

KRYSTYNA SAWICKA

Uniwersytet Wrocławski

ROLA REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH W PROCEDURZE UCHWALANIA I KONTROLI WYKONANIA BUDŻETU JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

1. BUDŻET JAKO INSTYTUCJA SYSTEMU PRAWNOFINANSOWEGO SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

W literaturze przedmiotu¹ system finansowy definiuje się jako zespół instytucji prawnofinansowych (urządzeń prawnych), połączonych w sposób celowy w pewną całość, służących gromadzeniu i organizowaniu zasobów pieniężnych oraz ich rozdysponowaniu. Instytucję prawnofinansową tworzy natomiast wyodrębniony i stanowiący funkcjonalną całość zespół norm prawnych, odnoszących się do określonego rodzaju stosunków finansowych związanych z przepływem strumieni pieniężnych. Instytucje prawnofinansowe mogą przybierać postać bardziej lub mniej złożoną. System finansowy samorządu tworzy ogół instytucji prawnofinansowych związanych z jego gospodarką finansową, obejmującą gromadzenie i organizację zasobów pieniężnych oraz ich wydatkowanie. Poszczególne instytucje prawnofinansowe mogą być wspólne dla gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego (JST) wszystkich trzech szczebli², mogą istnieć również instytucje właściwe tylko dla gospodarki finansowej jednostki danego szczebla. W ramach systemu finansowego samorządu terytorialnego można więc wyodrębnić system finansowy gmin, system finansowy powiatów oraz system finansowy samorządów województw. Na system finansowy samorządu terytorialnego składają się instytucje prawnofinansowe służące:

¹ B. Brzeziński *et al.*, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 1999, s. 18; T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 55 nn.; J. Gliniecka, A. Drwiłło, *Finanse gmin*, Gdańsk 1995, s. 74 nn.

² Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2013 r., poz. 594 z późn. zm.) — dalej u.s.g.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 595 z późn. zm.) — dalej u.s.p.; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2013 r., poz. 596 z późn. zm.) — dalej u.s.w.

- 1) gromadzeniu przez JST środków pieniężnych (podatki, opłaty, dotacje celowe, subwencje, udziały w podatkach państwowych);
- 2) organizacji zasobów pieniężnych (budżet);
- 3) wydatkowaniu środków pieniężnych przez JST, określone w ustawach szczegółowych tworzących podstawę do dokonywania wydatków publicznych.

Podstawową instytucją prawnofinansową organizacji zasobów pieniężnych JST jest budżet. To instytucja o charakterze złożonym. Tworzą ją normy prawne odnoszące się do zasad planowania dochodów i wydatków JST oraz zasad postępowania ze zgromadzonymi zasobami pieniężnymi, jak również kompetencji do podejmowania decyzji planistycznych i realizacyjnych, a także kontrolnych w zakresie gospodarki budżetowej³. Ostatecznym efektem reformy ustrojowej państwa dokonanej pod koniec XX w. jest wyodrębnienie następujących kategorii budżetów JST:

- 1) budżetów gmin, służących finansowaniu zadań gmin;
- 2) budżetów powiatów, służących finansowaniu zadań powiatów;
- 3) budżetów miast na prawach powiatu, z których finansowane są zadania należące do gmin oraz powiatów, dlatego też budżety te obejmują dochody określone ustawowo dla gmin i dochody określone ustawowo dla powiatów;
- 4) budżetów województw samorządowych, służących finansowaniu zadań samorządu województwa.

Budżety JST poszczególnych szczebli różnią się źródłami i rodzajem dochodów, rodzajem zadań, które są z nich finansowane, oraz strukturą dochodów i wydatków. Jednakowa jest natomiast procedura opracowywania ich projektów, uchwalania i wykonywania oraz zatwierdzania wykonania (kontroli).

Budżet JST jako publiczny plan finansowy jest opracowywany, uchwalany i wykonywany w sposób regulowany przepisami prawa i przy zachowaniu obowiązku respektowaniu określonych wymogów, odnoszących się do szczególnych jego właściwości i pożądanych cech w postaci zasad jawności, jedności formalnej, powszechności (zupełności), szczegółowości, jedności materialnej (niefunduszowania) oraz równowagi budżetowej⁴. Jest on podstawowym planem finansowym JST, zajmującym pozycję nadrzędną w stosunku do innych planów będących podstawą prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki organizacyjne JST, określone bowiem w budżecie kwoty dochodów i wydatków, dotacji i ewentualnie wpłat do budżetu są dla tych jednostek wiążące nie tylko na etapie opracowywania projektów i zatwierdzania ich planów finansowych, ale także na etapie wykonywania planu finansowego.

Ustawa o finansach publicznych⁵ w art. 211 ust. 1 określa budżet JST jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki.

³ B. Brzeziński *et al.*, *op. cit.*, s. 19.

⁴ Zob. szerzej: J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 17 nn.; E. Kornberger-Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych*, [w:] *System prawa finansowego*, t. 2. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 231.

⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.) — dalej u.f.p.

Plan ten obejmuje rok budżetowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Postanowienia zawarte w budżecie, dotyczące planowanych dochodów i przychodów z poszczególnych ich źródeł oraz wydatków i rozchodów ze wskazaniem ich przeznaczenia, mają postać konkretnych wielkości liczbowych i są skierowane do ściśle określonych adresatów — wykonawców budżetu. Budżet jako plan finansowy urzeczywistnia się poprzez sformalizowany akt woli organu stanowiącego JST w formie uchwały budżetowej. Uchwała budżetowa stanowi podstawę gospodarki finansowej JST w danym roku budżetowym, dlatego akt ten musi spełniać prawnie określone kryteria materialne i formalne. Uchwała budżetowa jest aktem nie tylko o określonym przedmiocie regulacji, ale i podejmowanym w określonym trybie. Przepisy u.f.p. nakładają na odpowiednie organy JST obowiązek sporządzenia projektu, a następnie podjęcia uchwały budżetowej oraz kontroli realizacji uchwalonego budżetu. Wyznaczają też terminy wykonania konkretnych działań w toku procedury uchwalania budżetu przez uczestniczące w niej organy oraz skutki prawne niedokonania tych czynności. W procedurze uchwalania budżetu, a następnie kontroli jego wykonania określone zadania zostały wyznaczone również regionalnym izmom obrachunkowym (r.i.o.)⁶, jako organom kontroli zewnętrznej gospodarki finansowej JST. Zadaniem izb jest sporządzanie opinii o zgodności z prawem projektów aktów, które określają ramy i stanowią podstawę gospodarki finansowej, a także o planowanym i ostatecznie przyjętym deficycie budżetowym oraz o prawidłowości planowanej kwoty długu JST⁷. W zakresie kontroli wykonania budżetu r.i.o. wyrażają natomiast stanowisko najpierw o informacjach i sprawozdaniach odzwierciedlających przebieg wykonania budżetu w trakcie roku budżetowego i jego wykonanie po zakończeniu roku budżetowego, a następnie o działaniach komisji rewizyjnej, związanych z aktem podejmowanym przez organ stanowiący JST w sprawie absolutorium oraz podjętej uchwały o nieudzieleniu absolutorium zarządowi. Wydając opinie, r.i.o. dokonują kontroli określonych dokumentów dotyczących działań organów JST, podejmowanych w ramach ich kompetencji w zakresie gospodarki finansowej. W ten sposób współuczestniczą w tych działaniach, a ich rola polega przede wszystkim na przeciwdziałaniu ewentualnym naruszeniom prawa w kolejnych fazach oraz procesach dotyczących prowadzenia gospodarki finansowej przez JST. Dlatego r.i.o. w pewnym stopniu stają się współodpowiedzialne za zgodność z prawem m.in. opiniowanych projektów aktów finansowych, planowanej kwoty długu, informacji czy sprawozdań.

⁶ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113) — dalej u.r.i.o.

⁷ Z uwagi na to, że zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 6 u.f.p. planowana kwota długu określana jest według wieloletniej prognozy finansowej i stanowi element jej struktury, opinia r.i.o. wydawana na podstawie art. 230 ust. 4 u.f.p. w sprawie prawidłowości planowanej kwoty długu JST wynikającej z planowanych i zaciągniętych zobowiązań, określonych w przyjętej wieloletniej prognozie finansowej oraz uchwale budżetowej, nie będzie przedmiotem analizy jako powiązana jedynie pośrednio z procedurą uchwalania budżetu.

Przepisy prawa dzielą uprawnienia do podejmowania określonych czynności w toku procedury uchwalania budżetu oraz kontroli jego wykonania między organ stanowiący a organ wykonawczy. Przygotowanie projektu budżetu należy do kompetencji organu wykonawczego, a jego uchwalenie w formie uchwały budżetowej — do organu stanowiącego; w zakresie kontroli wykonania budżetu natomiast do obowiązków organu wykonawczego należy przedkładanie w oznaczonych terminach określonych informacji i sprawozdań, a do organu stanowiącego — ocena zarządu z tytułu wykonania budżetu, w tym dokonywana po zakończeniu roku budżetowego w ramach procedury w sprawie udzielenia absolutorium. Opinie wydawane przez r.i.o. dotyczą zarówno działań podejmowanych przez organy wykonawcze, jak i przez organy stanowiące JST.

Udział r.i.o. w procedurze uchwalania i kontroli wykonania budżetu JST zaznacza się poprzez obowiązek opiniowania:

- 1) projektu uchwały budżetowej (art. 13 pkt 3 u.r.i.o. oraz art. 238 ust. 1 pkt 2 u.f.p.);
- 2) możliwości sfinansowania deficytu przedstawionego przez JST w projekcie uchwały budżetowej, a następnie w uchwale budżetowej (art. 246 ust. 1 i ust. 3 u.f.p.);
- 3) informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze (art. 13 pkt 4 u.r.i.o.);
- 4) sprawozdania z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia JST i objaśnieniami (art. 13 pkt 5 u.r.i.o.);
- 5) wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium dla zarządu JST (art. 13 pkt 8 u.r.i.o. oraz art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p. i art. 30 ust. 3 u.s.w.);
- 6) uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium zarządowi JST (art. 13 pkt 8 u.r.i.o. oraz art. 28a ust. 4 u.s.g., art. 30 ust. 2 u.s.p. i art. 34 ust. 3 u.s.w.).

2. ZADANIA REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH W ZAKRESIE KONTROLI GOSPODARKI FINANSOWEJ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Regionalne izby obrachunkowe sprawują nadzór nad działalnością JST w zakresie spraw finansowych oraz dokonują kontroli ich gospodarki finansowej i zamówień publicznych, jak również ich związków, stowarzyszeń, samorządowych jednostek organizacyjnych oraz innych podmiotów w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji udzielonych z budżetów JST. Mają one status państwowych organów kontroli (nadzoru) niezależnych zarówno od administracji rządowej, jak i od JST, służebnych wobec tych jednostek⁸. Do obowiąz-

⁸ Zob. szerzej na temat statusu r.i.o.: T. Dębowska-Romanowska, *Regionalne izby obrachunkowe — nadzór zewnętrzny nad zarządzaniem finansowym w samorządzie i nad tworzeniem lokalnego*

ków izb należy również opracowywanie opinii, raportów i analiz w sprawach określonych ustawami oraz prowadzenie działalności informacyjnej, instruktażowej i szkoleniowej w zakresie objętym nadzorem i kontrolą. W każdym z tych kierunków działalności izby mają do wykonania ustawowo określone zadania. Zasadniczą ich część stanowią zadania z zakresu nadzoru nad aktami finansowymi organów JST, określonymi w art. 11 ust. 1 u.r.i.o., oraz kontroli gospodarki finansowej samorządu terytorialnego. Pozostałe z zadań, ze względu na ich charakter oraz sposób realizacji, jak też możliwe ich konsekwencje, mogą być postrzegane jako swoistego rodzaju kontrola finansowa (opinie, raporty), inne jako powiązane z funkcjami nadzorczą i kontrolną r.i.o. (działalność informacyjna, instruktażowa, szkoleniowa czy udzielanie wyjaśnień dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych⁹). Funkcje nadzorczą i kontrolną mają charakter samoistny (odrębny) i nie mogą być utożsamiane, choć są one z sobą powiązane z uwagi na to, że ten sam podmiot ogólnie jest upoważniony do kontroli i do nadzoru, a podejmowanie aktów nadzorczych musi być poprzedzone kontrolą. Jednakże na tle odpowiednich regulacji prawnych można zidentyfikować sferę uprawnień nadzorczych i kontrolnych izb chociażby poprzez zróżnicowanie ich zakresu podmiotowo-przedmiotowego, trybu i formy, w jakiej są realizowane oraz możliwości władczej ingerencji bądź jej braku. Dlatego inaczej należy traktować sytuacje, w których kontrola występuje jako element nadzoru, a inaczej te, w których kontrola jest funkcją samoistną. W tym drugim wypadku uprawnienia z tytułu kontroli nie dają podstaw do ingerencji organu kontrolującego w działalność kontrolowanego. Organ kontroli nie dysponuje środkami władczymi, a ogranicza się jedynie do wskazania nieprawidłowości, jakie występują w działalności kontrolowanego podmiotu¹⁰. Zadania w zakresie nadzoru są wykonywane przez kolegium r.i.o., natomiast zadania w zakresie kontroli zarówno przez kolegium, składy orzekające wyłonione spośród członków kolegium, jak i przez wydział kontroli gospodarki finansowej i zatrudnionych w izbie inspektorów.

prawa finansowego, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, red. M. Stec, Warszawa 2010, s. 19 nn.; M. Stec, *Prawno-ustrojowa pozycja regionalnych izb obrachunkowych w systemie władz publicznych w Polsce*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka...*, s. 45 nn.

⁹ Obowiązek udzielania wyjaśnień na wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 2 ust. 2 u.r.i.o. (samorządów terytorialnych, ich związków oraz stowarzyszeń, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych oraz innych podmiotów w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji udzielonych z budżetu JST) w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych, nałożony został na r.i.o. ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.) poprzez dodanie nowej regulacji w pkt 11 art. 13 u.r.i.o.

¹⁰ Por. uchwała TK z dnia 5 października 1994 r. (W 1/94), „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1994, nr 42, poz. 47.

2.1. DZIAŁALNOŚĆ OPINIODAWCZA REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH

Działalność opiniodawcza r.i.o. dotyczy spraw określonych ustawami. Odpowiednie przepisy, stanowiące podstawę prawną do wydawania opinii szczegółowych, są zawarte zarówno w ustawie o regionalnych izbach obrachunkowych, jak i w ustawie o finansach publicznych, a także w ustawach o ustroju samorządu terytorialnego. Przedmiot opinii jest powiązany z kolejnymi fazami oraz procesami dotyczącymi prowadzenia gospodarki finansowej przez JST na podstawie budżetu i wieloletniej prognozy finansowej (w.p.f.). Zdecydowana większość opinii jest wydawana cyklicznie odpowiednio do kolejnych etapów procedury budżetowej oraz kontroli wykonania budżetu. Mając na uwadze przedmiot opiniowania, można wyodrębnić cztery podstawowe grupy opinii:

1) opinie w sprawie projektów aktów planowania finansowego (o projekcie uchwały budżetowej i projekcie w.p.f.);

2) opinie dotyczące długu i deficytu JST (w sprawie prawidłowości planowanej kwoty długu JST wynikającej z przyjętej w.p.f. oraz uchwały budżetowej, możliwości sfinansowania — najpierw planowanego, a następnie uchwalonego deficytu JST oraz możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych);

3) opinie o informacjach i sprawozdaniu z realizacji budżetu (informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze oraz sprawozdaniu z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia JST i objaśnieniami);

4) opinie w przedmiocie absolutorium (o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium dla zarządu JST oraz uchwałach organów stanowiących JST o nieudzieleniu absolutorium).

Zasadniczo r.i.o. sporządza opinie z urzędu, z wyjątkiem opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych wydawanych na wniosek zarządu JST, który w świetle dyspozycji art. 91 ust. 2 u.f.p. jest obowiązany do uzyskania tego rodzaju opinii. Opinie są wydawane na podstawie odpowiednich dokumentów podlegających kontroli, których obowiązek przekazania do r.i.o. wynika z przepisów u.f.p. (art. 238 ust. 1 pkt 2, art. 230 ust. 2 pkt 1, art. 266 ust. 1 i art. 267 ust. 3) oraz ustaw ustrojowych (art. 90 ust. 2 u.s.g., art. 78 ust. 2 u.s.p. i art. 81 u.s.w.).

Działalność opiniodawcza izb jest wyodrębniona od strony organizacyjnej. Opinie są wydawane przez składy orzekające złożone z trzech członków kolegium wyznaczonych przez prezesa izby, z których jeden pełni funkcję przewodniczącego. Mają one formę uchwał i poza wyrażeniem stanowiska w opiniowanej sprawie muszą zawierać również jego uzasadnienie. Poza tym decyzja o tym stanowisku jako wypowiedzi ciała kolegialnego zapada zwykłą większością głosów¹¹. Opinie są formułowane w oparciu o kryterium legalności, na którym opiera się wszelka

¹¹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania (Dz.U. Nr 167, poz. 1747).

działalność r.i.o., wchodząca w zakres pełnionych przez nie funkcji (nadzorczej i kontrolnej). Jeśli kontrolowany dokument (projekt aktu finansowego) podlegający opiniowaniu spełnia prawnie określone wymogi, to tego rodzaju ocena stanowi podstawę do wydania opinii pozytywnej. Natomiast w razie stwierdzenia naruszenia prawa charakter opinii zależy od oceny skali naruszeń. Opinia może być w swej konkluzji negatywna — jeśli naruszenie prawa zostanie zakwalifikowane jako istotne, albo pozytywna z uwagami — jeśli stwierdzone zostaną jedynie pewne niezbyt znaczące uchybienia i nieprawidłowości.

W zdecydowanej większości wypadków opinie nie są wiążące dla ich adresatów, chociaż w niektórych sytuacjach nieuwzględnienie zawartych w nich uwag może w późniejszym okresie skutkować ingerencją nadzorczą r.i.o. (np. negatywna opinia o projekcie budżetu). Nie oznacza to jednak, że nie wywołują one żadnych konsekwencji w sferze funkcjonowania JST. Przepisy u.r.i.o. oraz u.f.p., a także przepisy ustaw ustrojowych nakładają na organ wykonawczy JST pewne obowiązki informacyjne związane z wydaniem opinii przez r.i.o. i ustosunkowania się w określonych wypadkach do zawartych w nich zarzutów. Poza tym niektóre z opinii muszą być publikowane przez JST w Biuletynie Informacji Publicznej, co sprzyja kontroli społecznej gospodarki finansowej poprzez możliwość pozyskania przez społeczność lokalną wiedzy o aktualnej sytuacji i zamierzeniach finansowych, w tym zwłaszcza wielkości długu JST. Wymóg publikacji realizuje poza tym zasadę jawności finansów publicznych. Ranga i znaczenie opinii przejawia się m.in. w tym, że pochodzą one od organów zewnętrznych wyspecjalizowanych w kontroli finansowej JST, które poza tym posiadają odpowiednie materiały źródłowe i informacje, aby wypowiedzieć się kompetentnie w sprawach będących przedmiotem opinii. Stwarza to gwarancje, że stanowisko wyrażone w opinii zawiera obiektywną i rzetelną ocenę danego rodzaju sprawy, dokonaną z uwzględnieniem kryterium legalności. Opinie odnoszą się głównie do projektowanych działań organów JST, z czego wynika ich znaczenie dla tworzenia zgodnych z prawem podstaw prowadzenia gospodarki finansowej oraz jej kontroli. W efekcie wydawane opinie mogą wywierać realny wpływ na funkcjonowanie JST.

Termin do wydania opinii został określony przez ustawodawcę tylko w wypadku opiniowania wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium oraz uchwały rady gminy o nieudzieleniu absolutorium wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) i wynosi on 14 dni. W odniesieniu do pozostałych opinii termin taki nie został wyznaczony, co nie oznacza dowolności działania izb w tym względzie. W takim wypadku powinny być wykorzystywane pomocniczo przepisy postępowania administracyjnego, z których m.in. wynika trzydziestodniowy termin załatwiania spraw (art. 35 k.p.a.)¹². Od otrzymanej opinii JST przysługuje odwołanie do kolegium izby w terminie 14 dni od dnia doręczenia uchwały skła-

¹² Zob. J.M. Salachna, *Istota, zakres oraz funkcje działalności opiniodawczej regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka...*, s. 176.

du orzekającego. W ten sposób kolegium izby sprawuje merytoryczną kontrolę nad opiniami wydawanymi przez składy orzekające. Uprawnionymi do złożenia odwołania są te organy JST, których działania zawarte w określonych dokumentach podlegają opiniowaniu. Wniesienie odwołania pozwala na zweryfikowanie przyjętego stanowiska poprzez jego uzupełnienie bądź zmianę dokonanej przez skład orzekający oceny¹³. Kolegium izby rozpatrując odwołanie albo postanawia o utrzymaniu opinii w mocy, w razie nieuwzględnienia odwołania, albo uwzględniając przedstawione w odwołaniu zarzuty, wyraża własną opinię, podejmując w tym zakresie odpowiednią uchwałę. Postępowanie w sprawie rozpatrzenia zarzutów, sformułowanych pod adresem opinii wydanych przez skład orzekający, jest postępowaniem o charakterze wewnętrznym. Takiej samej kontroli ze strony kolegium izby i w tym samym trybie podlegają także zastrzeżenia zgłoszone do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym izby, sformułowanych w wyniku kontroli prowadzenia przez JST gospodarki finansowej, w tym realizacji zobowiązań podatkowych oraz zamówień publicznych. Odwołanie od opinii powinno być rozpatrzone przez kolegium izby w terminie 30 dni od dnia jego wniesienia, z wyjątkiem odwołania od opinii w sprawie projektu uchwały budżetowej oraz opinii w sprawie sprawozdania z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia JST i objaśnieniami, gdzie termin ten wynosi 14 dni (art. 20 ust. 2 u.r.i.o.). Ocena charakteru opinii z punktu widzenia funkcji realizowanych przez r.i.o. nie jest jednolita¹⁴. Obecnie przeważa pogląd, który należy podzielić, że wydawanie opinii jest przejawem funkcji kontrolnej r.i.o. charakteryzującej się tym, że kontrola tego rodzaju dotyczy tylko spraw wskazanych w przepisach ustawy i jest wykonywana w określonej formie oraz trybie. Poza tym jest to kontrola w przeważającej mierze o charakterze wstępnym, oparta wyłącznie na dokumentach i przeprowadzana w siedzibie podmiotu kontrolującego. W taki sam sposób jest postrzegany charakter opinii w orzecznictwie sądowym, zgodnie z którym opinia składu orzekającego, jak również stanowisko kolegium izby zajęte w wyniku odwołania od tej opinii, są jedynie oceną wyspecjalizowanego organu badającego stan rzeczy. Nie stanowią one formy władczej ingerencji w sferę działalności samorządu

¹³ W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, *Postępowanie w sprawach nadzoru nad działalnością komunalną*, Warszawa 1995, s. 84.

¹⁴ Zob. szerzej: W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 83; T. Dębowska-Romanowska, *Prawne pojęcie nadzoru nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 11–12, s. 122; Z. Janku, *Charakter prawny opinii wydawanych przez składy orzekające regionalnych izb obrachunkowych (w nawiązaniu do zakresu stosowania art. 89 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym)*, „Finanse Komunalne” 1994, nr 2; W. Miemieć, M. Miemieć, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu*, [w:] *Wyższa Szkoła Administracji Publicznej w Szczecinie 1995–2010. Księga Jubileuszowa*, red. Z. Ofiarski *et al.*, Szczecin 2010, s. 117 nn.; J. Mieszkowski, *Uprawnienia nadzorcze i kontrolne regionalnych izb obrachunkowych*, „Samorząd Terytorialny” 1993, nr 1–2, s. 59; E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w Polsce*, [w:] *Finanse komunalne w wybranych krajach europejskich*, red. *idem*, Białystok 1997, s. 177; J.M. Salachna, *op. cit.*, s. 174 nn.

terytorialnego, a co najwyżej służą realizacji funkcji kontrolnej r.i.o. i wobec tego nie przysługuje na nie skarga do sądu administracyjnego¹⁵.

3. OPINIA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ O PROJEKCIE UCHWAŁY BUDŻETOWEJ

Obowiązek sporządzenia projektu uchwały budżetowej należy do zarządu JST. Projekt ten musi spełniać pewne wymogi materialne i formalne, określone w u.f.p. oraz w uchwale organu stanowiącego JST w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej, podjętej na podstawie art. 234 u.f.p. Opracowany projekt uchwały budżetowej łącznie z jego uzasadnieniem oraz innymi materiałami informacyjnymi, których rodzaj został określony przez organ stanowiący w uchwale proceduralnej, organ wykonawczy przedkłada organowi stanowiącemu JST i r.i.o. — celem zaopiniowania, w terminie do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Wydawana w tym wypadku opinia ma charakter kontroli wstępnej, jako że ocenie podlega projekt aktu planowania finansowego. Głównym celem tej kontroli jest przeciwdziałanie ewentualnym naruszeniom prawa w uchwale budżetowej, które wymagałyby użycia środków nadzoru.

Przedmiotem opinii jest ocena konstrukcji budżetu oraz inne elementy uchwały budżetowej określone w odpowiednich przepisach u.f.p. (art. 212–215, art. 222 oraz art. 235–237). Wymogi wynikające z tych przepisów mają zróżnicowany charakter, niektóre z nich są bowiem obligatoryjne lub względnie obligatoryjne, a inne fakultatywne, z przewagą jednak tych pierwszych. Podstawowym elementem uchwały budżetowej jest budżet jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów JST. Sposób ujęcia budżetu w uchwale budżetowej nie może być dowolny. Jest on przedmiotem regulacji głównie przepisów art. 212 ust.1 u.f.p. Uchwała budżetowa określa łączną kwotę dochodów w ich rozbięciu na dochody bieżące i dochody majątkowe. Zaplanowane w budżecie dochody, pomimo, że stanowią tylko prognozę ich wielkości (art. 52 ust. 1 pkt 1 u.f.p.), nie mogą być kształtowane w sposób dowolny, gdyż mogłoby to zagrażać realności budżetu, a w konsekwencji równowadze budżetowej. Prognostyczny charakter ujętych w budżecie dochodów nie zwalnia organu uchwalającego budżet od obowiązku realnego szacowania dochodów i rzetelnego ich planowania. Planowane kwoty dochodów z poszczególnych źródeł powinny uwzględniać realne możliwości JST, oparte na uzasadnionych przesłankach (wskaźnikach ekonomicznych) i obliczeniach¹⁶. Zasady szczegółowego podziału dochodów z zastosowaniem kla-

¹⁵ Postanowienie NSA z dnia 25 listopada 1994 r. (III S.A. 529/94), „Wspólnota” 1995, nr 12; postanowienie NSA z dnia 5 listopada 1997 r. (III S.A./1155/97), „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 1998, nr 1, poz. 24.

¹⁶ Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 października 2006 r. (sygn. akt I SA/Kr 917/06), niepubl.

syfikacji budżetowej określa natomiast art. 235 ust. 2 i 3 u.f.p. Podział ten może zostać rozbudowany, ponieważ organ stanowiący JST ma kompetencję do ustalenia większej niż ustawowo określona szczegółowości planu dochodu budżetu (art. 235 ust. 5 u.f.p.). Podobnie jak w wypadku dochodów, uchwała budżetowa określa łączną kwotę planowanych wydatków budżetu JST, z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych. Wielkość wydatków i ich struktura są determinowane rodzajem zadań wykonywanych przez daną jednostkę, określonych w odrębnych przepisach. W szczególności wydatki te przeznaczone są na zadania własne, zadania z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami JST, zadania przejęte do realizacji w drodze umowy lub porozumienia, zadania realizowane wspólnie z innymi JST, pomoc rzeczową lub finansową dla innych JST oraz programy finansowane ze środków UE oraz innej bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Wyznaczenia w zakresie szczegółowości planu wydatków budżetu zostały sformułowane w art. 236 u.f.p. i podobnie jak w wypadku dochodów szczegółowość ta może być zwiększona przez organ stanowiący JST.

Zestawienie dochodów z wydatkami pozwala ustalić wynik budżetu oraz obliguje do wskazania źródeł sfinansowania planowanego deficytu, kiedy zaplanowane w budżecie wydatki są wyższe od prognozowanych dochodów lub przeznaczenia planowanej w budżecie nadwyżki w sytuacji dodatniej różnicy między dochodami a wydatkami budżetu. Pojęcie nadwyżki i deficytu budżetu JST zostało zdefiniowane w art. 217 ust. 1 u.f.p., dopuszczalne źródła sfinansowania deficytu zostały zaś wskazane w ust. 2 tego artykułu. Źródłami tymi są przychody pochodzące ze sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez JST, kredytów, pożyczek, prywatyzacji majątku, nadwyżki budżetu z lat ubiegłych oraz tzw. wolnych środków, stanowiących nadwyżkę środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu, wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych. W powiązaniu z wynikiem budżetu i koniecznością spłaty wcześniej zaciągniętych długoterminowych zobowiązań finansowych pozostają przychody i rozchody budżetu. Wprawdzie ustawodawca mówi o łącznych kwotach planowanych przychodów i rozchodów budżetu (art. 212 ust. 1 pkt 4 i 5), lecz dla przejrzystości planu regulacja uchwały budżetowej w tym zakresie powinna być uzupełniona zestawieniem obejmującym poszczególne tytuły przychodów i rozchodów oraz przypisane im kwoty. Przychody i rozchody należą do tych elementów struktury budżetu, których obowiązek określenia ma charakter względny, gdyż w konkretnym wypadku decyduje o tym wynik budżetu, a także fakt wystąpienia innych przychodów niż wpływy z zaciągniętych długoterminowych zobowiązań finansowych, oraz konieczność spłaty tego rodzaju zobowiązań w sytuacji braku na ten cel środków w budżecie.

Z przychodami budżetu w formie wpływów z kredytów i pożyczek długoterminowych oraz emisji papierów wartościowych wykupowanych w latach następnych wiąże się obowiązek ustalenia limitów tych zobowiązań finansowych w uchwale budżetowej. Obowiązek ów wystąpi w wypadku zaplanowania w budżecie deficy-

tu i wskazania jako źródła jego sfinansowania, w całości lub w części, przychodów z kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych (limit zobowiązań na sfinansowanie planowanego deficytu budżetu) bądź zaplanowania rozchodów na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych i wskazania jako źródła ich sfinansowania, w całości lub w części, przychodów z wymienionych tytułów (limit zobowiązań na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań) oraz finansowania występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu przychodami z kredytów, pożyczek lub emisji papierów wartościowych (limit zobowiązań na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu). Uchwała budżetowa zatem może w ogóle nie określać limitu zobowiązań, jeżeli wskazane wyżej wypadki nie będą miały miejsca, może ustalać go dla wszystkich zobowiązań bądź tylko dla niektórych spośród nich¹⁷.

Poza tym uchwała budżetowa powinna (może) określić: 1) kwotę wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji, jeżeli zostały one udzielone przez JST; 2) szczególne zasady wykonywania budżetu JST w roku budżetowym, wynikające z odrębnych ustaw, które dotyczą celowego powiązania dochodów z określonych źródeł z wydatkami na finansowanie ściśle określonych zadań, z czego wypływa obowiązek zaplanowania w budżecie wydatków w wysokości co najmniej prognozowanych dochodów ze źródeł, z których dochody na podstawie odrębnych ustaw mają być przeznaczone na finansowanie wskazanych w tych ustawach zadań; 3) uprawnienia jednostki pomocniczej do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu gminy, jeśli środki dla tej jednostki w ogóle zostały zaplanowane w budżecie; 4) inne postanowienia, których obowiązek zamieszczenia w uchwale budżetowej wynika z postanowień organu stanowiącego JST, jak np. ustalenie na podstawie odpowiednich przepisów ustaw ustrojowych maksymalnej kwoty, do której zarząd może udzielać pożyczek oraz poręczeń i gwarancji w roku budżetowym, ustalenie łącznej kwoty poręczeń i gwarancji, który to wymóg określa przepis art. 94 ust. 1 u.f.p., czy upoważnienie dla zarządu do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach niż bank prowadzący obsługę bankową budżetu danej JST bądź w formie depozytu u Ministra Finansów (art. 264 ust. 3). Tego rodzaju postanowienia sprzyjają uelastycznieniu wykonywania budżetu, podobnie jak możliwość upoważnienia przez organ stanowiący JST w uchwale budżetowej zarządu do zaciągania, zarówno krótko, jak i długoterminowych kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych, a także dokonywania określonych zmian w budżecie (art. 212 ust. 2 u.f.p.).

¹⁷ Zob. M. Paczocha, *Glosa do wyroku WSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (I SA/Rz 400/07)*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10.

Wydając opinię, skład orzekający musi przede wszystkim zbadać:

1) czy w projekcie budżetu zostały ujęte wszystkie źródła dochodów i wydatki niezbędne do wykonania zadań obowiązkowych JST i przedsięwzięć zamieszczonych w załączniku do w.p.f. oraz czy ich planowanie zostało oparte na realnych przesłankach;

2) prawidłowość określenia wyniku budżetu wraz ze sposobem przeznaczenia nadwyżki, jeśli wynik budżetu jest dodatni albo wskazaniem planowanych źródeł sfinansowania deficytu, jeśli wynik budżetu jest ujemny;

3) źródła oraz prawidłowość kwot przychodów i rozchodów budżetu;

4) prawidłowość określenia limitów zobowiązań na finansowanie przejściowego lub planowanego deficytu budżetowego oraz ewentualnie na spłatę wcześniej zaciągniętych długoterminowych zobowiązań finansowych;

5) wszelkie postanowienia projektu uchwały budżetowej związane z wykonywaniem budżetu, w tym ewentualne upoważnienie dla zarządu JST do zaciągania zobowiązań finansowych w ramach ustalonych limitów oraz do dokonywania zmian w budżecie;

6) czy uzasadnienie do projektu uchwały budżetowej spełnia wymogi określone przez organ stanowiący (art. 234 u.f.p.) i pozostaje w korelacji z treścią uchwały oraz czy projektowi towarzyszą materiały informacyjne, do których przedłożenia organ stanowiący zobowiązał zarząd w uchwale proceduralnej, podjętej na podstawie art. 234 u.f.p.

Projekt uchwały budżetowej jest także oceniany pod kątem formalnym i rachunkowym oraz według stopnia poprawności stosowanej klasyfikacji budżetowej. Prawidłowa ocena projektu budżetu wymaga również skonfrontowania jego parametrów z odpowiednimi parametrami budżetowymi, określonymi w w.p.f., oraz prognozą kwoty długu w sytuacji konieczności spłaty długu bądź planowania zaciągnięcia w roku budżetowym nowych długoterminowych zobowiązań finansowych.

Opinię o projekcie uchwały budżetowej zgodnie z art. 238 ust. 3 u.f.p. zarząd jest obowiązany przedstawić — przed uchwaleniem budżetu — organowi stanowiącemu JST. Powinno to zatem nastąpić najpóźniej na tej samej sesji, na której przyjmowana jest uchwała budżetowa. W razie opinii negatywnej zarząd jest zobligowany ponadto do przedstawienia radzie (sejmikowi) odpowiedzi na zawarte w niej zarzuty (art. 21 ust. 1 u.r.i.o.). Wydanie przez izbę negatywnej opinii nie wstrzymuje jednak procedury uchwalania budżetu i przyjęcia uchwały budżetowej w wersji zaopiniowanej negatywnie. Przepisy ustaw nie obligują ani zarządu, ani organu stanowiącego JST do uwzględnienia uwag zawartych w opinii, jednak fakt, że r.i.o. będzie badała w trybie nadzoru uchwałę budżetową po jej przyjęciu przez organ stanowiący, sprawia, że uwagi te są zazwyczaj uwzględniane. Dotyczy to zwłaszcza naruszeń prawa tego rodzaju, których nieusunięcie może być podstawą wszczęcia postępowania nadzorczego zmierzającego do stwierdzenia nieważności uchwały budżetowej w całości lub w części.

Od opinii składu orzekającego r.i.o. o projekcie uchwały budżetowej przysługuje zarządowi prawo odwołania do kolegium izby w terminie 14 dni od doręczenia opinii. Do rozpatrzenia odwołania od tego rodzaju opinii ustawodawca wyznaczył r.i.o. również czternastodniowy termin od daty jego wniesienia (art. 20 ust. 2 u.r.i.o.). Wyznaczenie terminu rozpatrzenia odwołania, jak też jego stosunkowo krótki okres należy łączyć z czasowymi rygorami narzuconymi przez procedurę uchwalania budżetu. Opinia r.i.o. o projekcie uchwały budżetowej, w przeciwieństwie do niektórych innych opinii wydawanych na podstawie u.f.p., nie podlega publikacji na zasadach określonych w art. 246 ust. 2 tej ustawy.

4. OPINIA W SPRAWIE MOŻLIWOŚCI SFINANSOWANIA DEFICYTU BUDŻETOWEGO

Opinie w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego są wydawane na podstawie art. 246 ust. 1 i 3 u.f.p. Zgodnie z wolą ustawodawcy izba najpierw opiniuje możliwość sfinansowania deficytu JST wynikającego z przedłożonego projektu uchwały budżetowej, a następnie powtarza tę samą czynność po przyjęciu uchwały budżetowej. Na tle regulacji art. 246 ust. 3 u.f.p. rodzi się pytanie, czy także zmiana wysokości deficytu budżetu, wynikająca ze zmiany uchwały budżetowej dokonanej w trakcie roku budżetowego, obliguje r.i.o. do wydania stosownej opinii. Pytanie to jest o tyle zasadne, o ile każda zmiana uchwały budżetowej jest badana przez izbę w ramach nadzoru i brak możliwości sfinansowania przyjętego deficytu budżetowego jest przesłanką do stwierdzenia nieważności takiej zmiany. A zatem zgodność działania z prawem w tym obszarze zostaje zabezpieczona. Opinie o możliwości sfinansowania deficytu budżetowego, wydawane w trakcie roku budżetowego w sytuacji gdy deficyt ten wzrasta, mogą odgrywać jedynie rolę informacyjną wobec społeczności lokalnej z uwagi na to, że podlegają one publikacji. Nie umniejszając znaczenia kontroli społecznej, należy zauważyć, że wszelkie opinie r.i.o. o aktach stanowiących podstawę gospodarki finansowej JST są formułowane na etapie opracowania odpowiednich projektów i ewentualnie po ich przyjęciu. Odpowiedź pozytywną na postawione pytanie należałoby wiązać z obowiązkiem opiniowania również każdorazowej zmiany prognozy kwoty długu, spowodowanej wzrostem deficytu budżetowego finansowanego ze źródeł o charakterze zwrotnym. Działanie takie nie wydaje się uzasadnione, dlatego opiniowanie deficytu budżetowego powinno ograniczyć się tylko do etapu przyjęcia uchwały budżetowej na dany rok.

Warto również zauważyć, że opinia o możliwości sfinansowania deficytu budżetowego jest powiązana z dwiema innymi opiniami wydawanymi przez r.i.o.: opinią o projekcie uchwały budżetowej oraz opinią w sprawie prawidłowości planowanej kwoty długu JST, wynikającej z planowanych i zaciągniętych zobowiązań, wydawanej na podstawie przyjętej przez organ stanowiący wieloletniej

prognozy finansowej i uchwały budżetowej (art. 230 ust. 4 u.f.p.). Obie te opinie opierają się w części również na ocenie źródeł finansowania deficytu budżetowego i ich wpływu na kształtowanie się długu JST — w każdym wypadku stwierdzenia przez r.i.o. istotnego naruszenia prawa w zakresie prawidłowości wskazania źródeł sfinansowania deficytu budżetowego bądź przekroczenia dopuszczalnego poziomu zadłużenia JST będą one miały negatywny charakter wywołujący określone skutki dla gospodarki finansowej JST.

W wydanej opinii skład orzekający powinien ocenić możliwość sfinansowania deficytu budżetowego określonego w budżecie JST, odnosząc się zwłaszcza do wskazanych źródeł pokrycia deficytu i do ich powiązania z prognozą kwoty długu danej jednostki. Ocena ta ma charakter formalny, r.i.o. nie ma bowiem podstaw do stosowania kryteriów ekonomicznych przy formułowaniu swojego stanowiska. Wydając opinię, skład orzekający powinien w szczególności ustalić:

1) czy wskazane źródła sfinansowania deficytu mieszczą się w kategorii źródeł przychodów określonych w art. 217 ust. 2 u.f.p. oraz czy określone wielkości kwot nadwyżki budżetowej i tzw. wolnych środków, którymi deficyt ma zostać pokryty, znajdują potwierdzenie w odpowiednich dokumentach (np. sprawozdaniach Rb i bilansie), w wypadku zaś finansowania deficytu przychodami o charakterze zwrotnym — czy mieszczą się one w przewidzianych w uchwale budżetowej limitach zobowiązań dłużnych¹⁸;

2) czy źródła pokrycia deficytu budżetowego i wynikające z nich kwoty są skorelowane z planami przychodów i rozchodów ujętymi w uchwale budżetowej oraz w uchwale w sprawie w.p.f.;

3) czy zwrotne źródła finansowania deficytu zostały objęte prognozą kwoty długu JST i czy nie doszło do przekroczenia dopuszczalnego poziomu zadłużenia JST w całym okresie objętym prognozą, wyznaczonego przez odpowiednie wskaźniki¹⁹.

Opinie w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego są publikowane przez JST w terminie 7 dni od dnia otrzymania od r.i.o. na zasadach okre-

¹⁸ Limity zobowiązań określone w uchwale budżetowej mogą być wyższe od kwot przychodów zwrotnych przeznaczonych na pokrycie deficytu, albowiem długoterminowe zobowiązania finansowe mogą służyć również finansowaniu tzw. potrzeb pożyczkowych JST, czyli spłacie wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów.

¹⁹ Do 2013 r. obowiązuje dwa wskaźniki zadłużenia, o których mowa w art. 169 i art. 170 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn zm.). Pierwszy z nich dotyczy relacji przypadających w danym roku budżetowym spłat rat kapitałowych długu wraz z kosztami jego obsługi do planowanych w tym roku dochodów budżetu, a jego poziom maksymalny wynosi 15%, drugi — łącznej kwoty długu na koniec roku budżetowego, która nie może przekroczyć 60% wykonanych dochodów ogółem danej j.s.t. w tym roku budżetowym. Począwszy od 2014 r., będzie obowiązywał indywidualny wskaźnik dopuszczalnego poziomu zadłużenia, wyznaczony przez zdolność danej JST do spłaty zobowiązań finansowych długoterminowych wraz z kosztami ich obsługi, ustalony według reguł określonych w art. 243 u.f.p. z 2009 r.

ślonych w ustawie o dostępie do informacji publicznej²⁰. Miejszem ich publikacji jest zatem Biuletyn Informacji Publicznej.

5. OPINIE ZWIĄZANE Z KONTROLĄ WYKONANIA BUDŻETU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Tryb kontroli wykonania budżetu JST regulują głównie przepisy ustawy o finansach publicznych (art. 265–art. 271), ale także przepisy ustaw ustrojowych oraz ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Udział r.i.o. w tym procesie zaznacza się w formie opiniowania informacji i sprawozdania z wykonania budżetu oraz wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium dla zarządu JST i uchwały organu stanowiącego o nieudzieleniu absolutorium organowi wykonawczemu.

5.1. OPINIA W SPRAWIE INFORMACJI O PRZEBIEGU WYKONANIA BUDŻETU ZA PIERWSZE PÓŁROCZE

Zgodnie z art. 13 pkt 4 do zadań r.i.o. należy opiniowanie informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze, która to informacja powinna być przedstawiona przez zarząd organowi stanowiącemu JST oraz izbie w terminie do dnia 31 sierpnia. Zakres i formę tej informacji oraz dwóch pozostałych, o których mowa w art. 266 ust. 1 pkt 1 i 2 u.f.p., określa organ stanowiący JST. Nie jest to jedyny dokument, jaki zarząd jest zobligowany przedłożyć w tym samym czasie obu organom. Jak wynika z regulacji art. 266 ust. 1 u.f.p., zarząd przekazuje również informację o kształtowaniu się w.p.f. oraz informację o przebiegu wykonania planów finansowych za pierwsze półrocze, określonych w art. 265 u.f.p. samorządowych osób prawnych. Z faktu przekazania tych dokumentów nie można jednak wywodzić obowiązku r.i.o. do ich opiniowania. Przepisy u.f.p. nie odnoszą się w ogóle do kwestii opiniowania przez r.i.o. informacji dotyczących gospodarki finansowej JST za pierwsze półrocze. Podstawą do działania izb w tym obszarze mogą więc być wyłącznie przepisy u.r.i.o., z których jednoznacznie wynika, że kompetencje r.i.o. odnoszą się tylko do opiniowania informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze. Informacje o kształtowaniu w.p.f. oraz o realizacji planów finansowych samorządowych osób prawnych mogą być natomiast pomocniczo wykorzystane przy formułowaniu stanowiska o przebiegu wykonania budżetu. Do sporządzenia opinii służą także inne dokumenty będące w posiadaniu r.i.o., a zwłaszcza przekazywane izbom przez JST kwartalne sprawozdania budżetowe (Rb) dotyczące wykonania budżetu, które są kontrolowane przez izby pod kątem formalnym i rachunkowym.

²⁰ Ustawa z dnia 6 września 2001 r. (Dz.U. Nr 112, poz. 1198 z późn. zm.).

Wydanie opinii powinno być poprzedzone sprawdzeniem, czy informacja o przebiegu wykonania budżetu w przedstawionym kształcie spełnia wymogi co do jej zakresu i formy, określone przez organ stanowiący w odpowiedniej uchwale.

Skład orzekający, opiniując informację o przebiegu wykonania budżetu, konfrontuje zawarte w niej dane pod względem ich zgodności z danymi wynikającymi z uchwały budżetowej, przy uwzględnieniu wszystkich dokonanych w niej zmian, oraz z wielkościami kwot ujętymi w sprawozdaniach budżetowych. W ten sposób dokonuje oceny rzetelności informacji oraz przedstawionego w niej przebiegu wykonania budżetu. Zwraca ponadto uwagę na ewentualne przekroczenia wydatków, wydatki związane z nieterminową realizacją zobowiązań czy też niemieszczące się w sferze działalności danej JST. Ważną kwestią jest także odniesienie się do poziomu zobowiązań wymagalnych, rzeczywistej kwoty długu oraz poziomu zadłużenia JST.

Analiza przebiegu wykonania budżetu w pierwszym półroczu pozwala na uchwycenie pewnych niekorzystnych tendencji i zagrożeń dla gospodarki finansowej JST, których efektem w przyszłości może być też naruszenie prawa. Jednocześnie jest jeszcze odpowiednio dużo czasu, aby móc skutecznie przeciwdziałać stwierdzonym zakłóceniom. Dlatego w opinii skład orzekający powinien wskazać również na zagrożenia dla gospodarki finansowej JST wynikające z tych zakłóceń i budzące wątpliwości tendencje związane z wykonywaniem budżetu w pierwszym półroczu.

5.2. OPINIA O SPRAWOZDANIU Z WYKONANIA BUDŻETU WRAZ Z INFORMACJĄ O STANIE MIENIA JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Obowiązek opiniowania przez r.i.o. sprawozdania rocznego z wykonania budżetu wynika z art. 13 pkt 5 u.r.i.o. W związku z uchwaleniem nowej u.f.p. z 2009 r. treść pkt 5 art. 13 zmieniła się przez rozszerzenie przedmiotu tego obowiązku o informację o stanie mienia JST, która obecnie jest przedstawiana przez zarząd organowi stanowiącemu łącznie ze sprawozdaniem rocznym. Nowe brzmienie tego przepisu jest następstwem regulacji przyjętej w art. 267 ust. 1 u.f.p. Ustawodawca, określając zadania r.i.o. związane z jej udziałem w opiniowaniu sprawozdania rocznego i towarzyszących temu sprawozdaniu dokumentów, nie zachowuje jednak spójności przyjętych regulacji prawnych w u.f.p i w u.r.i.o. Przepis art. 267 ust. 3 u.f.p. obliuguje zarząd do przedstawienia r.i.o. wyłącznie sprawozdania rocznego z wykonania budżetu w sytuacji, kiedy jednocześnie na podstawie art. 13 pkt 5 u.r.i.o. przedmiotem opinii jest to sprawozdanie wraz z informacją o stanie mienia JST. Oznacza to, iż warunkiem wypełnienia tego zadania przez r.i.o. jest jednocześnie dostarczenie owej informacji. Obowiązek przedstawiania r.i.o. przez zarząd j.s.t. łącznie ze sprawozdaniem rocznym także informacji o stanie mienia j.s.t. wynika zatem pośrednio z regulacji art. 13 pkt 5 u.r.i.o. Poza tym przepis ten stanowi, że dodatkowym dokumentem — oprócz informacji o stanie mienia JST — towarzy-

szącym sprawozdaniu rocznemu przy wydawaniu opinii przez r.i.o., są objaśnienia. Powstaje pytanie, czego te objaśnienia mają dotyczyć: czy sprawozdania z wykonania budżetu, czy informacji o stanie mienia? W jednym i drugim wypadku jest wątpliwe, aby dokumenty te musiały być uzupełniane dodatkowo objaśnieniami — nie mogą one bowiem się ograniczać w swej treści do prezentacji tylko wielkości liczbowych, jak ma to miejsce w przypadku sprawozdań statystycznych, ale powinny zawierać jednocześnie omówienie (objaśnienie) przesłanek, które miały wpływ na kształtowanie się poziomu tych wielkości, na konieczność dokonywania zmian w planie wydatków czy stopień zaawansowania realizacji programów wieloletnich. Ponadto należy zauważyć, że przepisy art. 267 u.f.p. nie przewidują obowiązku sporządzania objaśnień do żadnego z tych dokumentów. Nieuzasadnione też zróżnicowanie regulacji dotyczy braku obowiązku przekazania r.i.o. sprawozdań rocznych z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych w sytuacji, gdy obowiązek ten obejmuje informacje o przebiegu wykonania tych planów za pierwsze półrocze (art. 266 ust. 1 pkt 3 u.f.p.).

Przedmiot i szczegółowość rocznego sprawozdania z wykonania budżetu określają przepisy art. 267 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 oraz art. 269 u.f.p. Należy przy tym podkreślić, że w wypadku sprawozdania rocznego, odmiennie niż w stosunku do informacji półrocznych, u.f.p. nie zawiera delegacji do określenia jego zakresu i formy. Przepisy u.f.p. regulują też zawartość informacji o stanie mienia JST, określając poszczególne jej elementy (art. 267 ust. pkt 3 u.f.p.). Sprawozdanie jest przedstawiane przez zarząd organowi stanowiącemu JST oraz r.i.o. w terminie do dnia 31 marca roku następującego po roku budżetowym. Opinia o rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu jest jednym z dokumentów, z którymi komisja rewizyjna musi zapoznać się przed sformułowaniem wniosku w sprawie absolutorium (art. 270 ust. 2 u.f.p.). Wydanie opinii powinno być poprzedzone sprawdzeniem określającym, czy sprawozdanie roczne z wykonania budżetu oraz informacja o stanie mienia JST w przedstawionym kształcie spełniają wymogi określone w u.f.p. Podobnie jak w wypadku opiniowania informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze, skład orzekający, dokonując oceny sprawozdania (formalnej oceny wykonania budżetu), opiera się nie tylko na analizie danych w nim zawartych, ale konfrontuje je jednocześnie z danymi wynikającymi z uchwały budżetowej w jej ostatecznej wersji (po uwzględnieniu wszystkich zmian) oraz sprawozdań budżetowych (Rb). Informacja o stanie mienia JST pozwala ponadto na weryfikację danych ze sprawozdania dotyczących gospodarki mieniem (dochodów, wydatków) i porównanie ich z odpowiednimi kwotami zamieszczonymi w informacji. Skład orzekający powinien odnieść się do wykonania dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu, ze szczególnym zwróceniem uwagi na ewentualne przekroczenie planu wydatków, poziom zobowiązań wymagalnych oraz obciążenie budżetu zapłatą odsetek i kar za nieterminowe regulowanie zobowiązań, wielkość długu na koniec roku i wskaźniki zadłużenia.

Opinia negatywna o sprawozdaniu z wykonania budżetu, choć niewiążąca, powoduje określone konsekwencje (art. 21 ust. 2 i 3 u.r.i.o.). O wydaniu takiej opinii prezes r.i.o. ma obowiązek poinformować właściwego wojewodę i Ministra Finansów. Zarząd jest natomiast zobligowany do odpowiedzi na zawarte w opinii zarzuty i do przedstawienia jej organowi stanowiącemu JST nie później niż przed rozpatrzeniem absolutorium.

5.3. OPINIA O WNIOSKU KOMISJI REWIZYJNEJ W SPRAWIE ABSOLUTORIUM

Szczególna rola w procedurze zatwierdzenia wykonania budżetu JST w ramach instytucji absolutorium przypada komisji rewizyjnej rady gminy, rady powiatu oraz sejmiku województwa. Opiniowanie wykonania budżetu i występowanie do organu stanowiącego z wnioskiem w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi JST jest jednym z najważniejszych, określonych ustawowo, zadań komisji rewizyjnej. Opinia komisji rewizyjnej, aczkolwiek mająca podstawowe znaczenie dla oceny wykonania budżetu, nie stanowi jedynej podstawy sformułowania wniosku w sprawie absolutorium. Komisja rewizyjna musi poza tym wziąć pod uwagę wiele innych dokumentów, których obowiązek uwzględnienia wynika z przepisów prawa. W świetle regulacji art. 270 ust. 2 u.f.p. obecnie rozszerzy się katalog takich dokumentów. Dotychczas komisja rewizyjna, poza sformulowaniem opinii, rozpatrywała sprawozdanie z wykonania budżetu zaopiniowane przez r.i.o. Aktualnie wniosek w sprawie absolutorium musi oprócz dodatkowo na rozpatrzeniu sprawozdania finansowego (bilansu budżetu) i ewentualnie opinii z jego badania wydanej przez biegłego rewidenta, jeżeli taki obowiązek ciążył na JST, oraz informacji o stanie mienia jednostki. Rozszerzenie katalogu badanych dokumentów, które mają związek z wykonaniem budżetu, stwarza szerszą płaszczyznę weryfikacji rzetelności danych i pogłębienia oceny wykonania budżetu.

Przepisy ustaw ustrojowych (art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p., art. 30 ust. 3 u.s.w.) określają rolę komisji rewizyjnej w procesie oceny zrealizowanego w roku poprzednim budżetu JST jako wiodącą. Komisja opiniuje wykonanie budżetu JST — co należy podkreślić — a nie sprawozdanie z wykonania budżetu przedstawione przez organ wykonawczy, które jest tylko jednym z dokumentów analizowanych przed sformulowaniem wniosku w sprawie absolutorium. Ocena wykonania budżetu powinna być możliwie szeroka i odnosić się do wszelkich jego aspektów, a zwłaszcza realizacji dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów, wyniku budżetu, przestrzegania zgodności dokonywanych zmian w planie dochodów i wydatków z przepisami prawa oraz upoważnieniami udzielonymi przez organ stanowiący, dysponowania rezerwami budżetowymi, przestrzegania zasad gospodarki finansowej obowiązujących w toku wykonywania budżetu, zaciągania zobowiązań²¹. Ocena ta powinna uwzględniać, oprócz kry-

²¹ Por. J. Głumińska-Pawlic, K. Sawicka, *op. cit.*, s. 308; M. Paczocha, *op. cit.*, s. 253.

terium legalności, także kryterium rzetelności, celowości i gospodarności oraz odnosić się do przestrzegania dyscypliny budżetowej. Opinia komisji rewizyjnej o wykonaniu budżetu stanowi jednocześnie uzasadnienie wniosku w sprawie absolutorium. Treść wniosku musi być zgodna z poczynionymi ustaleniami. Stanowisko komisji rewizyjnej powinno być więc jednoznaczne i zawierać stwierdzenie, że wykonanie budżetu opiniuje pozytywnie, negatywnie albo też pozytywnie z określonymi uwagami (zastrzeżeniami). Sformułowanie wniosku należy do wyłącznej kompetencji komisji rewizyjnej²². Komisja rewizyjna przedstawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu w terminie do dnia 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

Obowiązek opiniowania przez r.i.o. wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium wynika z odpowiednich przepisów ustaw ustrojowych (art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p. i art. 30 ust. 3 u.s.w.) oraz art. 13 pkt 8 ustawy o r.i.o. Wniosek komisji rewizyjnej organu stanowiącego JST, przesłany do r.i.o. celem zaopiniowania, musi zawierać uzasadnienie, z którego będzie wynikać, że jego treść jest rezultatem dokonanej oceny wykonania budżetu, opartej nie tylko na rozpatrzeniu sprawozdania rocznego, ale również na analizie sprawozdania finansowego i informacji o stanie mienia JST, oraz że ma umocowanie w odpowiedniej opinii sformułowanej przez komisję, która powinna być dołączona do wniosku. Poza tym r.i.o. przy ocenie wniosku komisji powinna również uwzględnić wcześniej wydaną opinię o sprawozdaniu zarządu z wykonania budżetu. A zatem r.i.o., wydając opinię, musi odnieść się do merytorycznej podstawy wniosku, czyli ustalić, czy jego treść pokrywa się z rodzajem opinii o wykonaniu budżetu. Poza tym skład orzekający bada, czy została dochowana formalnoprawna strona postawienia wniosku, tzn. czy dokonały tego osoby uprawnione (aktualny skład komisji rewizyjnej określony w uchwale organu stanowiącego JST) i z zachowaniem wymaganej większości głosów.

Opinia r.i.o. o wniosku komisji rewizyjnej nie ma charakteru wiążącego dla organu stanowiącego JST. Organ ten powinien mieć jednak na względzie, iż pochodzi ona od podmiotu wyspecjalizowanego, sprawującego kontrolę i nadzór na działalnością finansową JST i wobec tego należy ją postrzegać jako obiektywne stanowisko w opiniowanej sprawie, oparte na dużej wiedzy merytorycznej i doświadczeniu. Izba w tym wypadku jest obowiązana do wydania opinii w terminie 14 dni od dnia otrzymania wniosku (art. 19 ust. 3 u.r.i.o.). Wyznaczenie takiego terminu wiąże się z dość napiętym harmonogramem prac nad rozstrzygnięciem absolutorium dla zarządu JST.

²² Zob. wyrok NSA z dnia 7 listopada 1996 r. (I SA/Po 1091/96), „Finanse Komunalne” 1997, nr 2; wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r. (III S.A. 1765/00), OwSS 2001, nr 1, poz. 32.

5.4. OPINIA W SPRAWIE UCHWAŁY ORGANU STANOWIĄCEGO O NIEUDZIELANIU ABSOLUTORIUM ZARZĄDOWI JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Podjęcie uchwały w sprawie absolutorium powinno nastąpić nie później niż dnia 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym (art. 271 ust. 1 u.f.p.). Znaczne wydłużenie tego terminu w stosunku do poprzednio określonego na gruncie u.f.p. z 2005 r. jest związane głównie z terminem przekazania sprawozdania finansowego przez zarząd organowi stanowiącemu JST, ustalonym do dnia 31 maja. Organ stanowiący jest zobligowany do oparcia swoich rozstrzygnięć na określonych przesłankach materialnoprawnych i z zachowaniem określonego trybu. Wprawdzie organ ten nie jest związany stanowiskiem komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi JST absolutorium, niemniej jednak wzbogaca ono znacznie obraz i dostarcza niezbędnej wiedzy o wykonaniu budżetu. Przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium organ stanowiący musi rozpatrzyć i zatwierdzić sprawozdanie finansowe JST wraz z sprawozdaniem z wykonania budżetu (art. 270 ust. 4 u.f.p.). Zatwierdzenie tych sprawozdań oznacza co najmniej potwierdzenie ich rzetelności i zgodności z prawem, nie obliuguje natomiast do udzielenia zarządowi JST absolutorium, chyba że potwierdzają one pełną zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym. Nie może natomiast zostać udzielone absolutorium w sytuacji, gdy organ stanowiący odmówił zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu. Poza tym zgodnie z art. 271 ust. 1 u.f.p. przed podjęciem decyzji w sprawie absolutorium powinien zapoznać się z treścią tych wszystkich dokumentów, których rozpatrzenie jest podstawą sformułowania przez komisję rewizyjną wniosku w sprawie absolutorium, a więc nie tylko ze sprawozdaniem z wykonania budżetu JST i sprawozdaniem finansowym, ale też z informacją o stanie mienia jednostki oraz z opiniami biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego i r.i.o. o sprawozdaniu z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia. Kluczowe znaczenie dla aktu absolutorijnego ma zapoznanie się ze stanowiskiem komisji rewizyjnej, wyrażonym w opinii o wykonaniu budżetu, która stała się podstawą sformułowania wniosku w sprawie absolutorium. Przepis art. 271 ust. 1 ustawy nie wymienia natomiast opinii r.i.o. o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium wśród dokumentów, względem których wymagane jest zapoznanie się z ich treścią przez organ stanowiący. Obowiązek taki wynika jednak wprost z art. 28a ust. 1 u.s.g. Przepisów o odpowiedniej treści nie ma wprawdzie w u.s.p. i w u.s.w., mając jednak na uwadze rangę opinii r.i.o. i zasady prakseologii, należy ten obowiązek rozszerzyć także na opinie składów orzekających o wnioskach komisji rewizyjnej powiatu i województwa samorządowego — brakuje bowiem merytorycznego uzasadnienia do pozbawienia organu stanowiącego możliwości zapoznania się z opinią o wniosku, który jest przedmiotem głosowania w sprawie absolutorium.

Ze względu na sformalizowany tryb postępowania dotyczący absolutorium, którego należy przestrzegać²³, wniosek w sprawie absolutorium poddany pod gło-

²³ Zob. wyrok NSA z dnia 28 września 2005 r. (III SA/Wa 2371/05); uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 lutego 2007 r. (FPS 8/96), ONSA 1997, nr 2, poz. 52.

sowanie radnych musi być zgodny z treścią wniosku komisji rewizyjnej²⁴. Nie zmienia tego wymogu treść art. 271 ust. 1 u.f.p., w którym wśród dokumentów, z jakimi organ stanowiący ma obowiązek zapoznać się przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu, wymienia się stanowisko komisji rewizyjnej. Zgodnie z art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p. i art. 30 ust. 3 u.s.w. komisja rewizyjna opiniuje bowiem wykonanie budżetu i występuje z wnioskiem w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi absolutorium. Organ stanowiący ma zatem obowiązek rozpatrzenia wniosku (zająć stanowisko), który został do niego skierowany. Nie oznacza to jednak, że komisja rewizyjna może narzucić organowi stanowiącemu treść uchwały, jaką ma on podjąć. Wniosek komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi ma walor niewiążącej organ stanowiący propozycji w sprawie absolutorium. O ostatecznej treści podjętej uchwały decyduje wynik głosowania nad postawionym wnioskiem²⁵.

Uchwały w sprawie absolutorium zapadają bezwzględną większością głosów ustawowego składu organu stanowiącego (art. 28a ust. 2 u.s.g., art. 30 ust. 1a u.s.p. oraz art. 34 ust. 1a u.s.w.).

Skład orzekający, wydając opinię, powinien w pierwszej kolejności zbadać, czy akt absolutorijny został poprzedzony zatwierdzeniem przez organ stanowiący sprawozdania finansowego JST wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu oraz czy organ ten zapoznał się z opinią komisji rewizyjnej o wykonaniu budżetu i z wszystkimi innymi dokumentami, o których mowa w art. 271 ust. 1 u.f.p. Kwestią istotną jest również ustalenie faktycznego przedmiotu oceny zarządu, którym powinno być jedynie wykonanie budżetu. Jak dowodzi praktyka, nierzadko instytucję absolutorium próbuje się wykorzystać do odwołania zarządu z innych przyczyn niż z powodu nieprawidłowego wykonania budżetu. Dokumentem, który umożliwia składowi orzekającemu dokonanie oceny w tym względzie, jest protokół z przebiegu sesji absolutorijnej. Badając przedłożoną uchwałę, izba sprawdza także formalnoprawną stronę jej podjęcia odnośnie do zachowania kworum i wymaganej większości głosów oraz ustala, czy treść uchwały znajduje potwierdzenie w wynikach głosowania.

Termin, określony dla składu orzekającego do wydania opinii w sprawie uchwały organu stanowiącego JST o nieudzielaniu absolutorium organowi wykonawczemu, został uregulowany tylko w odniesieniu do uchwały rady gminy. Zgodnie z przepisem art. 19 ust. 3 u.r.i.o. termin ten wynosi 14 dni. Brak określenia takiego terminu dla tego typu uchwał rad powiatów i sejmików województw jest niewątpliwym niedopatrzeniem ustawodawcy. Mając jednak na względzie określone w przepisach ustaw ustrojowych wymogi dotyczące trybu odwołania w tych JST zarządu z powodu nieudzielenia absolutorium, należy zauważyć, że

²⁴ Zob. wyrok z dnia 6 października 2006 r. WSA (III SA/Wa 2504/06), LEX nr 276789; wyrok NSA z dnia 7 listopada 1996 r. (I SA/Po 1091), „Finanse Komunalne” 1997, nr 2. Orzecznictwo sądowe nie jest w tej sprawie jednolite. Zob. stanowisko przeciwne: wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2000 r. (I SA/Wr 1798/99), LEX nr 49428.

²⁵ Zob. wyrok z dnia 2 lipca 2008 r. NSA (II GSK 225/08), LEX nr 490091.

tylko respektowanie czternastodniowego terminu pozwoli na dotrzymanie wyznaczonej procedury. Zgodnie bowiem z regulacją art. 30 ust. 2 u.s.p. oraz art. 34 ust. 2 i 3 u.s.w. organ stanowiący rozpoznaje sprawę odwołania zarządu na sesji zwołanej nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia zarządowi absolutorium, po zapoznaniu się m.in. z opinią r.i.o. o tej uchwale. Oznacza to, że odwołanie zarządu może nastąpić w terminie krótszym niż trzydziestodniowy termin do wydania przez r.i.o. ewentualnego rozstrzygnięcia nadzorczego w stosunku do uchwały w sprawie absolutorium. A zatem opinia składu orzekającego w sprawie uchwały o nieudzieleniu absolutorium stanowi w takiej sytuacji potwierdzenie zgodności owego aktu z prawnie określonymi wymogami, co z kolei ma bezpośrednie znaczenie dla ważności uchwały w sprawie odwołania zarządu JST.

PODSUMOWANIE

Opinie wydawane w procedurze uchwalania oraz kontroli wykonania budżetu JST są jedną z form wykonywania funkcji kontrolnej przez r.i.o w stosunku do samorządu terytorialnego. Można wskazać na pewne charakterystyczne cechy kontroli sprawowanej w tej formie:

- przedmiot opinii dotyczy spraw określonych ustawami i jest powiązany z kolejnymi fazami oraz procesami dotyczącymi prowadzenia gospodarki finansowej przez JST na podstawie uchwały budżetowej (opiniowaniu podlegają: projekt uchwały budżetowej, możliwość sfinansowania — najpierw planowanego, a następnie uchwalonego deficytu JST, informacja o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze, sprawozdanie z wykonania budżetu, wniosek komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium oraz uchwała organu stanowiącego JST o nieudzieleniu absolutorium zarządowi JST);

- opinie wydawane są cyklicznie w powiązaniu z kolejnymi etapami procedury budżetowej oraz kontroli wykonania budżetu i z tego względu można je traktować jako rodzaj kontroli o charakterze ciągłym, wykonywanej w określonych odcinkach czasowych, co znacznie zwiększa jej skuteczność;

- opinie odnoszą się głównie do określonych działań organów JST, poprzedzających podjęcie ostatecznych rozstrzygnięć (stanowią kontrolę uprzednią) i stąd wynika ich duże znaczenie dla tworzenia zgodnych z prawem podstaw prowadzenia gospodarki finansowej oraz jej kontroli, uprzednia kontrola stwarza bowiem możliwość zapobiegania wykonaniu czynności niezgodnych z prawem;

- opinie wydawane są przez składy orzekające r.i.o. z urzędu na podstawie odpowiednich dokumentów podlegających kontroli, których obowiązek przekazania do r.i.o. wynika z przepisów u.f.p. oraz ustaw ustrojowych;

- dokumenty podlegające opiniowaniu oceniane są w oparciu o kryterium legalności, na którym opiera się wszelka działalność r.i.o. wobec JST, przy

czym uwzględniane są wymogi wynikające nie tylko z przepisów powszechnie obowiązujących, ale również z aktów o charakterze wewnętrznym, takich jak uchwała organu stanowiącego JST w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej (art. 234 u.f.p.) oraz uchwała w sprawie zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu JST za pierwsze półrocze (art. 266 ust. 2 u.f.p.);

— opinie nie są wiążące dla ich adresatów, co nie oznacza, że nie wywołują one żadnych konsekwencji w sferze funkcjonowania JST i dlatego podlegają kontroli przez kolegium izby w ramach wewnętrznej procedury odwoławczej;

— wydanie opinii nie stanowi warunku rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, a jej brak można jedynie rozpatrywać w płaszczyźnie niedochowania procedury tego rozstrzygnięcia i ocenić, w jakim stopniu ta okoliczność miała wpływ na jego ostateczny wynik;

— ranga i znaczenie opinii przejawia się przede wszystkim w tym, że pochodzą one od organów zewnętrznych wyspecjalizowanych w kontroli finansowej JST, mających odpowiednie materiały źródłowe i wiedzę merytoryczną, co stwarza gwarancje obiektywnej i rzetelnej oceny opiniowanej sprawy;

— opinie pełnią funkcję pomocniczą wobec działań organów JST podejmowanych w zakresie ich kompetencji i tym samym przyczyniają się do zgodności tych działań z obowiązującym prawem.

THE ROLE OF REGIONAL ACCOUNTING CHAMBERS IN THE PROCEDURE OF PASSING THE BUDGET OF LOCAL SELF-GOVERNMENT UNITS AND SUPERVISION OF ITS IMPLEMENTATION

Summary

Regional accounting chambers as bodies of supervision and control of local self-government's financial management perform their tasks according to the principles stipulated by the binding legal regulations. Their participation in the procedure of passing the budget and supervision of its implementation consists in issuing opinions, which constitute the core of the chambers' control activity. The opinions concern the following: the draft of the budget bill, financing budget deficit, information on the implementation of the budget in the first half year, the auditing committee's motion concerning the vote of approval and the resolution of the decision-making body withdrawing the approval for the self-government unit's board. Opinions concerning consecutive stages of budget procedure and the supervision of implementation of the budget are issued periodically and as such they constitute a type of continuous supervision executed at certain intervals, which considerably increases its efficiency. The fact that the issued opinions mainly concern certain types of activity of local self-government bodies preceding the moment of passing final resolutions (thus constituting ex-ante control) increases their significance in creating the lawful basis for financial management and its supervision. Ex-ante control prevents undertaking unlawful activity, which is decisive for its greater effectiveness.