

TOMASZ TUREK
Katowice

KONTROLA GOSPODARKI FINANSOWEJ GMINY

Reaktywowanie instytucji samorządu terytorialnego należy do najbardziej doniosłych wydarzeń, jakie dokonały się w Polsce po 1989 r. Ustawa o samorządzie terytorialnym¹, którą określa się mianem ustrojowej, dokonała rozdziału sfery administracyjnej i lokalnej (samorządowej), przez co powstał model administracji dualistycznej. Wydaje się, że o charakterze, istocie i zakresie samorządu terytorialnego stanowi wydzielenie przez państwo pewnej części swojej władzy prawodawczej i wykonawczej gminom do ich samodzielnego wykonywania. W takim ujęciu problemu trudno przeciwstawić instytucję samorządu państwu czy też stawiać obok niego, gdyż organy lokalne działają w określonych przez „suwerena” ramach prawnych, pod kontrolą oraz nadzorem administracji państwowej i sądownictwa, głównie administracyjnego². Właściwa działalność samorządu możliwa jest tylko w systemie demokratycznym, gdzie mamy do czynienia z jasno określonymi kompetencjami podzielonej władzy.

Obecnie funkcjonuje jednoszczeblowy model samorządu lokalnego na poziomie gminy, która jest jednocześnie jednostką podziału terytorialnego kraju³. Gminom przyznano osobowość prawną, dzięki czemu nie są one tylko podmiotami prawa publicznego, ale także prawa prywatnego. Taki stan rzeczy

¹ Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 16, poz. 95 z późniejszymi zmianami).

² A. A g o p s z o w i c z, *Zarys prawa samorządu terytorialnego*, Katowice 1991, s. 10; M. M i e m i e c, *Państwo a samorząd terytorialny*, [w:] *Prawo samorządu terytorialnego*, Katowice 1991, nr 22, s. 8.

³ Z. N i e w i a d o m s k i, W. G r z e l c z a k, *Ustawa o samorządzie terytorialnym z komentarzem oraz teksty innych ustaw samorządowych*, Warszawa 1990, s. 5-6.

daje możliwość uczestnictwa w obrocie gospodarczym, posiadania własnego majątku, rozporządzania nim i zaciągania zobowiązań⁴. Niezwykle ważną kwestią jest zapewnienie sądowej ochrony samodzielności gminy.

Pomimo usytuowania samorządu terytorialnego na szczeblu gminy struktury jego wykraczają poza zakres tej ostatniej. Wskazując na organizację samorządu należy dostrzec:

- 1) organy gminy *sensu stricto*,
- 2) organizację terytorialną (podział na sołectwa, dzielnice i osiedla oraz ich organy),
- 3) instytucjonalne formy współpracy międzygminnej i reprezentacji wspólnych interesów⁵.

Rozpatrując aspekt samodzielności i samorządności organów lokalnych, wskazać trzeba na niezwykle czuły ich element, jakim jest niezależność finansowa, jak również na swobodę w zakresie rozporządzania posiadanym mieniem. Istotne pytanie sprowadza się do tego, co wyznacza ową samodzielność – czy jest nią sfera dochodów, czy także sfera wydatków? Wydaje się, że sprawą pierwszorzędnej wagi jest zapewnienie niezależności gmin, a więc całej strony dochodów. Mało prawdopodobne jest jednak, by jednostki samorządu terytorialnego były samowystarczalne w sposób całkowity i zupełny, gdyż to państwo mniej lub bardziej bezpośrednio wyznacza, wskazuje źródła dochodów lokalnych. Nie wolno zapominać, że do zadań samorządu należy zaspokajanie określonych spraw lokalnych, a więc w szerszym rozumianym pojęciu także i interesu państwa. Trudno się więc spodziewać, by to ostatnie nie było zainteresowane finansowaniem i jednocześnie kontrolowaniem części działań regionalnych. Określenie sfery dochodów, ich źródeł i wielkości jest niezwykle istotne, lecz nie wolno pomijać drugiej strony, a więc wydatków. Zakres swobody dysponowania określonymi środkami finansowymi, wskazanie zadań, na które będą one przeznaczane, decyduje również w dużej mierze o samodzielności organów samorządu terytorialnego.

Gospodarka finansowa gminy obejmuje szereg czynności i działań, których celem jest pobór dochodów oraz rozdysponowanie określonych środków, tj. ich wydatkowanie. Gospodarka ta może być prowadzona bądź bezpośrednio

⁴ T e n ż e, *Organizacja samorządu terytorialnego*, [w:] *Prawo samorządu terytorialnego*, Katowice 1990, nr 4, s. 5; E. K a l t e n b e r g - K w i a t k o w s k a, *Samorząd terytorialny w Polsce. Nadzieje i wątpliwości*, „Samorząd Terytorialny”, 1992, nr 7-8, s. 40-41; M i e m i e c, dz. cyt., s. 10.

⁵ N i e w i a d o m s k i, *Organizacja samorządu terytorialnego*, s. 6.

przez samorządy lokalne i ich organy w ramach budżetów gmin, kiedy to wszystkie dochody z prowadzonej działalności wpływają do budżetu, a jej koszty są pokrywane także z niego, bądź w formie gospodarki pozabudżetowej. Prawo budżetowe wymienia trzy formy organizacyjne gospodarki pozabudżetowej: zakłady budżetowe, środki specjalne i gospodarstwa pomocnicze⁶. Koszty ich działalności pokrywane są z uzyskiwanych dochodów własnych.

Bardzo ważnym elementem gospodarki finansowej gmin jest sprawowanie kontroli i nadzoru nad tym rodzajem działalności, który ma zapewnić właściwe, odpowiednie i racjonalne gospodarowanie określonymi środkami finansowymi. Ze względu na usytuowanie podmiotu dokonującego kontroli wyróżniamy kontrolę zewnętrzną i wewnętrzną. W zakresie kontroli zewnętrznej funkcje te pełnią regionalne izby obrachunkowe. Do organów kontroli wewnętrznej zaliczamy radę gminy, komisję rewizyjną oraz głównych księgowych (skarbników) gmin.

Najwyższym w gminie organem, do którego należą kompetencje tak uchwałodawcze, jak i kontrolne, jest rada gminy. Kontrolę rada może sprawować bądź w sposób bezpośredni na sesjach (przyjmowanie, analizowanie sprawozdań zarządu), bądź w sposób pośredni – za pomocą powoływanych komisji, które nie mają własnych kompetencji kontrolnych, lecz działają w granicach wyznaczonych przez radę⁷. Ustawa samorządowa jako obligatoryjny organ rady wymienia komisję rewizyjną. Inne komisje (np. gospodarczo-finansowa) mają charakter fakultatywny, a zasady sprawowania przez nie kontroli winny być dokładnie określone. Zakres działania komisji rewizyjnej reguluje w sposób jasny statut gminy.

Podmiotem podlegającym kontroli rady gminy i komisji jest zarząd gminy. Do jego zadań należy przygotowanie projektu budżetu gminy przy uwzględnieniu obowiązujących zasad prawa budżetowego oraz wskazówek przekazanych przez radę⁸. Powyższy projekt wraz z informacją o stanie mienia komunalnego zarząd przedstawia radzie oraz regionalnej izbie obrachunkowej⁹. W przypadku nieuchwalenia budżetu przez radę gminy do końca roku poprzedzającego rok budżetowy gospodarka finansowa gminy prowadzona jest

⁶ Ustawa z 5 stycznia 1991 r. – prawo budżetowe (Dz.U. Nr 4, poz. 18 z późniejszymi zmianami).

⁷ W. L a c h i e w i c z, R. S z o s t a k, *Komisja rewizyjna rady gminy jako ogniwo kontroli wewnętrznej w gminie*, „Finanse Komunalne”, 1994, nr 1, s. 23.

⁸ Art. 52 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym.

⁹ Art. 52 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym.

na podstawie projektu budżetu. Stan taki nie może trwać jednak dłużej niż do 31 marca roku budżetowego, gdyż po przekroczeniu tego terminu regionalna izba obrachunkowa ustala najpóźniej do końca kwietnia budżet gminy w zakresie obowiązujących zadań własnych i zleconych. Obok projektu budżetu zarząd gminy opracowuje również plan finansowy dla zadań z zakresu administracji rządowej, zleconych gminie na podstawie kwot dotacji przyznanych na ten cel w danym roku kalendarzowym¹⁰.

Ponieważ wykonanie budżetu należy do kompetencji zarządu, on też odpowiada za prawidłową i właściwą gospodarkę finansową gminy¹¹. Po sporządzeniu projektu budżetu, jak i w trakcie jego wykonywania, zarząd winien przestrzegać zasady równowagi budżetowej, a więc działać tak, by wydatki budżetu nie przekraczały dochodów oraz dokonywać tych pierwszych w miarę wpływu dochodów budżetowych. Prowadząc gospodarkę finansową zarząd zobligowany jest do przedstawienia informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze w terminie 60 dni po upływie okresu sprawozdawczego tak radzie gminy, jak i regionalnej izbie obrachunkowej. Zarząd dokonuje również opracowania rocznego sprawozdania z wykonania budżetu w układzie działów, rozdziałów i paragrafów oraz planów finansowych zadań zleconych gminie z zakresu administracji rządowej. Sprawozdanie otrzymuje urząd statystyczny oraz regionalna izba obrachunkowa. Rada gminy do dnia 30 kwietnia po roku sprawozdawczym rozpatruje dokumenty z wykonania budżetu, jak również podejmuje decyzje w sprawie udzielenia absolutorium zarządowi¹².

Zadaniem głównego księgowego (skarbnika) gminy jest sprawowanie kontroli nad realizacją budżetu i innych określonych zadań finansowych. Sprowadza się ona do wstępnej, bieżącej i następnej kontroli funkcyjnej, kontroli legalności dokumentów oraz operacji gospodarczych.

Szerokim i ogólnym instrumentem kontroli jest zasada jawności prowadzonej działalności finansowej, przejawiająca się w ogłaszaniu uchwały budżetowej, jak i sprawozdania z jej wykonania w sposób ogólnodostępny, informowaniu mieszkańców o założeniach projektu budżetu, kierunkach gospodarki i polityki społecznej.

Właściwą kontrolę prowadzonej przez gminy i związki międzygminne gospodarki finansowej sprawują powołane ustawą z dnia 7 października

¹⁰ J. G l u m i ń s k a, *Komunalna gospodarka finansowa*, [w:] *Prawo samorządu terytorialnego*, Katowice 1991, nr 12, s. 10

¹¹ Art. 30 ust. 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie terytorialnym.

¹² Art. 55 ustawy prawo budżetowe.

1992 r. regionalne izby obrachunkowe¹³. Ustawa wymienia trzy grupy podstawowych zadań, jakie winny realizować izby obrachunkowe. Po pierwsze, są one powołane do kontroli gospodarki finansowej gmin, związków międzygminnych oraz innych komunalnych osób prawnych i sejmików samorządowych. Po drugie, w gestii izb leży sprawowanie nadzoru nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych. Po trzecie, prowadzą one działalność informacyjną i szkoleniową. Wymienione wyżej zadania zawarte są w art. 1 ust. 1-3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, który określa zakres podmiotowy i przedmiotowy działalności izby. Adresatami działalności są więc podmioty samorządowe określone w ustępie pierwszym oraz podmioty, które korzystają z dotacji budżetowych gminy, jak również uczestniczą w realizacji zadań gminy bądź też zarządzają jej majątkiem.

Zasadniczym i głównym zadaniem izb jest sprawowanie kontroli gospodarki finansowej podmiotów samorządowych. Proces kontroli opiera się na kryteriach zgodności z prawem (legalności) i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. W przypadku sprawowania kontroli finansowej zadań zleconych z zakresu administracji rządowej dokonywana ona jest ponadto na podstawie kryteriów celowości, rzetelności i gospodarności. Badaniu podlega więc wybór określonego zachowania podmiotu spośród różnych możliwych, zasadność podejmowanych przezeń kroków czy wreszcie określenie stopnia zaangażowanych kosztów i środków do osiągniętych korzyści.

Podstawą działalności izb jest dokonywanie kontroli planowych, które są regułą, co wynika pośrednio z treści art. 7 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Zakłada on przeprowadzenie kompleksowej kontroli gospodarki gminy co najmniej raz na cztery lata. By móc tego dokonać, niezbędne jest funkcjonowanie określonego programu czy harmonogramu przyszłych kontroli. Izby mogą również dokonywać kontroli podmiotów komunalnych oraz podmiotów korzystających z dotacji z budżetu gminy na wniosek gminy, związków międzygminnych i sejmików samorządowych. Działalność izby obejmuje trzy rodzaje kontroli: kompleksowe, które obejmują gospodarkę finansową gminy, problemowe – dotyczące wybranych zagadnień w jednej lub kilku jednostkach kontrolowanych, wreszcie doraźne – przeprowadzane w razie potrzeby¹⁴.

¹³ Ustawa z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. nr 85, poz. 428).

¹⁴ Zob. szerzej R. P. K r a w c z y k, *Kontrola gospodarki finansowej gminy*, „Finanse Komunalne”, 1994, nr 1, s. 15 i nn.; J. M i e s z k o w s k i, *Uprawnienia nadzorcze i*

Kontroli dokonują wyznaczeni inspektorzy regionalnej izby obrachunkowej, do których kompetencji należy:

- 1) żądanie niezbędnych informacji dotyczących działalności kontrolowanych jednostek, w szczególności ich gospodarki finansowej z zakresu realizacji budżetu;
- 2) prawo wstępu na teren i do pomieszczeń jednostek kontrolowanych;
- 3) wgląd w dokumentację związaną z dysponowaniem środkami pieniężnymi, łącznie z kontrolą stanu kasy;
- 4) wgląd w dokumentację związaną z gospodarką środkami rzeczowymi;
- 5) zabezpieczenie dokumentów i innych dowodów.

Ustaleń kontrolnych dokonuje się na podstawie dokumentacji gospodarki rzeczowej i finansowej zebranej w toku kontroli informacji. Z przeprowadzonej kontroli sporządza się protokół, który podpisują: inspektor do spraw kontroli gospodarki finansowej i kierownik kontrolowanej jednostki oraz skarbnik lub ich zastępcy. Protokoły są następnie przekazywane przez naczelnika wydziału kontroli gospodarki finansowej do kolegium izby. Po zapoznaniu się z wynikami kontroli izba dokonuje przekazania wystąpienia pokontrolnego do zainteresowanej jednostki. Wystąpienie pokontrolne powinno zawierać w swej treści sformułowania wskazujące na źródła i przyczyny stwierdzonych nieprawidłowości, określać ich rozmiary i wielkość, jak również wskazać osoby ponoszące odpowiedzialność. W treści wystąpienia muszą znaleźć się także określonego rodzaju wnioski, które mają wskazać drogę usunięcia uchybień, jak również zmierzać do usprawnienia badanej działalności. Po otrzymaniu takiego dokumentu ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych przewiduje dla kontrolowanej jednostki trzydziestodniowy termin, w którym to winna ona zawiadomić izbę o wykonaniu lub niemożności wykonania zalecanych wniosków.

Celem prowadzonej przez izbę kontroli gospodarki finansowej podmiotów komunalnych jest stwierdzenie wszelkich istniejących nieprawidłowości i uchybień, jak również wskazanie środków, które mają przeciwdziałać ich powstaniu w przyszłości. Stąd można wskazać na dwie funkcje kontroli, określając je jako sygnalizacyjną i prewencyjną¹⁵.

kontrolne regionalnych izb obrachunkowych wobec samorządu terytorialnego, „Samorząd Terytorialny”, 1993, nr 1-2, s. 57.

¹⁵ S. S r o c k i, *Ustawowe zadania regionalnych izb obrachunkowych i ich współpraca z innymi organami*, referat wygłoszony w czasie seminarium na temat: „Realizacja ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych – wybrane zagadnienia”, Ciechocinek 8 kwietnia 1994 r., mps, s. 2.

Izby, oprócz zadań kontrolnych, sprawują również nadzór nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych. Granice władztwa regionalnych izb obrachunkowych jako organu nadzoru wyznaczają art. 11 i 12 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, jak również przepisy rozdziału 10 ustawy o samorządzie terytorialnym. Nadzór izb odnosi się do uchwał budżetowych organów stanowiących podmiotów samorządowych oraz uchwał tychże organów o nieudzielaniu absolutorium, które izba bada pod względem zgodności z prawem. W wyniku prowadzonych czynności nadzorczych dotyczących uchwał budżetowych regionalne izby obrachunkowe mogą stwierdzić naruszenie prawa lub nieistotne naruszenie, jak również dojść do wniosku, że sprzeczność z prawem nie ma miejsca. W ostatnim z wymienionych przypadków określone względy praktyczne, jak i prawne nakazują odnotować fakt badania uchwały budżetowej w protokole, a także to, iż trzydziestodniowe milczenie izby każe domniemywać o zgodności uchwały z prawem. W przypadku wykrycia w uchwale budżetowej naruszenia prawa o nieistotnym charakterze (np. powołanie niewłaściwej podstawy prawnej) izba obrachunkowa nie stwierdza nieważności, lecz wskazuje na sposób usunięcia uchybień.

Artykuł 91 ust. 1 ustawy samorządowej stwierdza, że uchwała organu gminy sprzeczna z prawem jest nieważna. Ustęp drugi tego artykułu uprawnia organ nadzoru do wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały, jak również wstrzymania jej wykonania. W ramach postępowania prowadzonego przez izbę podtrzymaniu uchwały budżetowej bądź uchwały o nieudzielaniu zarządowi absolutorium można wskazać na dwie fazy działania:

1) badanie treści uchwały przez skład orzekający pod kątem jej zgodności z prawem;

2) rozpatrzenie sprawy na posiedzeniu kolegium izby, które stwierdza nieważność uchwały bądź wskazuje radzie gminy nieprawidłowości oraz sposób i termin ich usunięcia lub nakazuje w wyznaczonym terminie wprowadzenie do uchwały budżetowej wydatków niezbędnych w zakresie obowiązkowych zadań własnych i zleconych¹⁶.

Regionalna izba obrachunkowa orzeka o nieważności uchwały budżetowej, gdy rada gminy nie wprowadzi nakazanych zmian bądź wprowadzi inne, nie odpowiadające zalecanym. Stwierdzenie nieważności uchwały w całości lub

¹⁶ Z. K m i e c i a k, *Zagadnienia proceduralne nadzoru regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością komunalną w sprawach budżetowych*, „Samorząd Terytorialny”, 1993, nr 12.

części obliguje izbę do ustalenia budżetu w całości lub w części dotkniętej nieważnością w zakresie, który przewiduje art. 53 ust. 3 ustawy samorządowej (art. 12 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych).

Do uprawnień regionalnych izb obrachunkowych należy również wydawanie opinii w zakresie określonych spraw budżetowych, co reguluje art. 13 ustawy, a mianowicie:

1) wydawanie na wniosek banku – innego niż bank wykonujący bankową obsługę budżetu gminy – opinii o możliwości spłaty kredytu;

2) wydawanie opinii o zamiarze emisji papierów wartościowych przez gminę oraz podawanie ich do wiadomości publicznej;

3) wydawanie opinii o przedkładanych do wiadomości projektach budżetów gmin, wraz z informacjami o stanie mienia komunalnego oraz objaśnieniami;

4) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy gmin do 30 lipca roku budżetowego informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze;

5) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy gmin sprawozdaniach z wykonania budżetu wraz z odrębnymi sprawozdaniami z wykonania planów finansowych zadań z zakresu administracji rządowej zleczanych gminom;

6) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy gmin informacjach w przedmiocie zawartych przez radę gminy umów o kredyty i pożyczki;

7) rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika gminy o przypadkach, o których mowa w art. 46 ust. 4 ustawy samorządowej.

Wydanie powyższych opinii uważane jest za element pośredni pomiędzy kontrolą a nadzorem, gdyż wydanie negatywnej opinii może doprowadzić do władczego oddziaływania przez izbę na sferę działalności objętej nadzorem, z drugiej zaś strony opinię uznać należy za formę kontroli wstępnej, bieżącej bądź następnej¹⁷.

Regionalna izba obrachunkowa wydając negatywną opinię o przedłożonym jej projekcie budżetu gminy nie wstrzymuje procedury uchwalania budżetu. Zarząd gminy w tym wypadku zobowiązany jest przedstawić radzie tę opinię wraz z projektem budżetu oraz odpowiedzią na stawiane zarzuty. O negatywnej opinii z przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze izba informuje wojewodę oraz Ministra Finansów. Zarząd obowiązany jest przedstawić radzie negatywną opinię izby o sprawozdaniu z wykonania

¹⁷ M. K a s i ń s k i, Z. K m i e c i a k, C. K o s i k o w s k i, R. P. K r a w c z y k, *Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych z komentarzem oraz teksty innych aktów prawnych*, Warszawa 1994, s. 27.

budżetu gminy, jak i planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej zleconych gminie wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty.

Powołanie regionalnych izb obrachunkowych zapełniło lukę w zakresie nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową gmin i innych podmiotów samorządowych, gdyż wcześniej funkcje te pozostawały w gestii wojewodów. Dotychczasowa działalność izb jako szczególnego organu kontroli zewnętrznej pozwoliła na ukazanie szeregu nieprawidłowości działań gmin w zakresie spraw organizacyjnych, rachunkowości, gospodarki pieniężnej, opracowywania i uchwalania budżetu, ustalania wielkości dochodów i wydatków budżetowych.

Uregulowanie kwestii kontroli i nadzoru nad gospodarką finansową samorządu terytorialnego ma kapitalne znaczenie dla jego właściwego funkcjonowania. Celem kontroli jest stwierdzenie pewnych prawidłowości bądź wskazanie niezgodności, a tym samym przedstawienie właściwych, racjonalnych sposobów prowadzenia gospodarki powierzonymi środkami. Oczywiście pozostaje wiele nie rozwiązanych kwestii i pytań, zwłaszcza gdy chodzi o kierunek, w jakim winny zmierzać te procesy. Wydaje się, że rozstrzygnięte powinny być przede wszystkim wyraźne problemy dualizmu nadzoru izb i wojewodów w zakresie realizacji zadań zleconych, także problem jasnego i pełnego uregulowania zasady sądowej ochrony samodzielności gminy na gruncie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oraz określenie pozycji izb w systemie organów państwowych. Pełą odpowiedź na te, jak i wiele innych pytań przyniesie z całą pewnością najbliższa przyszłość, gdyż Polska nadal pozostaje na etapie reform i przekształceń gospodarczych, politycznych i społecznych.

CONTROL OF COMMUNAL FINANCIAL ECONOMY

S u m m a r y

The author points to the problems of control and supervision of communal financial economy for their proper functioning. In the beginning he emphasizes the question of financial independence that the unions of territorial self-government have, an independence that embraces both the process of hoarding income and making expenses. Control and supervision are to secure proper, purposeful and rational management of financial means. The author distinguishes external and internal control, and then he goes on to present the control organs and mode of their control and supervision activities.

Translated by Jan Kłos