

*dr Piotr Sołtyk*¹

Katedra Bankowości, Prawa Finansowego i Instytucji Finansowych
Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

Działalność kontrolna regionalnych izb obrachunkowych w kontekście poprawy zarządzania środkami publicznymi jednostek samorządu terytorialnego

WSTĘP

Jednostki samorządu terytorialnego (dalej: JST) stanowią istotną pozycję w strukturze funkcjonowania systemu finansów publicznych. Wynika to z faktu, uczestnictwa JST w realizacji zadań publicznych na najniższym szczeblu administracji publicznej, nieustannie zaspokajając coraz większe oczekiwania mieszkańców wspólnoty samorządowej. Ważną rolę w ocenie efektywności realizowanych przez JST zadań, w tym także kondycji finansowej spełniają regionalne izby obrachunkowe (dalej: RIO) przeprowadzając kontrolę gospodarki finansowej. Finanse w każdej organizacji stanowią kluczowy obszar, co wymusza konieczność sprawdzenia legalności pobierania dochodów, ponoszenia wydatków czy prawidłowości udzielania zamówień publicznych. Kontrola RIO pozostaje w ścisłej korelacji z procesem efektywnego zarządzania środkami publicznymi na płaszczyźnie samorządu terytorialnego, gdyż ujawnia różnego rodzaju niezgodności podejmowanych decyzji. Stąd też zaniechanie publicznej rozliczalności decydentów, w tym także poprzez działania kontrolne i nadzorcze RIO w konsekwencji może skutkować podejmowaniem nietrafnych decyzji zarządczych. Brak niezależnej oceny działania gospodarki finansowej może również doprowadzić do poczucia braku ponoszenia odpowiedzialności za nietrafne decyzje lub działania niezgodne z literą prawa.

Według Beaty Filipiak, zarządzanie w JST jest procesem decyzyjnym i jak każdy proces decyzyjny bazuje na informacji, która powinna być weryfikowana

¹ Adres korespondencyjny: Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie, ul. Ofiar Katynia 6, 37-450 Stalowa Wola, tel. + 48 15 642 74 38, e-mail: psoltyk@kul.lublin.pl

i oceniana na potrzeby działania gospodarki finansowej [por. Filipiak, Dylewski, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2011, s. 9]. Natomiast zdaniem Stanisława Owsiaka, prawidłowe wykorzystanie środków publicznych jest tym bardziej efektywne, im dysponenci środków i realizatorzy zadań publicznych są bliżej społeczności, na rzecz której działają, a także dokonują kontroli wykonywanych zadań [por. Owsiak, 2013, s. 126]. Niepodważalnym potwierdzeniem odnośnie do poprawnego gromadzenia i wydatkowania finansowych środków publicznych jest ich rzetelna kontrola, w tym także kontrola realizowana przez społeczeństwo. Czynności kontrolne są zasadniczym elementem procesu zarządzania. Bez skutecznej kontroli obecnie trudno mówić o realizacji celów i zadań publicznych w sposób zgodny z prawem, czy efektywny i terminowy. Pozbawienie permanentnej kontroli w procesie zarządzania środkami publicznymi stwarza znaczące ryzyko związane z podejmowaniem nietrafnych decyzji zarządczych skutkujących w przyszłości realizacją zadań nieuzasadnionych ekonomicznie skutkujących nadmiernym zadłużaniem jednostek. Stwierdzenie więc, że kontrola stanowi niezbędny element procesu kierowania JST bez względu na ukształtowanie ustrojowe, na jakim jest ona wykonywana to działanie – można obecnie zaliczyć do rzędu tzw. prawd oczywistych [por. Kałużny, 1997, s. 10]. Kontrola zarządzania środkami publicznymi na płaszczyźnie JST powinna być coraz bardziej skuteczna – zapobiegając w ten sposób różnym przypadkom niegospodarności, marnotrawstwa czy oszustwom finansowo-księgowym.

Zasadniczym celem opracowania jest próba: przedstawienia realizacji ustawowych działań kontrolnych RIO w JST oraz ich jednostkach organizacyjnych. Dla zapewnienia większej przejrzystości prezentowanych danych liczbowych w niniejszym opracowaniu, analizę przeprowadzono w przekrojach podmiotów kontrolowanych i poszczególnych rodzajach kontroli. Zakres czasowy badań obejmuje lata 2008–2013. Realizacja tak założonego celu wymagała przyjęcia metody badawczej, która koncentrowała się na krytycznej analizie literatury przedmiotu, a także ewaluacji opracowań przygotowanych przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych.

KONTROLA JAKO ELEMENT PROCESU ZARZĄDZANIA GOSPODARKĄ FINANSOWĄ JST

Sprawne kierowanie każdą organizacją publiczną, jaką niewątpliwie jest JST wymaga przyjęcia systemowych rozwiązań w poszczególnych obszarach tworzących proces zarządzania funkcjonalnego [por. Górecki, 2001, s. 5]. Jednym z elementów tworzących spójny proces zarządzania organizacją, obok takich działań jak planowanie, organizowanie oraz samej realizacji zadań jest faza kontroli. Aby dostrzec potrzebę i niepodważalne znaczenie kontroli w działalności JST w pierwszej kolejności warto przedstawić zakres pojęciowy oraz pod-

stawowe zadania stawiane przed współczesną kontrolą. Według *Słownika współczesnego języka polskiego* termin „kontrola” oznacza „sprawdzenie, czy stan rzeczywisty czegoś zgadza się ze stanem pożądanym oraz ustalenie ewentualnych odstępstw jak również czuwanie nad prawidłowym przebiegiem danego procesu, czynności” [Dunaj, 2000, s. 408].

Z uwagi na podmiot wykonujący czynności sprawdzające ogólnie możemy wyróżnić kontrolę wewnętrzną realizowaną najczęściej przez utworzoną w tym celu komórkę organizacyjną. Kontrola może także być realizowana przez pracowników JST, np. kierownika JST lub skarbnika – głównego księgowego budżetu. Wówczas jest ona określana jako kontrola funkcjonalna. Dodać także należy, że ważnym organem kontroli wewnętrznej na płaszczyźnie samorządu terytorialnego jest rada gminy sprawująca czynności kontrolne poprzez obligatoryjnie tworzoną komisję rewizyjną. Odgrywa ona decydującą rolę w procedurze absolutoryjnej. Natomiast kontrola zewnętrzna prowadzona jest przez specjalistyczny niezależny podmiot, uprawniony do kontroli działalności JST. Wykonują ją w szczególności: RIO, a także przedstawiciele NIK oraz inne organy na podstawie posiadanych uprawnień ustawowych. W literaturze przedmiotu ukształtowała się duża różnorodność prezentowanych definicji kontroli. Wynika to z interdyscyplinarnego znaczenia tego pojęcia. Termin „kontrola” w sposób obszerny przedstawiony została przez Eufemiusza Terebucha. Według tego badacza „poprzez pojęcie kontroli wewnętrznej należy rozumieć czynności wykonywane w ramach funkcji zarządzania przez zespół kierowniczy przedsiębiorstwa, jak również przez wyznaczone do tego komórki i osoby; czynności te polegają na sprawdzeniu – głównie za pomocą porównywania z ustalonym zadaniem, wydanym zarządzeniem wewnętrznym i obowiązującymi przepisami – legalność, rzetelność i prawidłowość przeprowadzonych w organizacji operacji gospodarczych zarówno zamierzonych, jak też faktycznie dokonanych” [Terebucha, 1976, s. 314; Winiarska, 2010, s. 18–19]. W teorii nauk ekonomicznych kontrolę w ogólnym znaczeniu traktuje się jako zespół czynności, za pomocą których weryfikuje się operacje gospodarcze i pieniężne obejmujące poniesione nakłady w stosunku do uzyskanych rezultatów. Pionier fundamentów polskiej nauki o organizacji i kierowaniu Karol Adamiecki, uznawał kontrolę za nienaruszalną i zawsze niezbędną [Adamiecki, 1970, s. 29; Kałużny, Zawadzak, 1999, s. 29]. Badacz ten podkreślał znaczenie umiejętnego planowania każdego działania, przyjmującego konkretnie sformułowane cele do realizacji, a następnie ich rozliczenie obejmujące przyjęte założenia do stanu rzeczywistego. Spotykane są w literaturze stwierdzenia, zgodnie z którymi kontrola traktowana jest jako swoista działalność, na którą składają się takie czynności jak: ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń); ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań); porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności; wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami [Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak 2000,

s. 16]. Według „Standardów kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej” kontrola wewnętrzna obejmuje całość zasad i procedur przewidzianych i przyjętych przez kierownictwo jednostki, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, że [komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r.]:

- jednostka osiąga swoje cele w sposób oszczędny, wydajny i efektywny;
- jednostka działa zgodnie z przepisami prawa oraz aktami wewnętrznymi i wyciecznymi kierownictwa;
- zasoby rzeczowe i informacyjne jednostki są chronione;
- zapobiega się i wykrywa błędy i nieprawidłowości;
- informacje finansowe i zarządcze są rzetelne i tworzone terminowo.

Doniosłe znaczenie w prawidłowym zarządzaniu gospodarką finansową JST spełnia kontrola finansowa. Z uwagi na konieczność zapewnienia jak najbardziej efektywnego modelu zarządzania środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych kontrola finansowa wkomponowana jest w rozległy system kontroli zarządczej obejmujący obszary działania nie tylko związane z szeroko rozumianą gospodarką finansową, ale także czynności obejmujące identyfikowanie ryzyka, mogącego w wyniku materializacji zakłócić wydajne i skuteczne realizowanie zadań jednostki. Umiejętność identyfikowania i zarządzania ryzykiem w działaniu gospodarki finansowej JST jest obecnie trwałym elementem procesu zarządzania, bez którego kierowanie organizacją publiczną we współczesnych czasach jest po prostu iluzją. Identyfikowanie ryzyka ma podstawowe znaczenie w procesie zarządzania finansami w JST, ponieważ, jeżeli jakieś rodzaje ryzyka nie zostaną zidentyfikowane, nie będą brane pod uwagę w kolejnych etapach procesu zarządzania ryzykiem [Jastrzębska, Janowicz-Lomott, Łyskawa, 2014 s. 183]. Istota współczesnej kontroli finansowej w zarządzaniu gospodarką finansową JST zdecydowanie wykracza poza sferę zainteresowań o przedmiocie finansowo-księgowym. Aktualnie oczekuje się, że dzięki działalności kontroli finansowej zdecydowanie poprawie ulegnie proces planowania finansowego zwłaszcza na potrzeby przygotowania Wieloletniej Prognozy Finansowej. Efektem tych działań ma być realność tego dokumentu – do czego zobowiązują przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.). Dodać należy, że kontrola finansowa spełnia również pożyteczną rolę poznawczą, urealnienie, a także urzeczywistnienie realizowanych zadań sfery publicznej m.in. poprzez dostarczanie na bieżąco decydentom informacji o funkcjonowaniu JST, nie tylko w wymiarze finansowym. Wspomnieć należy, że w świetle przepisów poprzedniej ustawy o finansach publicznych² obejmowała ona:

- zapewnienie przestrzegania procedur kontroli oraz przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywanie wydatków;

² Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r., nr 249, poz. 2104 z późn. zm).

- badanie i porównywanie 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 kontroli.

Aktualnie kontrola finansowa stanowi jeden z elementów tworzących spójny system kontroli zarządczej wprowadzonej do jednostek sektora finansów publicznych w wyniku zmiany przepisów ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku³. Ustawodawca kontrolę zarządczą zdefiniował w sposób bardzo ogólny określając ją: jako ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Z założeń ustawodawcy wynika, że kontrola zarządcza powinna operatywnie sygnalizować pojawiające się zagrożenia – czynniki ryzyka, zakłócenia w realizacji zadań i celów, odchylenia od przyjętych wzorców, w tym regulacji prawnych – poprzez m.in. umiejętne identyfikowanie i zarządzanie ryzykiem [por. Kiziukiewicz, 2010, s. 41].

ASPEKTY PRAWNE PRZEPROWADZANIA KONTROLI RIO ORAZ JEJ KRYTERIA

Podstawowym aktem prawnym regulującym działalność kontrolną RIO jest ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych⁴. Przedmiotowa ustawa wymienia główne funkcje RIO, tj.: nadzorcze, kontrolne, opiniodawcze i szkoleniowe [Srocki, 2010, s. 210]. W świetle dyspozycji art. 1 tej ustawy Izby dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w takich podmiotach jak: JST, związków międzygminnych, stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów, związków powiatów, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych, a także innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów samorządowych. Katalog podmiotów, wobec których RIO posiada kompetencje kontrolne jest bardzo szeroki i zróżnicowany pod względem prawnym. Analiza przepisu art. 1 ustawy o RIO doprowadza do wniosku, że przepis ten wyróżnia dwie kategorie jednostek organizacyjnych – wyposażone w osobowość prawną (samorządowe osoby prawne) i pozbawione tej cechy [Srocki, 2010, s. 214–215].

³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.) (dalej jako: u.f.p.).

⁴ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1113).

Zakres przedmiotowy kontroli ustawodawca wymienia w treści art. 5 ustawy o RIO, wskazując na dwa zagadnienia, tj. realizację zobowiązań podatkowych oraz równie ważny w działalności samorządu terytorialnego obszar, a mianowicie zamówień publicznych. W każdej działalności kontrolnej niezbędne są jasno sformułowane kryteria służące do oceny badanej działalności. Postulat odpowiedniej znajomości kryteriów kontroli wynika z faktu przygotowania metodologicznego do ich poznania, rozumowania i wyciągania wniosków, dlatego też organy kontroli finansowej muszą być przygotowane nie tylko do ustalenia rzeczywistego przebiegu i wyników tej gospodarki, lecz także do ustalenia tego, co ją wyznacza, a więc dokonania oceny kontrolowanego obszaru [por. Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak, 2000, s. 47].

Kontrola gospodarki finansowej podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 ustawy o RIO może być prowadzona tylko w oparciu o kryterium zgodności z prawem (legalność) i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Kryteria kontroli JST w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawartych porozumień są bardziej poszerzone, gdyż obejmują także kryterium celowości, rzetelności i gospodarności. Organ kontroli, aby mógł dokonać rzetelnej weryfikacji danego procesu, obszaru będącego przedmiotem zainteresowania kontrolerów RIO, winien posiadać uprzednio jasno określone kryteria kontroli, w oparciu o które dokonuje się badania, a następnie przedstawia swoją ocenę i formułuje zalecenia pokontrolne. W innym przypadku mogą pojawić się rozbieżne stanowiska interpretacyjne, przez co proces kontroli i jej wynik mogą zostać zniekształcone, a także zakwestionowane przez jednostkę kontrolowaną.

Do podstawowego kryterium, w oparciu o które inspektorzy RIO przeprowadzają kontrolę zaliczyć należy zgodność z prawem – legalność. W literaturze przedmiotu to kryterium często nazywane jest „metakryterium”, czyli dominującym nad innymi kryteriami [por. Krawczyk, 1994, s. 38]. Pojęcia takie jak: legalność, rzetelność, gospodarność oraz celowość zostały szczegółowo przedstawione w dokumencie pod tytułem „Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej”, który to przygotowany został, a następnie opublikowany przez NIK⁵. Według zapisów tego dokumentu poprzez legalność należy rozumieć „zgodność z obowiązującymi w badanym okresie przepisami konstytucji, ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych, rozporządzeń, aktów prawa miejscowego oraz przepisów wewnętrznych”. Zastosowanie kryterium zgodności z prawem oznacza każdorazowo konieczność przyrównywania zastanego sposobu zachowania z wzorcem, czyli oceny, czy prawo jest stosowane właściwie [Cybulski, 2010, s. 77]. Często w praktyce działalności kontrolnej o stosowaniu kryterium legalności wspomina się przy procesach obejmujących dokonywanie wydatków publicznych. Ogólnie oznacza ono respektowanie kar-

⁵ Departament Strategii Kontrolnej NIK, www.nik.gov.pl (dostęp: 14 kwietnia 2015 r.).

dynalnej zasady głoszącej o ponoszeniu ich na cele i wysokości ustalonych m.in. w uchwale budżetowej JST, oraz dokonywanie zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.

Drugim równie ważnym kryterium kontroli, na podstawie którego przedstawiciele RIO przeprowadzają w kontrole jest rzetelność. Pojęcie to, zgodnie z „Glosariuszem terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej”, NIK oznacza „wypełnianie obowiązków z należytą starannością, sumiennie i we właściwym czasie, wypełniania zobowiązań zgodnie z ich treścią, przestrzeganie wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki – w szczególności określonego dla poszczególnych komórek i osób zakresu obowiązków. Dodać należy, że to kryterium odnosi się również do czynności dokumentowania określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, bez pomijania określonych faktów i okoliczności” [*Glosariusz terminów...*].

Kolejnym kryterium kontroli jest gospodarność. Dość często w literaturze przedmiotu spotykane są stwierdzenia według, których kryterium gospodarności tkwi we wszystkich kryteriach kontroli jako ich integralny element składowy [Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak, 2000, s. 48-49]. Jest ona określana jako zasada racjonalnego gospodarowania lub też gospodarnego działania, logicznie jest pochodną ogólnej, prakseologicznej zasady działania racjonalnego [Kurowski, Ruśkowski, Sochacka-Krysiak, 2000, s. 48]. W potocznym znaczeniu kryterium gospodarności oznacza prowadzenie działalności z zasadami efektywnego gospodarowania, tj. oszczędności, wydajności i skuteczności [zob. szerzej Gerasimiuk, 2012, s. 689].

W działalności JST jednym z przejawów działania racjonalnego, czyli oszczędnego gospodarowania publicznym zasobem finansowym jest stosowanie zasady i trybów określonych w przepisach zawartych w ustawie Prawo zamówień publicznych. Należy dodać, że zgodnie z fundamentalną zasadą wyrażoną w art. 44 ust. 4 ustawy o finansach publicznych w celu zachowania wymogu racjonalnego wydatkowania środków publicznych jednostki sektora finansów publicznych – poza ustawowo wskazanymi odstępstwami, mają obowiązek zawierania umów, przedmiotem których są usługi, dostawy lub roboty budowlane na zasadach określonych w ustawie Prawo zamówień publicznych. Zasada gospodarności powinna być każdorazowo uwzględniana przez decydentów na etapie procedury planowania zasobów finansowych w perspektywie rocznej i nie tylko, a także powinna być uzasadniona ekonomicznie – to znaczy oparta na zasadach rachunku ekonomicznego.

Jak wspomniano, powyżej RIO posiada także ustawowe prawo przeprowadzać kontrolę w oparciu o kryterium celowości – ale tylko w zakresie zadań określonych w ustawie. Z definicji zaprezentowanej w dokumencie pod nazwą *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, celowość to czynnik, „według którego oceniane jest, czy jednostka realizuje

postawione przed nią cele” [*Glosariusz terminów...*]. Przez cele jednostki należy rozumieć zarówno ogólne odniesienie do zakresu przydzielonych jej do realizacji zadań – ustawowych, statutowych, wynikających z aktu założycielskiego, jak też cele określone dla poszczególnych sfer działalności, programów, zamierzeń jednostki [Gerasimiuk, 2012, s. 689].

OCENA AKTYWNOŚCI KONTROLNEJ RIO ZA LATA 2008–2013

W analizowanym okresie Izby przeprowadzały łącznie podobną liczbę kontroli, tj. od 1162 w 2009 r. do 1352 w roku 2012. Największą liczbę kontroli zrealizowano w gminach. Stanowią one od 55% do 66% ogółem przeprowadzonych kontroli. Na drugim miejscu w rankingu uplasowały się jednostki organizacyjne gdyż ich udział w strukturze ogółem przeprowadzonych kontroli wynosi od 22% do 37%. Równie dużą liczbę kontroli Izby przeprowadziły w powiatach ziemskich. W 2008 r. liczba tych kontroli wynosiła 82, co stanowiło 6,3% w strukturze ogółem, a już w 2013 r. ich liczba wzrosła do 133, tj. 10% ogółem wszystkich kontroli. Natomiast w miastach na prawach powiatu stanowiły one od 3,5% do 1,5% ogółem liczby kontroli. Na uwagę zasługuje liczba kontroli realizowanych w gminach wiejskich. Można dostrzec, że stanowią one blisko połowę wszystkich kontroli w tej kategorii analizowanych podmiotów. Niewiele natomiast odbyło się kontroli w związkach JST – udział wynosi od 1,2% do 2,2% w ogólnej liczbie. Znikomą liczbę stwierdzono także w stowarzyszeniach JST. Dla zwiększenia poprawy z sfery zarządzania publicznym zasobem finansowym, majątkiem, a także zapewnienia rzetelności realizowanych zadań zasadnym byłoby rozważenie zwiększenia liczby kontroli zwłaszcza w związkach JST i stowarzyszeniach. Szczegółowe zestawienie przeprowadzonych kontroli w latach 2008–2013 przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Liczba przeprowadzonych kontroli przez inspektorów kontroli RIO w latach 2008–2013

Podmioty Kontroli	Ogółem liczba przeprowadzonych kontroli											
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	liczba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>
Ogółem, z tego:	1296	100	1162	100	1303	100	1387	100	1352	100	1292	100
Wojewódz- two samo- rządowe	2	0,2	12	1,0	12	0,9	3	0,2	2	0,1	18	1,4
Powiaty ziemskie	82	6,3	123	10,6	106	8,1	52	3,7	69	5,1	133	10,3
Miasta na prawach powiatu	45	3,5	17	1,5	22	1,7	27	1,9	21	1,6	27	2,1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Gminy ogółem:	861	66,4	694	59,7	719	55,2	770	55,6	793	58,6	730	56,5
– miejskie	102	7,9	67	5,8	71	5,4	97	7,0	71	5,3	71	5,5
– miejsko-wiejskie	211	16,3	169	14,5	180	13,8	213	15,4	225	16,6	189	14,6
– wiejskie	548	42,2	458	39,4	468	36,0	460	33,2	497	36,7	470	36,4
Związki JST	16	1,2	15	1,3	29	2,2	14	1,0	12	0,9	14	1,1
Stowarzyszenia JST	0	x	8	0,7	1	0,1	1	0,1	0	x	0	x
Jednostki organizacyjne JST	290	22,4	293	25,2	414	31,8	520	37,5	455	33,7	370	28,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego 2008–2013, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, www.rio.gov.pl (dostęp: 14 kwietnia 2015 r.).

KONTROLE KOMPLEKSOWE

W świetle art. 7 ust. 1 ustawy o RIO, co najmniej raz na cztery lata Izby obligatoryjnie przeprowadzają kontrolę gospodarki finansowej JST. Ustawodawca wymienia tylko ten jeden rodzaj kontroli – jako zasadniczy odnoszący się do całej problematyki działania gospodarki finansowej JST. Natomiast pozostałe rodzaje kontroli realizowane przez przedstawicieli Izby tj. problemowe i doraźne wymienione zostały już w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedziby i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania [Dz.U. z 2004 r., nr 167, poz. 1747]. Kontrole kompleksowe z uwagi na dość szeroki zakres zagadnień obejmowanych badaniem są kontrolami przeprowadzanymi na podstawie zatwierdzonych przez organ Izby – Kolegium RIO planów kontroli. Plany kontroli uwzględniają nie tylko te JST, w których w danym roku istnieje obowiązek przeprowadzenia kontroli kompleksowej stosownie do dyspozycji art. 7 ust. 1 ustawy o RIO, ale w miarę potrzeb zawierają także jednostki, wobec których podejmowane będą kontrole kompleksowe, pomimo że nie ma ustawowego obowiązku do jej przeprowadzenia. Z literalnego brzemienia „kompleksowa” wynika, że w trakcie tych czynności kontrolnych obejmowane są wszystkie pozycje, procesy czy obszary działania gospodarki finansowej. Przyjęcie takiego założenia jest błędne, a wręcz nierealne. Oczywiście jest, że w trakcie kontroli kompleksowej nie jest możliwe objęcie badaniem przez inspektora wszystkich dokonanych operacji gospodarczych i finansowych oraz efektów zrealizowanych zadań. Przekraczałoby to możliwości organizacyjne i kadrowe Izby, a także powodowałoby trudności w bieżącym funkcjonowaniu kontrolowanej jednostki. Całokształt działania gospodarki finansowej badany jest na wyselekcjonowanej próbie kontrolnej zazwyczaj w oparciu o metody staty-

styczne. Aby zakres kontroli kompleksowych był jednolity Krajowa Rada RIO w drodze uchwały nr 2/2011 z dnia 17 marca 2011 r. w sprawie ramowego zakresu kontroli kompleksowej gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego ustaliła ramowy zakres tych kontroli, który to aktualnie obejmuje takie zagadnienia jak [uchwała nr 2/2011 Krajowej Rady RIO z dnia 17 marca 2011 r.]:

- 1) ustalenia ogólnoorganizacyjne, w tym wewnętrzne regulacje organizacyjno-prawne;
- 2) księgowość i sprawozdawczość, w tym gospodarkę pieniężną i kontrolę kasy oraz inwentaryzację;
- 3) budżet jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności:
 - dochody budżetowe, w tym subwencję i dotacje, dochody z tytułu podatków i opłat, dochody z majątku;
 - wydatki budżetowe z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych, w tym wydatki bieżące i majątkowe oraz rozliczenie otrzymanych i udzielonych dotacji;
 - dług publiczny, przychody i rozchody budżetu;
- 4) gospodarkę mieniem komunalnym i Skarbu Państwa;
- 5) rozliczenia jednostki samorządu terytorialnego z jednostkami organizacyjnymi.

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że w analizowanym przedziale czasowym Izby przeprowadzały kontrole kompleksowe w zróżnicowanej liczbie, tj. 787 w roku 2010, 771 w 2009 r., a w 2013 r. liczba kontroli wynosiła 737. Najmniej zrealizowano kontroli kompleksowych w 2011 r. – 702. Analizując realizację tej kontroli pod kątem podmiotów, w których została przeprowadzona z oczywistych względów na pierwszym miejscu uplasowały się gminy. Ich liczba wahała się od 646, tj. 88,9% wszystkich kontroli zrealizowanych w roku 2012 do 580, tj. 78,7% w roku 2013. Dokonując stratyfikacji gmin dostrzec można, że największa liczba kontroli kompleksowych została przeprowadzana w gminach wiejskich. Liczba ta wynosiła od 409, tj. 53,5% w 2008 roku do 391 w 2013 r., tj. 53,1% dla tej grupy podmiotów. Na drugim miejscu uplasowały się gminy o statusie miejsko-wiejskim, gdzie liczba tych kontroli wynosiła od 178, tj. 24,5% w 2012 r. do 135, tj. 18,3% w roku 2013 r. W gminach miejskich liczba kontroli w badanym okresie wynosiła od 52, tj. 6,6% w roku 2010 do 65, tj. 8,5% dla tej grupy podmiotów w 2008 r. Z kolei dla takich podmiotów jak powiaty ziemskie liczba kontroli wynosiła od 119, tj. 16,1% do 40, tj. 5,7% w 2011 r. Kontrole kompleksowe w takich podmiotach jak miasta na prawach powiatu w strukturze ogółem wynosiły od 3,7% w 2008 r. do 1,5% w 2013 r. Podobnie mały udział tych kontroli zauważalny jest w związkach tworzonych przez JST. Wynosi on zaledwie od 3,7% w 2010 r. do 1,4% w 2008 r. Na podkreślenie zasługuje fakt, że w roku 2011 i 2012. Izby nie przeprowadziły żadnej kontroli kompleksowej w związkach JST. Z danych wynika, że od 2011 r. do 2013 r. nie były przeprowadzone kontrole kompleksowe w jednostkach organizacyjnych. Ich

udział w strukturze ogółem kontroli kompleksowych w poprzednich latach wynosił 2,5%. Zaniechanie realizacji kontroli kompleksowych przez Izbę w jednostkach organizacyjnych JST, w ocenie autora, może w konsekwencji skutkować pojawianiem się ryzyka licznych dysfunkcji – chociażby z uwagi na brak aktualnie ustawowego obowiązku przeprowadzania tzw. kontroli 5% dokonywanych wydatków – do czego zobowiązywały przepisy poprzedniej ustawy o finansach publicznych, tj. z dnia 30 czerwca 2005 r. Szczegółowe dane dotyczące przeprowadzonych kontroli kompleksowych według poszczególnych podmiotów przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Liczba przeprowadzonych kontroli kompleksowych w latach 2008 –2013

Podmioty Kontroli	Kontrole kompleksowe											
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
Ogółem, z tego:	764	100	771	100	787	100	702	100	727	100	737	100
Wojewódz- two samo- rządowe	2	0,3	12	1,6	1	0,1	1	0,1	1	0,1	13	1,8
Powiaty ziemskie	66	8,6	118	15,3	99	12,6	40	5,7	62	8,5	119	16,1
Miasta na prawach powiatu	28	3,7	10	1,3	16	2,0	19	2,7	18	2,5	11	1,5
Gminy ogółem:	638	83,5	597	77,5	597	75,9	642	91,5	646	88,9	580	78,7
– miejskie	65	8,5	57	7,4	52	6,6	79	11,3	62	8,5	54	7,3
– miejsko- wiejskie	164	21,5	141	18,3	142	18,0	161	22,9	178	24,5	135	18,3
– wiejskie	409	53,5	399	51,8	403	51,3	402	57,3	406	55,9	391	53,1
Związki JST	11	1,4	15	1,9	209	3,7	0	x	0	x	14	1,9
Stowarzy- szenia JST	0	x	1	0,1	1	0,1	0	x	0	x	0	x
Jednostki organiza- cyjne JST	19	2,5	18	2,3	44	5,6	0	x	0	x	0	x

Źródło: jak przy tabeli 1.

KONTROLE PROBLEMOWE

Kolejnym rodzajem kontroli przeprowadzanych przez inspektorów RIO jest kontrola problemowa. Powszechnie jest ona określana jako kontrola tematyczna. Jej istota sprowadza się do badania konkretnego zjawiska lub obszaru gospodarki finansowej bez szczegółowego wnikania w odcinki łączące – wspólne dla wybranego zagadnienia. Z przedmiotowego punktu widzenia ogranicza się do

problemu określonego w planie kontroli [Winiarska, 2010, s. 28]. Z danych zawartych w tabeli 3 wynika, że występuje tendencja wzrostowa liczby przeprowadzanych kontroli problemowych. W roku 2008 zrealizowano łącznie 244 takie kontrole, a już w 2012 r. ich liczba wzrosła do 401. Kontrole tego rodzaju najliczniej realizowane są w jednostkach organizacyjnych, gdzie stanowią od 71,9% do 90% ogółem kontroli problemowych. Równie często były podejmowane w gminach, gdyż w strukturze analizowanych podmiotów stanowią one od 8,8% do 22%. Stosunkowo rzadko kontrole tego rodzaju przeprowadzane są w związkach JST. Największą liczbę odnotowano w 2011 r. – 14 kontroli, co stanowiło zaledwie 3,1% ogółem kontroli problemowych. Z badania wynika, że Izba nie przeprowadziła żadnej kontroli problemowej w związkach JST w latach 2009, 2010 oraz w roku 2013. Mała aktywność kontroli tematycznych w związkach utworzonych przez JST może stanowić istotne ryzyko pojawienia się niezgodności przy realizowanych zadaniach przez te podmioty. Podkreślić należy, że znacząca liczba gmin realizuje zadanie utrzymania czystości i porządku właśnie przez te podmioty. W ocenie autora, warto więc rozważyć zasadność przeprowadzenia kontroli realizacji tego obligatoryjnego zadania gminy w aspekcie zagadnień finansowych czy rzetelności sporządzania sprawozdawczości budżetowej. Zestawienie przeprowadzonych kontroli problemowych w podziale na badane podmioty prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Liczba przeprowadzonych kontroli problemowych w latach 2008–2013

Podmioty Kontroli	Kontrole problemowe											
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	liczba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>	<i>12</i>	<i>13</i>
Ogółem, z tego:	244	100	183	100	329	100	457	100	401	100	360	100
Woje- wództwo samorzą- dowe	0	x	0	x	2	0,6	0	x	0	x	3	0,8
Powiaty ziemskie	1	0,4	0	x	2	0,6	3	0,7	0	x	13	3,6
Miasta na prawach powiatu	4	1,6	2	1,1	0	x	3	0,7	1	0,3	6	1,7
Gminy ogółem:	47	19,3	6	3,3	29	8,8	50	10,9	63	15,7	79	22,0
– miejskie	13	5,3	1	0,5	6	1,8	13	2,8	1	0,2	7	1,9
– miejsko- -wiejskie	11	4,5	3	1,6	7	2,1	22	4,8	20	5,0	26	7,2
– wiejskie	23	9,5	2	1,2	16	4,9	15	3,3	42	10,5	46	12,9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Związki JST	1	0,4	0	x	0	x	14	3,1	12	3,0	0	x
Stowarzyszenia JST	0	x	0	x	0	x	1	0,2	0	x	0	x
Jednostki organizacyjne JST	191	78,3	175	95,6	296	90,0	386	84,5	325	81,0	259	71,9

Źródło: jak przy tabeli 1.

KONTROLE DORAŻNE

Kontrola doraźna charakteryzuje się brakiem jej planowego przeprowadzenia. W przeciwieństwie do kontroli kompleksowych i problemowych nie jest ona ujmowana w rocznych planach kontroli Izby. Oznacza to, że decyzję o wszczęciu kontroli doraźnej podejmuje prezes Izby. Tego rodzaju kontrole mogą być także inicjowane przez Kolegium Izby w ramach funkcji nadzorczej, uwagi chociażby na dostrzeżone niezgodności w realizacji budżetu, sprawozdawczości budżetowej, czy realności Wieloletniej Prognozy Finansowej – w kontekście zarządzania długiem.

Kontrole doraźne podejmowane są możliwie niezwłocznie po otrzymaniu przez RIO informacji (wniosków, wystąpień), które świadczą o działaniach organów poddanych kontroli RIO grożących istotnymi negatywnymi skutkami dla gospodarki finansowej [Cybulski, 2010, s. 76]. Są one przeprowadzane w stosunku do określonej problematyki, a uzyskane wyniki stanowią podstawę do gromadzenia informacji oraz przeprowadzania analizy na potrzeby planowania i ustalania zakresu kontroli kompleksowych. Z uwagi na charakter kontroli doraźnej można uznać, że inicjatorem działań kontrolnych są składane do RIO wnioski i zapytania organów ścigania oraz posłów i senatorów Sejmu RP. W analizowanym okresie liczba tych kontroli wynosiła od 226 w 2008 r. do 181 w 2013 r. Najwięcej kontroli doraźnych zostało zrealizowanych w gminach, tj. od 54% do 32% ogółem kontroli doraźnych. W tej grupie JST przeważają gminy o statusie wiejskim. Dość licznie są one przeprowadzane w jednostkach organizacyjnych. Z badania wynika, że stanowią one od 32% w 2008 r. do 60% w 2013 r. ogółem tego rodzaju kontroli. Analiza danych wskazuje, że poza jednym rokiem – 2009 nie była realizowana tego rodzaju kontrola w stowarzyszeniach JST, a także w związkach tworzonych przez JST – poza rokiem 2008. Może to świadczyć o niedocieraniu do RIO sygnałów uzasadniających podjęcie tego rodzaju kontroli. Zestawienie przeprowadzonych kontroli doraźnych przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Liczba przeprowadzonych kontroli doraźnych w latach 2008–2013

Podmioty Kontroli	Kontrole doraźne											
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%	liczba	%
Ogółem, z tego:	226	100	169	100	148	100	213	100	196	100	181	100
Województwo samorządowe	0	x	0	x	9	6,1	2	0,9	1	0,5	2	1,1
Powiaty ziemskie	14	6,2	4	2,4	3	2,0	8	3,8	7	3,6	1	0,6
Miasta na prawach powiatu	13	5,8	3	1,8	6	4,1	5	2,3	2	1,0	10	5,5
Gminy ogółem:	122	54,0	57	33,7	57	38,5	65	30,6	62	31,6	58	32,0
– miejskie	20	8,8	8	4,7	11	7,4	5	2,3	5	2,6	8	4,4
– miejsko-wiejskie	29	12,8	16	9,5	25	16,9	29	13,6	22	11,2	24	13,3
– wiejskie	73	32,4	33	19,5	21	14,2	31	14,7	35	17,8	26	14,3
Związki JST	3	1,3	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x
Stowarzyszenia JST	0	x	7	4,1	0	x	0	x	0	x	0	x
Jednostki organizacyjne JST	74	32,7	98	58,0	73	49,3	133	62,4	124	63,3	110	60,8

Źródło: jak przy tabeli 1.

KONTROLE SPRAWDZAJĄCE

Izbie przysługuje prawo przeprowadzania kontroli sprawdzających. Istotą tych kontroli jest zweryfikowanie informacji o wykonaniu wniosków pokontrolnych wydanych w wyniku przeprowadzonej kontroli. Może obejmować zarówno realizację zaleceń pokontrolnych, jak i obszary bezpośrednio lub pośrednio powiązane kontrolowaną działalnością. Szczegółowe dane o zrealizowanych kontrolach sprawdzających prezentuje tabela 5.

Tabela 5. Liczba przeprowadzonych kontroli sprawdzających w latach 2008–2013

Podmioty Kontroli	Kontrole sprawdzające											
	2008		2009		2010		2011		2012		2013	
	liczba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%	licz- ba	%
Ogółem, z tego:	62	100	39	100	39	100	15	100	28	100	14	100
Wojewódz- two samo- rządowe	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x
Powiaty ziemskie	1	1,6	1	2,6	2	5,1	1	6,7	0	x	0	x
Miasta na prawach powiatu	0	x	2	5,1	0	x	0	x	0	x	0	x
Gminy ogółem:	54	87,1	34	87,2	36	92,3	13	86,6	22	78,6	13	92,9
– miejskie	4	6,5	1	2,6	2	5,1	0	x	3	10,7	2	14,3
– miejsko- -wiejskie	7	11,3	9	23,1	6	15,4	1	6,7	5	17,9	4	28,6
– wiejskie	43	69,3	24	61,5	28	71,8	12	79,9	14	50,0	7	50,0
Związki JST	1	1,6	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x
Stowarzy- szenia JST	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x	0	x
Jednostki organiza- cyjne JST	6	9,7	2	5,1	1	2,6	1	6,7	6	21,4	1	7,1

Źródło: jak przy tabeli 1.

Z danych przedstawionych w tabeli 5 wynika, że kontrole sprawdzające są przeprowadzane w niewielkiej liczbie. Ogółem, ich liczba w analizowanym okresie wahała się od 62 w roku 2008 do 14 w roku 2013. W przekroju podmiotowym najliczniej kontrole tego rodzaju realizowane są w gminach. Stanowią one dla tego rodzaju JST od 87% do 92% w strukturze kontroli sprawdzających. Sporadycznie realizowane są w jednostkach organizacyjnych – w 2008 roku przeprowadzono 6, w pozostałych latach, niestety, tylko po jednej w roku. Może to prowadzić do ogólnego wniosku zgodnie, z którym sprawdzenie w zakresie prawidłowości wykonanych wniosków pokontrolnych w jednostkach organizacyjnych JST odbywa się sporadycznie. Podobnie sytuacja przedstawia się w związkach oraz stowarzyszeniach.

PODSUMOWANIE

Kontrola realizowana przez RIO stanowi ważny element w sferze racjonalnego zarządzania środkami publicznymi na płaszczyźnie JST. Niejednokrotnie w ramach realizowanych czynności kontrolnych przedstawiciele Izby ujawniają wiele przesłanek skutkujących naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Ponadto inspektorzy RIO w trakcie kontroli realizują funkcje szkoleniową i instruktażową pomagając personelowi jednostki rozwiązywać skomplikowane dylematy prawno-finansowe. W zbliżającym się nowym okresie wykorzystywania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej działania kontrolne Izby powinny jednak bardziej koncentrować się na jednym z najważniejszych wyzwań związanych tym procesem, a mianowicie umiejętnym zarządzaniem ryzykiem przez decydentów samorządowych zwłaszcza w obszarach obejmujących aplikowanie, wykorzystywanie i rzetelne rozliczanie tych środków. Pozwoliłoby to zminimalizować ewentualne dysfunkcje skutkujące w konsekwencji zwrotem tych funduszy. Podkreślenia wymaga fakt, że postulat wprowadzenia sformalizowanego, spójnego i kompleksowego systemu zarządzania ryzykiem w JST sformułowała NIK po zakończeniu kontroli przedmiotem której było „funkcjonowanie audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej” [*Analiza wystąpień...*, 2012, s. 2].

W ocenie autora kontrola RIO przeprowadzana w JST w większym stopniu powinna zostać ukierunkowana w stronę kontroli antycypacyjnej, stwarzając przez to możliwość ukształtowania pewnego rodzaju nowatorskich modeli i rozwiązań przyczyniających się do poprawy zarządzania gospodarką finansową w perspektywie przyszłych lat. Chodzi tu o uregulowania wewnętrzne, które są niezbędne do szybkiej identyfikacji, wczesnego uprzedzenia o możliwości pojawienia się poważnego ryzyka niezgodności – dysfunkcji w przyszłej działalności JST.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiecki K., 1970, *O nauce organizacji*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Analiza wystąpień pokontrolnych NIK dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego w systemie kontroli zarządczej*, 2012, Departament Audytu Sektora Finansów Publicznych, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Cybulski B., 2010, *Geneza, ewolucja i istota funkcji kontrolnej Regionalnych Izby Obrachunkowych [w:] Regionalne Izby obrachunkowe Charakterystyka ustrojowa i komentarze do ustawy*, red. M. Stec, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa.
- Stec M. (red.), 2010, *Regionalne Izby Obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarze do ustawy* wyd. Wolters Kluwer, Warszawa.
- Dunaj B. (red.), 2000, *Słownik współczesnego języka polskiego*, wyd. Wilga, Warszawa.
- Filipiak B., Dylewski M., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., 2011, *Analiza finansowa budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, MUNICIPIUM SA, Warszawa.

- Gerasimiuk A., 2012, *Na podstawie jakich kryteriów RIO przeprowadza kontrolę gospodarki finansowej JST?* [w:] *Finanse samorządowe 580 pytań i odpowiedzi*, red. C. Kosikowski, J.M. Salachny, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Departament Strategii Kontrolnej NIK, www.nik.gov.pl (dostęp: 14 kwietnia 2015 r.).
- Górecki E., 2001, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie rynkowym*, Interfart, Łódź.
- Jastrzębska M., Janowicz-Lomott M., Łyskawa K., 2014, *Zarządzanie ryzykiem w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kałużny S., 1997, *Nadzór i kontrola w przedsiębiorstwie*, Wyd. Kwantum, Warszawa.
- Kałużny S., Zawadzak T., 1999, *Kontrola gospodarcza w jednostkach budżetowych*, wyd. Kwantum, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., 2010, *Zadania kontroli wewnętrznej* [w:] *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. K. Winiarska, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Komunikat nr 13 Ministra Finansów z dnia 30.06.2006 r. dotyczący standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF z 2006 r., nr 7, poz. 58).
- Krawczyk R.P., 1994, *Regionalne Izby Obrachunkowe – stan obecny i perspektywy* [w:] M. Kasiński, Z. Kamieciak, C. Kosikowski, R.P. Krawczyk, *Ustawa o Regionalnych Izbach Obrachunkowych z komentarzem oraz teksty innych aktów prawnych*, Warszawa.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., 2000, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Owsiak S., 2013, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Srocki S., 2010, *Regionalne izby obrachunkowe* [w:] *Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 16.07.2004 r. w sprawie siedziby i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania (Dz.U. z 2004 r., nr 167, poz. 1747).
- Sprawozdania z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego 2008-2013, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, www.rio.gov.pl (dostęp: 14 kwietnia 2015 r.).
- Terebucha E., 1976, *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*, Wydawnictwo Naukowe PWE, Warszawa.
- Uchwała nr 2/2011 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z 17.03.2011 r., w sprawie ramowego zakresu kontroli kompleksowej gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.
- Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30.06.2005 r. o finansach publicznych (Dz.U z 2005 r., nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 7.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1113).

Winiarska K. (red.), 2010, *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Streszczenie

Regionalne izby obrachunkowe w ramach swoich uprawnień umocowanych w postanowieniach Konstytucji RP przeprowadzają kontrole gospodarki finansowej JST zapewniając zgodność postępowania w sposób zgodny z prawem. Aktualnie działania RIO zarówno te nadzorcze, jak również kontrolne w większym stopniu powinny skupiać się na problematyce związanej z niedopuszczeniem do nadmiernego zadłużania się JST. Kontrola w przedmiocie legalnego ponoszenia wydatków budżetowych, a także permanentne monitorowanie w zakresie wzrostu poziomu długu w JST powinna pomagać decydom w rozwiązywaniu bieżących lokalnych problemów. Uzasadnieniem działań kontrolnych jest także postępująca decentralizacja finansów publicznych na niższe szczeble administracji publicznej, zachodzi więc konieczność rzetelnego sprawdzenia, czy środki finansowe są wykorzystywane w sposób efektywny i zgodny z założonymi celami – zwłaszcza te pochodzące z budżetu Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: regionalne izby obrachunkowe, kontrola finansowa, zarządzanie ryzykiem

Regional Chambers of Accounts within Their Authority Empowered the Provisions of the Constitution Carry out Checks on the Financial Management of Local Government Ensuring Compliance Proceedings in Accordance with the Law

Summary

Currently RIO action both the supervisory and control to a greater extent should focus on issues related to the prevention of the excessive indebtedness of local governments. Controlling legal incurring budgetary expenditures, as well as permanent monitoring the growth in local government debt levels should help decision makers in solving current local problems. The rationale is control activities as well as progressive decentralization of public finance to lower levels of government the public, so there is a need for a reliable check whether the funds aroused in an effective and consistent with the objectives – especially those.

Keywords: regional chambers of accounts, financial control, risk management

JEL: M19, H72