

Mirosław KARPIUK*

Wyższa Szkoła Informatyki, Zarządzania i Administracji

KONTROLA GOSPODARKI FINANSOWEJ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO REALIZOWANA PRZEZ NAJWYŻSZĄ IZBĘ KONTROLI

Artykuł podejmuje problematykę zewnętrznej kontroli gospodarki finansowej samorządu terytorialnego. Samorząd terytorialny z jednej strony został wyposażony w przymiot samodzielności, w tym również finansowej, z drugiej jednak strony państwo zastrzegło sobie możliwość oddziaływania na lokalną i regionalną politykę finansową za pośrednictwem powołanych w tym celu organów. Takim wyspecjalizowanym organem, którego zadaniem jest ocena gospodarki finansowej samorządu terytorialnego, jest Najwyższa Izba Kontroli. Izba, jako organ kontroli zewnętrznej, bada sposób i zakres gospodarowania środkami publicznymi, a w przypadku wykrycia nieprawidłowości – podejmuje przewidziane przez ustawodawcę czynności zmierzające do usunięcia naruszeń.

1. WPROWADZENIE

Społeczeństwo stawia współczesnej administracji publicznej coraz większe wymagania w zakresie zaspokajania bieżących i przyszłych potrzeb. Oczekiwania takie dotyczą szybkiego i zgodnego z prawem załatwiania wnoszonych spraw, racjonalności wykorzystywania posiadanych środków, jawności działania popartej jasnością procedur, bezstronności i obiektywizmu, a także profesjonalizmu przy wykonywaniu czynności urzędniczych¹. Ocenie społecznej podlega nie tylko jakość usług publicznych, ale również prawidłowe diagnozowanie potrzeb adresatów świadczeń i skuteczne ich zaspokajanie przy użyciu posiadanych przez administrację narzędzi. Badanie jakości i dostępności świadczonych przez administrację publiczną (w tym przez samorząd terytorialny) usług podlega nie tylko ocenie społecznej, ale również powołanym w tym celu organom kontroli.

Działalność samorządu terytorialnego jest aktywnością o charakterze publicznym, dlatego też może być ona przedmiotem kontroli wykonywanej przez organy spoza struktury administracji samorządowej (kontrola zewnętrzna). Do organów tych należy Najwyższa Izba Kontroli, która może kontrolować nie tylko działalność organów samorządu terytorialnego, ale również samorządowych osób prawnych czy innych samorządowych jednostek organizacyjnych². Kontroli podlega zarówno bezpośrednia

* Dr Mirosław Karpiuk, Wyższa Szkoła Informatyki, Zarządzania i Administracji w Warszawie.

¹ S. Bentkowski, *Zewnętrzna jakość administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2007, nr 2, s. 38.

² Por. art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (tj. Dz.U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701), ustawa dalej jest powoływana jako u.N.I.K.

działalność samorządu terytorialnego w zakresie realizacji potrzeb wspólnoty, jak i działalność podmiotów, które wykorzystują mienie oraz środki komunalne. Kryterium kontroli działalności gminy, powiatu czy samorządowego województwa jest zgodność z prawem, rzetelność oraz gospodarność³, Izba nie może badać celowości realizowania zadań użyteczności publicznej przez samorządowe struktury terytorialne wszystkich szczebli. Formułowanie ocen kontrolnych przez NIK utrudnia proces interpretacyjny kryteriów analizy badanej działalności (rzetelność, gospodarność), a także rozgraniczenie mierników oceny⁴. Obszar przedmiotowy kontroli wykonania zadań publicznych obejmuje ocenę stopnia realizowania zasad należytego zarządzania, przy jednoczesnym zastosowaniu właściwych mierników oceny (legalność, rzetelność, gospodarność)⁵.

2. ZAKRES KONTROLI GOSPODARKI FINANSOWEJ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Celem kontroli nad działaniem samorządu terytorialnego, wykonywanej przez NIK, jest ocena prawidłowości funkcjonowania administracji samorządowej przy zastosowaniu właściwych kryteriów. Szczególne znaczenie w tym zakresie posiada kontrola finansowa, dotycząca przede wszystkim wymiaru i poboru należności podatkowych. W ramach kontroli Izba bada mechanizmy, które pozwalają zobrazować działania podejmowane przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, traktowane jako podmioty systemu finansów publicznych, a dotyczące sprawności funkcjonowania samorządu jako instytucji podatkowej, czy rzetelności pracy organów przy rozliczeniach z budżetem państwa. Udział podatków i opłat lokalnych stanowi istotne źródło zasilania budżetu samorządu terytorialnego, dlatego też czynności kontrolne NIK, mające na celu badanie efektywności ich wykorzystywania, pełnią niezmiennie ważną rolę w systemie finansów komunalnych. Działania NIK są ważnym elementem racjonalizacji funkcjonowania życia publicznego w ramach poszczególnych struktur samorządowych, a wnioski pokontrolne stanowią ważne źródło informacji, które może służyć poprawie jakości i efektywności wykonywania przekazanych przez państwo jednostkom zdecentralizowanym zadań. Skontrolowane jednostki samorządu terytorialnego starają się rzetelniej prowadzić własną gospodarkę budżetową, czego wynikiem jest osiąganie wymiernych efektów finansowych. W wyniku realizacji wniosków pokontrolnych, w zakresie podejmowania czynności mających na celu likwidację zaległości podatkowych, wzrasta skuteczność działania organów władzy publicznej, która za pośrednictwem większych możliwości finansowych powinna efektywniej zapewniać potrzeby wspólnoty.

Jednym z podstawowych warunków, umożliwiających prawidłowy wymiar i skuteczny pobór podatków, na co zwraca uwagę NIK, jest prowadzenie przez jednostki samorządu terytorialnego aktualnej i wiarygodnej ewidencji⁶. Brak aktualnych danych, dotyczących podatników w rejestrach, utrudnia prowadzenie sprawozdawczości finansowej oraz planowanie dochodów budżetowych, a także skuteczną egzekucję.

³ Art. 5 ust. 2 u.N.I.K., a także art. 203 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

⁴ *Uprawnienia NIK do kontrolowania samorządu*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1999, nr 1, s. 15.

⁵ Por. J. Płoskonka, *Kontrola wykonania zadań, ocena dokonań czy systemu zarządzania*, „Kontrola Państwowa” 2007, nr 6, s. 10-11.

⁶ *Kontrola wymiaru i poboru podatków i opłat przez gminy*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1997, nr 1, s. 75.

Sprawozdawczość budżetowa sporządzana na podstawie niewłaściwej ewidencji obciążona jest błędami i może prowadzić do żądania od państwa nienależnych roszczeń (zawyżanie subwencji).

Błędy, powodujące konieczność korygowania sprawozdań finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego, wynikają zarówno ze zbyt ogólnikowych instrukcji, jak i nieprawidłowego interpretowania przepisów czy uchybień operatorów wprowadzających dane do programu⁷. Należy przy tym podkreślić, że sprawozdania finansowe stanowią bardzo cenne źródło informacji o sytuacji danego podmiotu, niezbędne do podejmowania racjonalnych działań przez decydentów sektora publicznego⁸.

NIK bardzo często we wnioskach pokontrolnych wytyka organom samorządu terytorialnego nierzetelność w zakresie prowadzenia komunalnej gospodarki finansowej. Odnotowuje się przypadki załatwiania spraw podatkowych z naruszeniem zasad postępowania administracyjnego, w tym nieprawidłowości przy wydawaniu decyzji dotyczących zaniechania w całości lub w części poboru podatków, odraczania terminów płatności lub rozkładania płatności na raty bądź umarzania zaległości podatkowych w całości lub w części wraz z odsetkami za zwłokę. Takie decyzje są często wydawane bez przeprowadzenia postępowania dowodowego, które pozwala na ustalenie, czy zachodzą okoliczności uzasadniające podjęcie danego rozstrzygnięcia. Bywa, że decyzje podatkowe są wydawane także przez osoby nieposiadające właściwego upoważnienia, co stanowi naruszenie właściwości, będące przesłanką dla stwierdzenia kwalifikowanej wadliwości (nieważności) decyzji. NIK zwraca również uwagę na niewystarczającą skuteczność egzekucji administracyjnej, a nieprawidłowości związane z windykacją zobowiązań podatkowych dotyczą przede wszystkim nieterminowego wystawiania bądź zaniechania wystawiania upomnień oraz tytułów wykonawczych. Ważnym elementem budowania optymalnego systemu podatkowego na terenie działania administracji samorządowej jest zintensyfikowanie windykacji zaległych należności podatkowych, czy zwiększenie rzetelności badania przez organy nadzoru sprawozdawczości budżetowej, aby unikać przypadków udzielania zawyżonej subwencji wyrównawczej⁹. Według Najwyższej Izby Kontroli dla stworzenia w samorządzie terytorialnym sprawnie funkcjonującego i skutecznego systemu obsługi podatkowej, a także w celu wyeliminowania występujących w tym systemie nieprawidłowości niezbędne są następujące działania: podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych przed rozpoczęciem roku budżetowego, którego mają dotyczyć, przestrzeganie w toku postępowania podatkowego zasad postępowania administracyjnego, odnotowywanie w ewidencji podatników stanu faktycznego, usprawnienie organizacji pracy w zakresie przepływu właściwych informacji, wykorzystywanie przez organy samorządu terytorialnego w szerszym zakresie uprawnień kontrolnych¹⁰.

W zakresie wykorzystywania przez jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych, pochodzących z budżetu państwa, transferowanych w formie dotacji na finansowanie zadań własnych i zleconych, Najwyższa Izba Kontroli najczęściej stwierdza

⁷ A. Bieniaszewska, B. Wolczak, *Kontrola sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 5, s. 67.

⁸ Por. Z. Dobrowolski, *Wykrywanie oszustw w sprawozdaniach finansowych. Zarys problematyki*, „Kontrola Państwowa” 2008, nr 4, s. 61.

⁹ *Gospodarka finansowa w gminach*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1999, nr 1, s. 30.

¹⁰ *Kontrola wymiaru...*, op. cit. s. 77-79.

następujące nieprawidłowości: wykorzystywanie dotacji celowych niezgodnie z przeznaczeniem, nieprawidłowe i nieterminowe rozliczanie dotacji, uchybienia w zakresie wywiązywania się samorządu terytorialnego z obowiązku składania dysponentom środków budżetowych informacji o przebiegu, realizacji i finansowaniu dotowanych zadań inwestycyjnych, posługiwanie się nierzetelnymi danymi o źródłach finansowania inwestycji, brak ustalenia zakresu rzeczowego dotowanej inwestycji czy niekompletność dokumentacji, uchybienia w zakresie zachowania dopuszczalnego udziału środków pochodzących z dotacji budżetowych w finansowaniu zadań inwestycyjnych, brak właściwego nadzoru ze strony dysponentów budżetowych (województwa) nad przyznawaniem, wykorzystywaniem i rozliczaniem dotacji. W przedmiocie subwencjonowania działalności samorządu terytorialnego z budżetu państwa najczęstsze uchybienia dotyczą niewywiązywania się ze zobowiązań wobec poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego w pełnej wysokości, nieterminowego przekazywania subwencji, czy nieegzekwowania od samorządu wpłat na zwiększenie subwencji ogólnej¹¹.

Przeprowadzone kontrole w zakresie prawidłowości funkcjonowania stanu finansów publicznych oraz sposobu zarządzania środkami budżetowymi, dostarczają dowodów potwierdzających niewystarczającą skuteczność działania organów administracji publicznej w kwestii gromadzenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Podejmowane działania NIK uznaje w większości przypadków za mało efektywne, prowadzone w sposób niedbały i opieszale. Kontrole stosowania preferencji podatkowych przez organy samorządu terytorialnego, a także skuteczności egzekwowania zaległości podatkowych wykazują nadal nieprawidłowości przy weryfikacji danych w deklaracjach i informacjach składanych przez podatników, przy stosowaniu ulg, ustalaniu stawek podatków czy udzielaniu zwolnień podatkowych. Błędami są często obarczone postępowania dotyczące umorzeń, rozłożeń kwot podatków na raty czy odroczeń terminów płatności podatków. Brak monitorowania stanu zadłużenia prowadzi do przedawnienia zaległości finansowych na rzecz budżetów lokalnych, w ramach których zajmują wiodące miejsce zobowiązania podatkowe, a przeprowadzane przez NIK kontrole wykazują opóźnienia i błędy niemal na wszystkich etapach postępowania wewnątrz-weryfikacyjnego, podatkowego, odwoławczego i egzekucyjnego.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli kwoty przedawnionych należności wskazują na niewystarczającą sprawność samorządowych organów podatkowych i organów egzekucyjnych, które w przeprowadzanych postępowaniach popełniają liczne błędy, prowadzą je w sposób przewlekły i schematyczny. Powyższa sytuacja jest spowodowana w znacznej mierze brakiem właściwego nadzoru, który powinien kończyć się wyciągnięciem konsekwencji służbowych wobec osób odpowiedzialnych za uchybienia¹².

Podobnie wyniki kontroli gospodarki finansowej przeprowadzanych przez Regionalne Izby Obrachunkowe pozwalają na wskazanie najczęściej występujących uchybień: księgowanie operacji gospodarczych niezgodnie z zasadami rachunkowości, nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów, zaniechanie prowadzenia wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych, zaniechanie sporządzania sprawozdań, brak bieżącego i nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, nieujmowanie w ewidencji wszystkich zobowiązań, wykazywanie

¹¹ *Finanse gmin a budżet państwa*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1999, nr 1, s. 25-26.

¹² *Wystąpienie Prezesa Najwyższej Izby Kontroli w Sejmie*, „Kontrola Państwowa” 2008, nr 4, s. 16.

w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, brak weryfikacji składanych przez podatników deklaracji, nieprzestrzeganie zasady powszechności opodatkowania, niezgodny z ustawą i prawem miejscowym wymiar podatków lokalnych, zaniechanie działań w celu egzekwowania należności podatkowych, nierzetelne wykazywanie w sprawozdaniach finansowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i umorzeń podatków, przekroczenie uprawnień do zaciągania zobowiązań, przekroczenie planu wydatków, niezgodne z prawem ustalanie wynagrodzeń pracowników, zaniechanie przyjmowania na stan majątku środków trwałych pozyskanych z inwestycji, nieprawidłowe rozliczanie udzielonych z budżetu dotacji, wypłacanie wykonawcom zawyżonych wynagrodzeń, zaniechanie egzekwowania umownych terminów realizacji robót, a także kar z tytułu nieterminowego wykonania przedmiotu umowy, nieegzekwowanie lub nieterminowe egzekwowanie należności od kontrahentów, nieterminowe regulowanie zobowiązań¹³.

3. ZAKOŃCZENIE

Kontrole działalności samorządu terytorialnego przeprowadzane przez Izbę potwierdzają liczne nieprawidłowości w zakresie wykonywania zadań publicznych. Uchybienia te nie są jednak na tyle istotne, aby mówić o konieczności wprowadzania zmian systemowych, co nie umniejsza faktu, że działalność administracji publicznej na poszczególnych szczeblach zarządzania w terenie pozostawia jeszcze wiele do życzenia. Wyzwanie dotyczące poprawy jakości świadczonych usług komunalnych, które stoi przed organami samorządu terytorialnego, jest ciągle nie do przeczywienia dla lokalnych i regionalnych elit władzy. Najwięcej nieprawidłowości dotyczy nieprzestrzegania ustawowych terminów w zakresie rozpatrywania spraw administracyjnych, błędów w ewidencjach czy uchybień w stosowaniu obowiązujących procedur.

Najwyższa Izba Kontroli nie posiada instrumentów weryfikacyjnych, mogących w sposób władczy eliminować niepożądane zachowania władz samorządowych, dlatego też niezmiernie ważna jest współpraca na linii organy kontroli – organy nadzoru nad działalnością komunalną. Wyniki przeprowadzonych przez NIK kontroli są wystarczającą podstawą do uruchomienia odpowiednich procedur weryfikacji prawnej¹⁴. System oceny prawidłowości realizowania zadań publicznych przez poszczególne jednostki samorządu terytorialnego musi być komplementarny, zharmonizowany i wzajemnie się uzupełniający w przedmiocie kontroli i nadzoru. Kontrola powinna mieć miejsce w takiej sytuacji, gdy nie ma konieczności uruchamiania władczych środków weryfikacji dla osiągnięcia założonego celu (zasada proporcjonalności). Jeżeli instrumenty kontroli nie są w stanie jednak przeciwdziałać niepożądanym zjawiskom występującym w samorządzie terytorialnym, konieczne jest wszczęcie procedury nadzorczej.

Istotnym problemem jest jakość ustanawianych w administracji publicznej norm, w tym również o charakterze wewnętrznym, które są konieczne do wykonywania sprawnego zarządu. Normy zewnętrzne, zarówno o charakterze indywidualnym (decyzje

¹³ P. Walczak, *Nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego – wnioski z kontroli przeprowadzonych przez Regionalne Izby Obrachunkowe w 2006 roku*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1-2, s. 96 i n.

¹⁴ M. Karpiuk, *Samorząd terytorialny a państwo. Prawne instrumenty nadzoru nad samorządem gminnym*, Lublin 2008, s. 93.

administracyjne), jak i generalnym (akty prawa miejscowego), podlegają systemowi oceny – kontrola instancyjna, sądownoadministracyjna czy nadzór. Normy wewnętrzne nie podlegają kompleksowej weryfikacji i ocenie, a ich oddziaływanie ma również znaczny wpływ na funkcjonowanie struktur publicznych, dlatego istotne znaczenie mają tutaj systemy kontroli wewnętrznej. Systemy kontroli wewnętrznej, których m.in. zadaniem jest zapobieganie i usuwanie nieprawidłowości w ramach procedur legislacyjnych, nie są jednak na tyle sprawne, by przeciwdziałać uchybieniom w zakresie tworzenia aktów prawa wewnętrznego.

LITERATURA

- [1] Bentkowski S., *Zewnętrzna jakość administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” 2007, nr 2.
- [2] Bieniaszewska A., Wołczak B., *Kontrola sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 5.
- [3] Dobrowolski Z., *Wykrywanie oszustw w sprawozdaniach finansowych. Zarys problematyki*, „Kontrola Państwowa” 2008, nr 4.
- [4] *Finanse gmin a budżet państwa*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1999, nr 1.
- [5] Karpiuk M., *Samorząd terytorialny a państwo. Prawne instrumenty nadzoru nad samorządem gminnym*, Lublin 2008.
- [6] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- [7] *Kontrola wymiaru i poboru podatków i opłat przez gminy*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1997, nr 1.
- [8] Płoskonka J., *Kontrola wykonania zadań, ocena dokonań czy systemu zarządzania*, „Kontrola Państwowa” 2007, nr 6.
- [9] *Uprawnienia NIK do kontrolowania samorządu*, „Biuletyn Najwyższej Izby Kontroli” 1999, nr 1.
- [10] Ustawa o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 2007 r. Nr 231.
- [11] Walczak P., *Nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego – wnioski z kontroli przeprowadzonych przez Regionalne Izby Obrachunkowe w 2006 roku*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1-2.
- [12] *Wystąpienie Prezesa Najwyższej Izby Kontroli w Sejmie*, „Kontrola Państwowa” 2008, nr 4.

CONTROL OF FINANCIAL ECONOMY OF THE TERRITORIAL AUTHORITIES CONDUCTED BY SUPREME CHAMBER OF CONTROL

Summary

The article is about the outer control of territorial authorities' financial economy. Local government is totally free in its decisions, also financial, but on the other hand the country government is allowed to affect local and regional financial Policy. As an organ of external control the Supreme Chamber of Control investigates the range and way of using public funds, in case of detection of incorrectness and it takes some steps in order to remove them.

Złożono w redakcji w grudniu 2009 r.