochodów z podatków i opłat lokalnych oraz gospodarowania mieniem, dokonywania wydatków budżetowych, stosowania przepisów o zamówieniach publicznych, gospodarowania mieniem komunalnym, realizacji zadań z zakresu administracji rządowej zleconych i powierzonych jednostkom samorządu terytorialnego, rozliczenia jednostek samorządu terytorialnego z jej jednostkami organizacyjnymi. Ponadto wskazana uchwała dopuszcza możliwość rozszerzenia zakresu tematyki kontroli o inne zagadnienia, w przypadku wystąpienia ku temu przesłanek.

Kontrola kompleksowa jest kontrolą *ex post*, czyli stanowi podsumowanie zdarzeń przeszłych. Jeżeli jest przeprowadzana w połowie kadencji organów samorządu terytorialnego, to pozwala na sprawdzenie i ocenę sposobu zarządzania finansami badanej jednostki, dając asumpt do eliminacji nieprawidłowości i poprawy gospodarowania środkami publicznymi; jeżeli natomiast dokonywana jest pod koniec kadencji, to ma walor historyczny, niejednokrotnie wykorzystywany nie tyle merytorycznie, ile politycznie. Jednostki samorządu terytorialnego, z uwagi na cykliczność kontroli kompleksowych, wiedzą, kiedy mogą spodziewać się kolejnych kontroli. Skutkuje to tym, że w okresie między kontrolami często prowadzą działania niekoniecznie zgodne z regulacją prawną czy regułami racjonalności, a ich funkcjonowanie ulega poprawie przed terminem zbliżającej się kontroli. Dość powszechna jest opinia, że „formuła pojęcia kontroli kompleksowej – dobrej dla lat 90. XX wieku uległa wyczerpaniu”<sup>19</sup>. Jednym z powodów stały się zmiany w sposobie zbierania informacji dotyczących gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Informacje częściowo gromadzone są w sposób elektroniczny przy wykorzystaniu sprawozdań budżetowych wysyłanych do Ministerstwa Finansów, uwzględniają nierzadko analizy wskaźników dotyczących stanu gospodarki samorządowej; stąd uzasadnione jest stwierdzenie, że kontrola kompleksowa skupia się głównie na weryfikacji przestrzegania przez organy samorządowe prawa w zakresie gospodarki finansowej.

Drugi typ kontroli przeprowadzanych przez regionalne izby obrachunkowe stanowią kontrole problemowe. Obejmują one wybrane zagadnienia gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych danego podmiotu. Ten rodzaj kontroli przeprowadzany jest w przypadku wystąpienia potrzeb i istnienia możliwości,

<sup>18</sup> Uchwała nr 3/2001 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 21 marca 2001 r., zastąpiona uchwałą nr 2/2011 z dnia 17 marca 2011 r.

<sup>19</sup> R.P. Krawczyk, *Regionalne izby obrachunkowe – wyspecjalizowany organ nadzoru i kontroli gospodarki finansowej samorządu terytorialnego* [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, red. J.P. Tarno, RIO, Zielona Góra 2005, s. 87–88.



po wcześniejszym zapewnieniu czasu i środków niezbędnych do przeprowadzenia kontroli. Zakres przedmiotowy kontroli problemowej wynika z posiadanych przez izby informacji na temat nieprawidłowości występujących w określonych dziedzinach gospodarki finansowej kontrolowanych podmiotów<sup>20</sup>. Ten rodzaj kontroli przeprowadzany jest z własnej inicjatywy izby lub na wniosek jednostek samorządu terytorialnego, organów administracji rządowej, agencji i funduszy celowych, prokuratury, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego. Wnioski obywateli dotyczące przeprowadzenia kontroli nie są wiążące dla regionalnych izb obrachunkowych, jednakże sygnalizują problemy, które izba powinna mieć na uwadze, planując przeprowadzenie kontroli.

Regionalne izby obrachunkowe przeprowadzają także wspólne kontrole problemowe, w oparciu o uzgodniony program kontroli, który jest realizowany w skali kraju. Kontrole koordynowane przygotowuje Komisja Koordynacji Kontroli Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych. Koordynatorem kontroli jest jedna wybrana izba, której zadaniem jest sporządzenie szczegółowego raportu, zawierającego opis i ocenę stanu faktycznego, jak również skalę występujących nieprawidłowości oraz ich przyczyny. Kontrola wybranego segmentu gospodarki finansowej przez wszystkie izby umożliwia ocenę danego zjawiska w skali całego kraju. Od 2002 r. wybrane tematy kontroli koordynowanych są realizowane przez regionalne izby obrachunkowe wspólnie z Najwyższą Izbą Kontroli<sup>21</sup>.

W praktyce niekiedy dochodzi do zastąpienia kontroli kompleksowej przez wiele rodzajów kontroli problemowej w wyniku wyczerpania wymaganej tematyki w okresie czteroletnim. Zdania na ten temat są jednakże podzielone. Za takim rozwiązaniem przemawia bez wątpienia fakt, że zapewnia ono szybsze dostarczenie informacji o problemach i nieprawidłowościach mających miejsce w kontrolowanym podmiocie, co przyczynia się do racjonalizacji gospodarki finansowej oraz pozwala na opracowanie raportów w obszarach tematów kontrolowanych w skali całego kraju w danym roku budżetowym<sup>22</sup>. Wyrażane są także poglądy, że jest to postępowanie niezasadne: inne są bowiem przesłanki prowadzenia kontroli problemowej, a inne – kompleksowej. Poza tym prowadzi ono do nadmiernych utrudnień w pracy kontrolowanych podmiotów oraz rodzi nieuzasadnione koszty, wymagając dodatkowych czynności: logistyczno-programujących – na etapie planowania kontroli, koordynacyjnych – na etapie przeprowadzania kontroli, oraz spajających – na etapie formułowania wniosków końcowych.

<sup>20</sup> E. Salik, *op. cit.*, s. 461.

<sup>21</sup> M. Sola, *Jak przygotować urząd gminy do kontroli wewnętrznej i zewnętrznej*, Municipium, Warszawa 2009, s. 185.

<sup>22</sup> R.P. Krawczyk, *Kontrola zewnętrzna nad samorządem terytorialnym [w:] Samorządowy poradnik budżetowy na rok 2004*, red. W. Miemieć, B. Cybulski, Municipium, Warszawa 2004, s. 266–267.

Kontrole doraźne przeprowadzane są poza planem kontroli, na podstawie decyzji prezesa danej izby. Kontrole tego rodzaju podejmowane są zazwyczaj w związku z otrzymaniem zewnętrznych sygnałów o wystąpieniu nieprawidłowości w gospodarce finansowej danego podmiotu. O nieprawidłowościach mogą informować m.in. mieszkańcy, radni, organy jednostek samorządowych albo organy ścigania, posłowie, senatorowie, NIK, urzędy skarbowe i kontroli skarbowej. Kontrole doraźne mogą być również dokonywane w celu uzyskania informacji w związku z prowadzonymi czynnościami nadzorczymi izb lub prowadzonym postępowaniem w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>23</sup>.

Tabela 1. Kontrole przeprowadzone w latach 1993–2008

Rok	Liczba kontroli	Rodzaje kontroli			
		kompleksowe	problemowe	doraźne	sprawdzające
1993	1007	305	611	81	10
1994	1634	723	643	150	118
1995	1549	777	549	104	119
1996	1559	776	510	152	121
1997	1442	642	599	136	65
1998	1487	635	593	147	112
1999	1336	789	313	100	134
2000	1546	799	434	213	100
2001	1316	789	263	173	91
2002	1415	838	280	225	72
2003	1392	820	241	250	81
2004	1286	717	293	224	52
2005	1282	788	239	174	81
2006	1328	765	209	251	103
2007	1279	722	299	192	68
2008	1294	763	245	176	110
Razem	22 152	11 648	6321	2748	1437

Źródło: T. Dobek, *Działania regionalnych izb obrachunkowych w zakresie oceny komunalnej gospodarki finansowej*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 1–2, s. 125.

Kontrole sprawdzające mają za zadanie zbadanie wykonania wystąpień pokontrolnych wydawanych w wyniku wcześniej przeprowadzonych kontroli. Niezależnie od przeprowadzanych odrębnych kontroli sprawdzających inspektorzy

<sup>23</sup> B. Filipiak, *Miejsce i znaczenie kontroli gospodarki finansowej [w:] 15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych*, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Poznań 2007, s. 85.

weryfikują realizację wniosków pokontrolnych podczas każdej kolejnej kontroli kompleksowej.

Dane zamieszczone w tabeli 1 pokazują wahania liczby kontroli przeprowadzanych corocznie przez regionalne izby obrachunkowe, choć można zauważyć ogólną tendencję spadkową. Łącznie w analizowanym okresie 1993–2008 izby przeprowadziły 22 152 kontrole, z czego najwięcej było kontroli kompleksowych (ponad 52% liczby kontroli ogółem). Od 1994 r. izby przeprowadziły 6321 kontrole problemowych, co stanowi ponad 28% kontroli ogółem. W porównaniu z pierwszymi latami istnienia izb liczba kontroli problemowych zmniejszyła się o połowę. Najczęściej przeprowadzane były kontrole doraźne i sprawdzające, stanowiły odpowiednio 12,4% oraz 6,5% kontroli ogółem.

## 5. Kryteria kontroli przeprowadzanych przez regionalne izby obrachunkowe

Najtrudniejszym elementem procesu kontroli jest ustalenie mierników oceny poprawności funkcjonowania badanych podmiotów, które pozwoliłyby na budowę modelu służącego do porównań stanu faktycznego ze stanem postulowanym. Prawidłowe prowadzenie procesu kontroli w znacznym stopniu uzależnione jest od właściwego określenia tych mierników, czyli kryteriów kontroli, ponieważ są one fundamentem całego dalszego postępowania kontrolnego i jego rezultatów. Kryteria pozwalają wskazać elementy konieczne do zbadania, uprawnienia organu sprawującego kontrolę oraz wyznaczyć praktyczny wymiar samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w zakresie wydatkowania środków publicznych, dlatego powinny być czytelne i jednoznaczne<sup>24</sup>.

Kryteria kontroli, wynikające z art. 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, są zróżnicowane w zależności od tego, czy mamy do czynienia z zadaniami własnymi, czy zadaniami zleconymi. Zróżnicowanie kryteriów akcentuje niezależność samorządu dotyczącą prowadzenia gospodarki w zakresie zadań własnych<sup>25</sup> oraz jest zgodne z Europejską kartą samorządu terytorialnego<sup>26</sup>. Zada-

---

<sup>24</sup> T. Turek, *Regionalna izba obrachunkowa jako organ kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki finansowej* [w:] *System finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań–Wrocław 2003, s. 217.

<sup>25</sup> M. Kasiński i in., *Ustawa o Regionalnych Izbach Obrachunkowych z komentarzem oraz teksty innych aktów prawnych*, Municipium, Warszawa 1994, s. 39.

<sup>26</sup> Art. 8 ust. 2 Europejskiej karty samorządu terytorialnego stanowi: „Wszelka kontrola administracyjna społeczności lokalnych powinna w zasadzie mieć na celu jedynie zapewnienie przestrzegania prawa i zasad konstytucyjnych. Kontrola administracyjna może jednakże obejmować

nia własne, które realizowane są na podstawie wyodrębnionych środków finansowych i służą zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej, kontrolowane są według kryterium legalności i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Zadania zlecone traktowane są jako zadania o charakterze państwowym i podlegają kontroli wzbogaconej o kryteria gospodarności, rzetelności i celowości<sup>27</sup>.

Podstawowym kryterium, nierzadko traktowanym jako swoiste metakryterium ustanowione dla prowadzenia kontroli, jest zgodność z prawem, która w znaczeniu potocznym utożsamiana jest z pojęciem legalności. Pozostałe kryteria mogą być stosowane tylko w granicach obowiązującego prawa. Legalność jest pojęciem wieloaspektowym. W sensie merytorycznym oznacza podejmowanie decyzji lub działania zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, ale również kontrolowanie prawidłowości stanowienia przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce kontrolowanej i działalność tej jednostki na podstawie tych przepisów. W rezultacie badania legalności gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego organ kontrolny powinien ustalić, czy dochody i przychody zostały uzyskane z zastosowaniem właściwej procedury i czy okoliczności wydatkowania środków finansowych i cele, na które zostały przeznaczone te środki, były zgodne z procedurą ich wydatkowania określoną w przepisach prawa.

Drugi, formalny aspekt legalności przejawia się w rzetelnym, czyli prawdziwym dokumentowaniu rzeczywistych zachowań. Powołując się na tak szerokie ujęcie kryterium zgodności z prawem, można pokusić się o stwierdzenie, że zawiera ono w sobie kolejne kryterium kontroli, tj. zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. W tym miejscu można się zatem zastanowić na zasadnością umieszczenia w ustawie kryterium zgodności dokumentacji ze stanem faktyczny, podobna wątpliwość dotyczy także kryterium rzetelności.

Kryterium rzetelności wymaga ustalenia, czy wszystkie operacje gospodarcze są właściwie udokumentowane, czy dokumenty będące podstawą zapisu w księgach rachunkowych są opisane w sposób umożliwiający identyfikację zrealizowanego zadania, czy zostały sprawdzone przed ich zaksięgowaniem przez odpowiednie służby oraz czy stosowane w jednostce zasady rachunkowości zapewniają rzetelne, jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej. Nierzadko podkreśla się, że użycie kryterium rzetelności wydaje się niezbyt trafne, ponieważ dotyczy ono właśnie zgodności dokumentacji ze stanem rzeczywistym, o czym mówi już wcześniej wymienione kryterium<sup>28</sup>. Kryterium rzetelności odnosi się jednak

---

kontrolę celowości realizowaną przez organ wyższego szczebla w odniesieniu do zadań, których wykonanie zostało społecznościom lokalnym delegowane”.

<sup>27</sup> A. Talik, *Skutki kontroli realizowanych przez regionalne izby obrachunkowe (cz. I)*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 3, s. 54.

<sup>28</sup> I. Sierpowska, A. Talik, *Nadzór a kontrola w kontekście art. 27 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 4, s. 41.

nie tylko do sposobu generowania dokumentów, ale również ma na względzie weryfikację poprawności postępowania pracowników jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem ich sumienności, staranności i terminowości.

Celowość rozpatrywana jest pod względem realizacji celów; zasadniczym pytaniem jest, czy kontrolowane działanie jest racjonalne, pożyteczne oraz czy daje spodziewany efekt. Dokonując kontroli pod względem celowości, ocenia się wybór między różnymi możliwościami oraz próbuje określić cel, jaki spowodował dane rozwiązanie. Dąży się również do określenia trafności wybranego celu, jak również trafności wyboru sposobu jego realizacji. Kryterium celowości wyraża ocenę słuszności wybranych rozwiązań z punktu widzenia celów ogólnospołecznych oraz społeczno-gospodarczych.

Kontrola gospodarki finansowej z użyciem kryterium gospodarności ma na względzie określenie wzajemnej relacji kosztów i korzyści. Ocena działań winna skupiać się na sprawdzeniu, czy założone cele zostały osiągnięte i jakie zrodziło to koszty. Badanie gospodarności ma umożliwić odpowiedź na pytanie, czy działania kontrolowanego podmiotu są oszczędne i gospodarne oraz czy realizacja postawionych zadań była możliwa z wykorzystaniem mniejszych nakładów osobowych i rzeczowych lub w bardziej skuteczny sposób. Gospodarność może być bowiem rozumiana w dwóch wariantach. Pierwszy wariant sprowadza się do maksymalizacji stopnia realizacji celu. Wariant drugi podkreśla osiąganie celu lub efektu przy minimalnych nakładach, określa stopień oszczędności środków.

Regionalne izby obrachunkowe dokonują również kontroli pod względem rachunkowym i formalnym kwartalnych sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej. Kontrola ta stanowi szczególnie rodzaj kontroli finansowej, nie opiera się ona na bowiem zasadzie kontroli zgodności działań z prawem i dokumentacji ze stanem faktycznym, a dotyczy jedynie prawidłowości i poprawności sporządzania sprawozdań.

## **6. Podsumowanie**

Po 18 latach od powołania do życia regionalnych izb obrachunkowych można stwierdzić, że pomimo pewnych trudności, które towarzyszyły ich powstawaniu, stały się one integralną częścią instytucjonalnego krajobrazu. Widoczna jest zmiana w postrzeganiu regionalnych izb obrachunkowych przez jednostki samorządu terytorialnego, relacje między nimi nabrały wyraźnie partnerskiego charakteru. Choć działania izb od początku koncentrują się na realizacji nadzoru i kontroli, coraz większego znaczenia nabierają pozostałe funkcje: opiniodaw-

cza i instruktażowo-szkoleniowa. Wpływa to na umocnienie wizerunku izb jako organów wspomagających samorządy w ich legalnej działalności finansowej.

Analiza działalności kontrolnej regionalnych izb obrachunkowych rodzi jednakże pewne wątpliwości, zwłaszcza w odniesieniu do kryteriów przeprowadzanych kontroli i możliwości dokonania na ich podstawie pełnej oceny gospodarki finansowej kontrolowanego podmiotu. Prowadzenie gospodarki finansowej zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa jest czynnikiem koniecznym, ale niewystarczającym dla skuteczności i efektywności działania danego podmiotu. Niezaprzeczalnie, kontrola finansów samorządowych przeprowadzana przez regionalne izby obrachunkowe jest potrzebna. Należy się jednak zastanowić, czy nie byłoby wskazane zmodyfikowanie kryteriów kontroli tak, aby na podstawie jej wyników możliwe było przygotowanie pełnych danych dotyczących kondycji finansowej polskiego samorządu, i które mogłyby być aktywnie wykorzystywane w procesach decyzyjnych, zarówno przez organy rządowe, jak i samorządowe. Przekształceniom modelu systemu kontroli finansów publicznych winno towarzyszyć ewoluowanie od znaczącej dominacji kryterium legalności do szerokiego i powszechnego stosowania kryterium celowości, gospodarności oraz efektywności<sup>29</sup>.

## Literatura

- Dobek T., *Działania regionalnych izb obrachunkowych w zakresie oceny komunalnej gospodarki finansowej*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 1–2.
- Filipiak B., *Kontrola a audyt w jednostkach samorządu terytorialnego – przesłanki i ograniczenia* [w:] *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, red. L. Pawłowicz, R. Wierzba, Wydawnictwo Gdańskiej Akademii Bankowej, Gdańsk 2003.
- Filipiak B., *Miejsce i znaczenie kontroli gospodarki finansowej* [w:] *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych*, red. J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Poznań 2007.
- Glosariusz terminów dotyczących audytu i kontroli w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1999.
- Kasiński M. i in., *Ustawa o Regionalnych Izbach Obrachunkowych z komentarzem oraz teksty innych aktów prawnych*, Municipium, Warszawa 1994.

---

<sup>29</sup> C. Rudzka-Lorentz, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna gospodarki oraz finansów samorządu terytorialnego* [w:] *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, red. H. Sochacka-Krysiak, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008, s. 280.

- Komornicka M., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych* [w:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, red. W. Miemiec, Unimex, Wrocław 2006.
- Krawczyk R.P., *Kontrola zewnętrzna nad samorządem terytorialnym* [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na rok 2004*, red. W. Miemiec, B. Cybulski, Municipium, Warszawa 2004.
- Krawczyk R.P., *Regionalne izby obrachunkowe – wyspecjalizowany organ nadzoru i kontroli gospodarki finansowej samorządu terytorialnego* [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego*, red. J.P. Tarno, RIO, Zielona Góra 2005.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Zarys teorii kontroli finansowej* [w:] *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, red. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, PTE, Warszawa 2000.
- Poniatowski M., *Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych* [w:] *Regionalne Izby Obrachunkowe w Polsce w latach 1993–2003*, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Wrocław 2003.
- Rudzka-Lorentz C., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna gospodarki oraz finansów samorządu terytorialnego* [w:] *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, red. H. Sochacka-Krysiak, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2008.
- Ruśkowski E., *Pojęcia, klasyfikacje, zasady kontroli finansowej* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2008.
- Salik E., *Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych w zakresie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2005* [w:] *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań–Wrocław 2007.
- Sierpowska I., Talik A., *Nadzór a kontrola w kontekście art. 27 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 4.
- Sola M., *Jak przygotować urząd gminy do kontroli wewnętrznej i zewnętrznej*, Municipium, Warszawa 2009.
- Stencel M., Szypiłko A., *Działalność kontrolna Regionalnej Izby Obrachunkowej* [w:] *X lat działalności RIO. Wybrane aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego. Doświadczenia i perspektywy*, red. B. Nitschke, W. Sługocki, RIO, Zielona Góra 2003.
- Talik A., *Skutki kontroli realizowanych przez regionalne izby obrachunkowe (cz. I)*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 3.
- Turek T., *Regionalna izba obrachunkowa jako organ kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie gospodarki finansowej* [w:] *System finansów samorządu terytorialnego*, red. L. Patrzalek, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań–Wrocław 2003.
- Uchwała nr 3/2001 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 22 marca 2001 r., zastąpiona uchwałą nr 2/2011 z dnia 17 marca 2011 r., dostępne w serwisie internetowym [www.no.gov.pl](http://www.no.gov.pl).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r., Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1241 z późn. zm.

- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1592 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1590 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 55, poz. 577 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. z 2001 r., nr 142, poz. 1591 z późn. zm.
- Wacinkiewicz D., *Kontrola i nadzór w prawie komunalnym*, C.H. Beck, Warszawa 2007.

### **The Dilemmas of the Efficient Control of Public Finance (The Case of the Regional Chambers of Audit)**

The proper public finance management is conditioned by an efficient system for exercising control over the acquisition and use of funds by public finance units including territorial government entities. The problems connected with the effective control of public finance concern not only its scope, organisation and procedures but, in the first place, the relevant criteria which comply with regulations in force (legality) and based on the principles of efficiency, effectiveness and good management practices. The verification process does not infringe upon the financial autonomy of the controlled entities, but it provides a basis for rationalising public finance management.

**Jolanta Szolno-Koguc** – doktor habilitowany, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, Wydział Ekonomiczny, Instytut Ekonomii i Finansów, Katedra Finansów Publicznych.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* finanse publiczne, budżet i gospodarka budżetowa, publiczne fundusze celowe, podatki i system podatkowy.

*e-mail:* jszolno@hektor.umcs.lublin.pl