20 lat działalności kontrolnej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu – analiza wyników.

1. 20 lat działalności kontrolnej w przekroju.

Pierwsze upoważnienie do przeprowadzenia kontroli Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu wystawił w dniu 13 kwietnia 1993 roku. Przedmiotem kontroli było ustalenie prawidłowości naliczeń i skuteczności poboru podatków lokalnych w gminie Tarnów Opolski. Rok 1993 zakończył się przeprowadzeniem 24 kontroli w tym 5 kompleksowych w jednostkach samorządu terytorialnego, których planowane dochody i wydatki ogółem na ten rok wyniosły odpowiednio 15 387 261 zł i 17 138 310 zł[1] oraz 15 kontroli problemowych i 4 doraźne. W pierwszym roku działalności kontrolnej stwierdzono 171 nieprawidłowości.

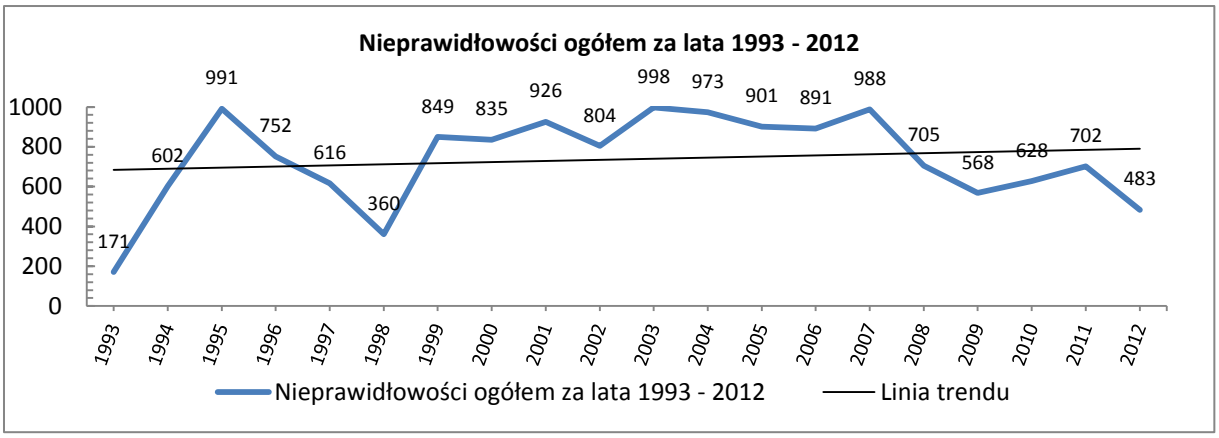
Blisko 20 lat później, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu uchwałą nr 2/4/2013 z dnia 16 stycznia 2013 r., ustaliło plan kontroli na rok 2013, z którego wynika, że Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej przeprowadzi 19 kontroli kompleksowych w jednostkach samorządu terytorialnego, których planowane dochody i wydatki ogółem, ujęte w uchwałach budżetowych, wyniosły odpowiednio 1 771 272 063 zł i 1 834 755 250 zł.

Analiza sprawozdań z działalności kontrolnej w okresie 20 lat funkcjonowania Izby wykazała, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Opolu przeprowadziła ogółem 667 kontroli, wykrywając łącznie około 14743[2] nieprawidłowości w obszarze gospodarki finansowej kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego.

[1] Kwota ustalona po denominacji, w oparciu o dyspozycję art. 2 ust 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego (Dz. U. z 1994 r. Nr 84 poz. 386) przed denominacją kwoty odpowiednio wynosiły 153.872.611.000 zł dla planowanych dochodów i 171.383.103.000 zł dla planowanych wydatków.

[2] Jako liczbę nieprawidłowości przyjęto liczbę jednostek, w których w ciągu roku stwierdzono daną nieprawidłowość. Oznacza to przykładowo, że jeżeli w trakcie kontroli w 2012 r. stwierdzono w toku wszystkich kontroli nieprawidłowości w zakresie niezgodnego prawem ustalania i wypłacania wynagrodzenia pracowników w ilości 35 wystąpień nieprawidłowości, co wynika z zestawienia nieprawidłowości, to w załączniku do sprawozdania z działalności kontrolnej za 2012 r. w obszarze tej nieprawidłowości wystąpi wartość 19, to jest faktyczna ilość jednostek, w których odnotowano wystąpienie tej nieprawidłowości w zakresie wynagrodzeń pracowników.

Wykres nr 1*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993 – 2012.**

W 1993 roku przeprowadzono 5 kontroli kompleksowych w takich urzędach miast i gmin jak: Namysłów, Otmuchów, Wilków, Lubrza oraz Kamiennik. Z przyjętego planu kontroli na rok 2013 wynika, że m.in. właśnie wyżej wskazane jednostki samorządu terytorialnego zostaną objęte kontrolami kompleksowymi po raz piąty. Świadczy to o niezmienności, pomimo upływu lat, dyspozycji zawartej w art. 7 ust 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. nr 1113), który stanowi, że: „*Izby przeprowadzają co najmniej raz na cztery lata kompleksową kontrolę gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.*”

Analiza 20-letniej działalności Izby pozwala zauważyć, że wyżej przywołany przykład, oprócz wskazywania na stały charakter, jakim cechuje się okresowość kontroli kompleksowych, będzie jednocześnie doskonale obrazował zachodzące w omawianym okresie zmiany, przede wszystkim w obszarach prawa, finansowym oraz terytorialnym. Kontrolą kompleksową w 2013 r. objęte zostaną również: województwo samorządowe i powiaty Głubczycki, Krapkowicki, Nyski, Opolski, Strzelecki, które zaistniały na mapie administracyjnej kraju w wyniku przeprowadzonej w 1999 r. reformy.

Wartym zauważenia, z punktu widzenia statystki, jest także sposób gromadzenia informacji o nieprawidłowościach, w tym konkretnym przypadku, identyfikowania obszarów ewidencjonowania stwierdzonych nieprawidłowości. Dla przykładu, w 1994 r. sprawozdanie z działalności kontrolnej definiowało 13 obszarów, w których ujmowano stwierdzane nieprawidłowości, natomiast zgodnie z uchwałą Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych nr 2/2011 z dnia 17 marca 2011 r. w sprawie ramowego zakresu kontroli kompleksowej gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, definiuje się 5

obszarów działalności kontrolnej, a tym samym obszarów ewidencjonowania nieprawidłowości. Na potrzeby niniejszego opracowania, przyjęto podział zbliżony do tego określonego uchwałą Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych wyszczególniając: ustalenia ogólnoorganizacyjne, księgowość i rachunkowość, sprawozdawczość budżetową, gospodarkę pieniężną i rozrachunki, dochody budżetowe, wydatki budżetowe, zamówienia publiczne oraz mienie komunalne.

Rozkład nieprawidłowości w ujęciu ilościowym w poszczególnych latach, w przyjętych na potrzeby niniejszego opracowania obszarach ewidencjonowania stwierdzanych nieprawidłowości, przedstawiono w tabeli poniżej.

Rok	Ustalenia ogólno-organizacyjne	Księgowość i rachunkowość, sprawozdawczość budżetowa oraz gospodarka pieniężna i rozrachunki	Dochody budżetowe	Wydatki budżetowe	Zamówienia publiczne	Pozostałe w tym mienie komunal-ne	Ogółem w poszczególnych latach
1993	25	26	47	73	-	-	**171**
1994	69	179	80	269	-	5	**602**
1995	73	187	167	531	-	33	**991**
1996	100	229	107	297	-	19	**752**
1997	51	125	58	236	136	10	**616**
1998	34	87	40	169	26	4	**360**
1999	105	216	118	332	55	23	**849**
2000	85	218	124	324	72	12	**835**
2001	62	210	130	383	129	12	**926**
2002	67	284	126	155	97	75	**804**
2003	68	344	196	189	114	87	**998**
2004	94	295	219	133	132	100	**973**
2005	74	274	154	163	126	110	**901**
2006	73	278	195	122	109	114	**891**
2007	93	363	212	123	89	108	**988**
2008	87	212	181	84	72	69	**705**
2009	56	183	128	90	58	53	**568**
2010	66	201	144	92	62	63	**628**
2011	58	197	172	108	69	98	**702**
2012	42	143	73	90	45	90	**483**
Ogółem nieprawidłowości w działach	**1382** **10%**	**4251** **29%**	**2671** **18%**	**3963** **27%**	**1391** **9%**	**10785** **7%**	**14743** **100%**

Jak wynika z powyższego zestawienia, największą ilość nieprawidłowości stwierdzono w obszarze dotyczącym zagadnień związanych z rachunkowością i sprawozdawczością budżetową. Biorąc pod uwagę sposób agregacji nieprawidłowości przez

WKGF, nieodłącznym obszarem związanym z rachunkowością i sprawozdawczością budżetową jest także obszar gospodarki pieniężnej i rozrachunków. Drugim, pod względem ilości stwierdzonych nieprawidłowości, obszarem objętym kontrolą, były wydatki budżetowe. Wyniki ujęte w tabeli, wskazują na malejącą liczbę nieprawidłowości w obszarach związanych z tematyką wydatków budżetowych oraz zamówień publicznych.

Stabilną liczbę stwierdzanych nieprawidłowości (z wyjątkiem roku 2012) obserwujemy w obszarach dochodów budżetowych oraz księgowości i sprawozdawczości budżetowej a także gospodarki pieniężnej i rozrachunków.

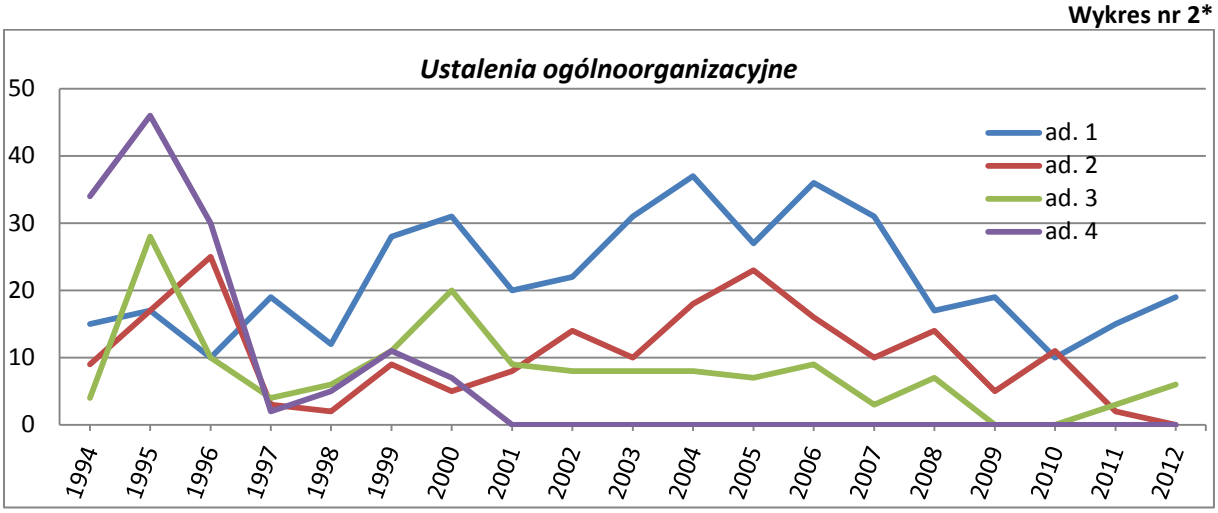
W podobny stały sposób kształtuje się liczba nieprawidłowości odnotowywanych w obszarze ustaleń ogólnoorganizacyjnych. Jednakże analiza ogółu nieprawidłowości wskazuje, że również w tym obszarze sukcesywnie, począwszy od roku 2008 liczba stwierdzanych nieprawidłowości maleje.

Badanie liczby stwierdzanych nieprawidłowości ogółem, z jednej strony pozwala na szybką ocenę ilości wykrywanych nieprawidłowości i określa kierunek jej zmiany w czasie. Natomiast z drugiej strony, analiza każdej nieprawidłowości z osobna, a przynajmniej ujęcie głównych, najczęściej występujących w danych obszarach nieprawidłowości, jest bardziej precyzyjna i pozwala przedstawić trendy w zakresie ilości stwierdzanych nieprawidłowości w sposób bardziej dokładny, dający możliwość zbadania okoliczności, mających wpływ zarówno na spadek jak i na wzrost liczby wykrywanych nieprawidłowości. Na potwierdzenie tak postawionej tezy można wskazać kształtującą się w wykresie nr 1 linię trendu, która wskazuje, że liczba jednostek, w których stwierdzane będą nieprawidłowości w przyszłych latach będzie sukcesywnie rosnąć.

2. Obszar ustaleń ogólnoorganizacyjnych.

W obszarze ustaleń ogólnoorganizacyjnych analizą objęto 4 główne nieprawidłowości w nim występujące, których rozkład zaprezentowano w poniższym wykresie.

Wykres nr 2*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

***Ad. 1**. Brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, w tym ZPK, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera oraz brak dokumentacji wewnętrznej, tj. instrukcji kasowej, inwentaryzacyjnej, zasad obiegu i kontroli dokumentów.*

***Ad. 2**. Nieprzeprowadzenie kontroli w jednostkach podległych lub nadzorowanych, nieprawidłowe funkcjonowanie kontroli wewnętrznej, nieprzeprowadzanie kontroli wewnętrznej, brak lub niekompletne opracowanie procedur kontroli finansowej, nieprawidłowości związane z kontrolą wewnętrzną.*

***Ad. 3.** Niedostosowanie uregulowań wewnętrznych w kontrolowanych jednostkach do obowiązujących przepisów prawa. Od 2011 roku nieprawidłowość dotyczy głównie dostosowania regulaminu wynagradzania do obowiązujących przepisów.*

***Ad. 4.** Niepodejmowanie przez organy kontrolowanych jednostek uchwał, m.in. o procedurze uchwalania budżetu, formach prawnoorganizacyjnych jednostek podległych, w sprawach określenia wynagrodzenia inkasentów.*

Jak wynika z powyższego wykresu nieprawidłowości odnotowane jako jedne z liczniejszych w początkowych latach istnienia RIO (około 135 nieprawidłowości w okresie od 1993 r. do 2000 r.) zgrupowane w pkt ad. 4 wykresu nr 2 - od roku 2001 w ogóle nie występują. Tak kształtujący się trend wskazuje na całkowite bądź też prawie zupełne wyeliminowanie stwierdzanych nieprawidłowości takich jak niepodejmowanie uchwał o: procedurze uchwalania budżetu, sposobie realizacji zadań własnych czy też zasadach i formach organizacyjnych jednostek podległych. Uzasadnienia takich okoliczności należy

upatrywać w polepszającej się skuteczności pracy służb j.s.t., a także w systematycznym odnotowywaniu i eliminowaniu podobnych nieprawidłowości w związku z prowadzonymi kontrolami. Zgoła odmienny charakter zaniku nieprawidłowości stwierdzonych w pkt. ad. 2 wykresu a dotyczących kwestii kontroli wewnętrznej w j.s.t., powiązany jest bezpośrednio ze zmianą prawa i zaistnienia nowego narzędzia, jakim jest kontrola zarządcza. Analiza sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 2010 – 2012 wykazuje, że systematycznie w miejsce ogólnie stwierdzanych nieprawidłowości związanych z kontrolą wewnętrzną, pojawiają się błędy dotyczące prawidłowości stosowania mechanizmów kontroli zarządczej a także tworzenia procedur i ich przestrzegania na etapie realizowania budżetu przez kontrolowane jednostki.

Pomimo spadku ogólnej liczby nieprawidłowości formułowanych w obszarach ad. 1 i ad. 3 wykresu, można zauważyć tendencję wzrostową w ilości stwierdzanych nieprawidłowości. O ile w przypadku obszaru ad. 3, bezpośredni wpływ na wzrost nieprawidłowości polegających na niedostosowaniu przepisów wewnętrznych do obowiązujących przepisów prawa (w szczególności dotyczyło to regulaminów wynagradzania pracowników j.s.t.), miała wpływ zmiana przepisów prawnych w zakresie wynagradzania pracowników jednostek samorządu terytorialnego, tak w przypadku nieprawidłowości zgromadzonych w obszarze ad. 1 wykresu, proces ich powstawania i zanikania oraz ewoluowania był bardziej skomplikowany.

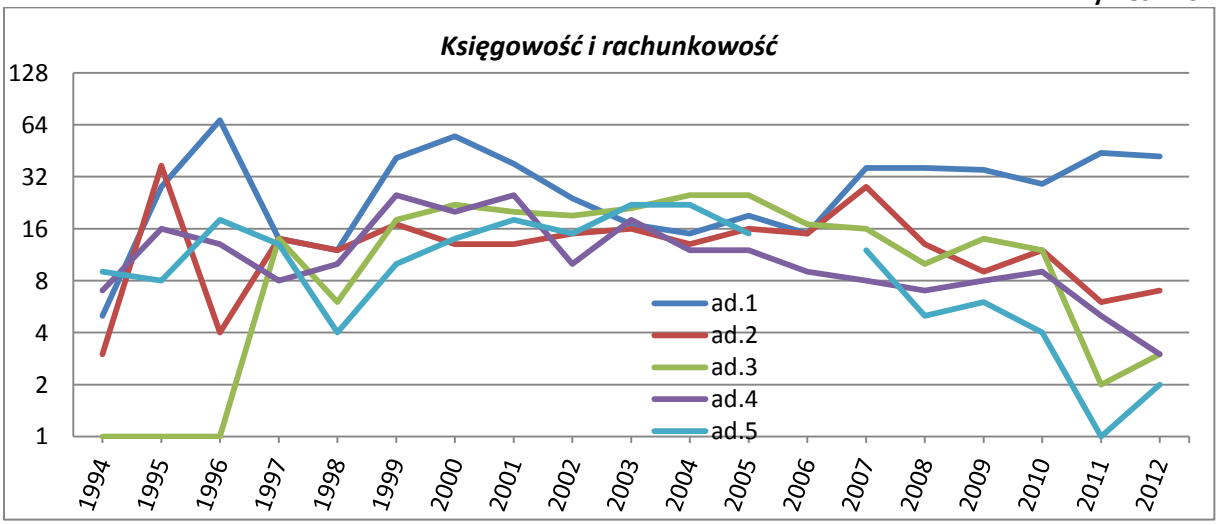
Dobrym przykładem będzie tu nieprawidłowość sformułowana jako „brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości". Sporządzane przez Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej wykazy nieprawidłowości za lata 1993 – 2012 pozwalają ustalić, że wyżej wskazana nieprawidłowość zmieniała się w sposób bardzo dynamiczny. Ewolucja ta polegała na wykrywaniu nieprawidłowości, począwszy od tych o charakterze rażącym, polegającym na całkowitym braku tzw. „polityki rachunkowości", poprzez niedostosowywanie tejże polityki do obowiązujących przepisów prawa a także sytuacji ekonomicznej i organizacyjnej kontrolowanych jednostek, skończywszy na wykrywaniu mniej znaczących nieprawidłowości, często związanych z konkretnymi przypadkami wynikającymi ze specyfiki organizacyjnej kontrolowanych jednostek. Ewolucję i dynamizm zachodzących zmian w tej kategorii nieprawidłowości cechowały również zalecenia wskazujące kontrolowanym j.s.t. na potrzebę dostosowania do zasad funkcjonowania określonych w ustawie o rachunkowości nie tylko polityki rachunkowości ale także funkcjonalności programów finansowo księgowych,.

Jak widać na przykładzie tych czterech ogólnie sformułowanych nieprawidłowości, wpływ na ich ilość, częstotliwość występowania, rodzaj, wagę i znaczenie, zarówno dla kontrolowanej jednostki, jak też dla ogólnie rozumianych finansów publicznych, mają przede wszystkim zmiany powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Nie bez znaczenia pozostają również zmiany organizacyjne, terytorialne, finansowe oraz, a może przede wszystkim, poziom przygotowania służb j.s.t. oraz konsekwencja i stałość kontroli kompleksowych prowadzonych przez regionalne izby obrachunkowe. Tak ogólnie sformułowane założenia, co do przyczyn i częstotliwości występowania nieprawidłowości, przekładają się również na pozostałe dziedziny finansów komunalnych objęte kontrolami regionalnych izb obrachunkowych.

3. Obszar księgowości i rachunkowości.

Kształtowanie się nieprawidłowości w obszarze księgowości i rachunkowości przedstawiono za pomocą wykresu nr 3.

Wykres nr 3*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Niebieżące, nierzetelne, niesprawdzalne prowadzenie ksiąg rachunkowych, wadliwe prowadzenie ksiąg rachunkowych (niewprowadzanie sald początkowych, brak sumowania, nieuzgadnianie obrotów, nieujmowanie wszystkich zdarzeń gospodarczych).*

Ad. 2. *Zaniechanie prowadzenia ksiąg rachunkowych bądź nieprowadzenie wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych (dzienników, kont analitycznych, zestawień obrotów i sald).*

Ad. 3. *Księgowanie operacji księgowych niezgodnie z zasadami rachunkowości lub niezgodnie z ZPK, ujmowanie dowodów księgowych, w których jednostka nie jest stroną operacji gospodarczej.*

Ad. 4. *Nieprawidłowości związane ze stosowaniem klasyfikacji budżetowej, niestosowanie klasyfikacji budżetowej.*

Ad. 5. *Poprawianie błędów w dowodach księgowych lub poprawianie zapisów w księgach rachunkowych niezgodnie z ustawą o rachunkowości.*

Najliczniejszą grupą, w której występują nieprawidłowości, jest obszar zdefiniowany w ad. 1 wykresu. Do niniejszej grupy zaliczyć należy wszelkie okoliczności powodujące naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości regulujących zasady bieżącego, rzetelnego oraz sprawdzalnego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Stwierdzane w okresie 20 lat funkcjonowania Izby błędy w tym zakresie, zachowują stałą, dosyć wysoką ilość, pomimo tego, że obecnie rzadkością jest występowanie w kontrolowanych jednostkach ksiąg rachunkowych prowadzonych metodą „ręczną". Właściwie wszystkie kategorie nieprawidłowości, stwierdzane w tym obszarze, ewoluowały z biegiem lat. Jednakże, pomimo wprowadzenia nowoczesnych systemów komputerowych, wspomagających zachodzące procesy ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, część błędów noszących cechy nieprawidłowości stwierdzanych w początkowej fazie działalności Izby, pozostało. Przykładem takich nieprawidłowości jest nieprzestrzeganie zasad ewidencjonowania operacji gospodarczych w porządku systematycznym i na bieżąco, nieuzgadnianie ewidencji syntetycznej z analityczną, niewłaściwe poprawianie błędów w źródłowych dowodach księgowych.

W wyniku zmiany metody prowadzenia ewidencji księgowej z „ręcznej" na „komputerową", właściwie całkowicie wyeliminowano nieprawidłowe korygowanie błędnych zapisów w ewidencji księgowej. Pozostałe nieprawidłowości sklasyfikowane w punktach ad. 2 – ad. 5 wykresu, systematycznie malały od roku 2002/2003 do roku 2010, od którego to można zaobserwować wzrost ilości stwierdzanych nieprawidłowości. Wpływ na taką sytuację, mogą mieć, między innymi, stosunkowo liczne kontrole przeprowadzane w jednostkach organizacyjnych j.s.t., które w porównaniu do urzędów miast i gmin, charakteryzują się liczniejszym występowaniem szeregu nieprawidłowości, po trosze wynikającym z braku skutecznego nadzoru organu prowadzącego ale także, nie tak intensywnego jak w przypadku urzędów gmin, procesu szkolenia i dokształcania kadr jednostek organizacyjnych.

Wykorzystanie przez inspektorów kontroli nowoczesnych systemów służących analizie danych prezentowanych w urządzeniach księgowych kontrolowanych jednostek, pozwala na ujawnianie nieprawidłowości związanych z brakiem chronologii zapisów ewidencji księgowej, ciągłości numeracji zdarzeń gospodarczych w ewidencjach księgowych,

czy też ewidencjonowaniu zdarzeń bez klasyfikacji budżetowej. Charakterystyczne dla tego oprogramowania jest, że badaniu poddaje się całą populację występujących operacji księgowych, co ze względu na całościowe badanie, a nie w oparciu jedynie o wybraną próbę, bez wątpienia przyczynia się do wykrywania zwiększonej ilości danej nieprawidłowości.

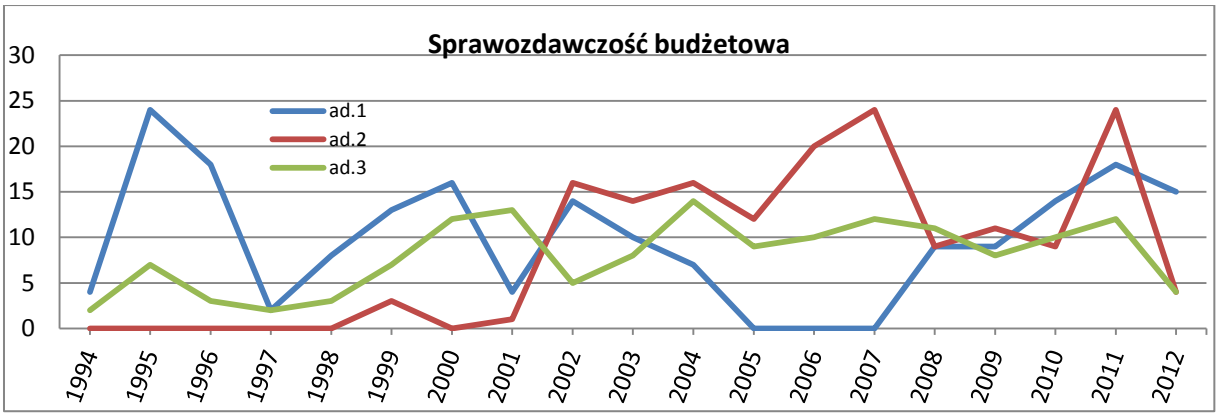
4. Obszar sprawozdawczości budżetowej.

W obszarze sprawozdawczości budżetowej najczęściej stwierdzanymi nieprawidłowościami są: sporządzanie sprawozdań budżetowych niezgodnie z ewidencją księgową oraz nieterminowe sporządzanie sprawozdań bądź niesporządzanie sprawozdań budżetowych. Analiza wyników działalności kontrolnej wykazała, że od 2008 r. następuje stały wzrost stwierdzanych nieprawidłowości w zakresie wykazywania w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Z kolei od 2011 r. odnotowano spadek nieprawidłowości związanych z błędnym wykazywaniem w sprawozdaniach z wykonania dochodów podatkowych skutków udzielonych ulg i zwolnień, umorzeń zaległości podatkowych, rozłożenia na raty, odroczenia terminów płatności oraz gwałtowny spadek ilości (z 24 w 2011 r. do 4 w 2012 r.) nieprawidłowości związanych, przede wszystkim, z terminowością sporządzania i przedkładania sprawozdań budżetowych.

Taki stan rzeczy może mieć bezpośredni związek z nowelizacją ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, gdzie zmieniony art. 18 ust 2 zaostrzył przepisy ustawy, kreując nieterminowość przedkładania sprawozdań z procesów gromadzenia środków publicznych, jako czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Sposób kształtowania się nieprawidłowości w obszarze sprawozdawczości budżetowej przedstawiono za pomocą wykresu.

Wykres nr 4*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.*

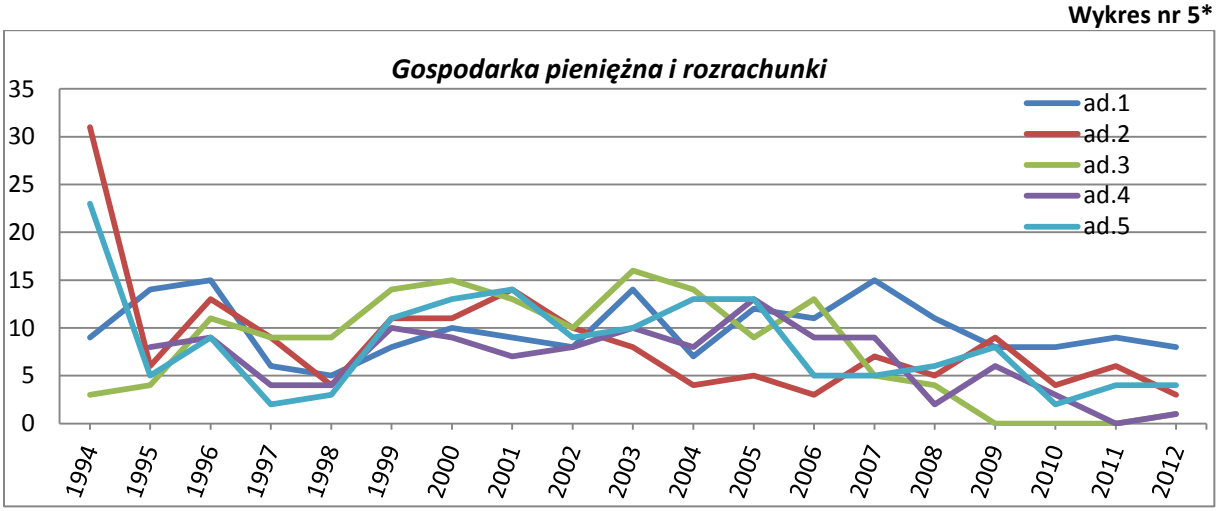
Ad. 2. *Niesporządzanie, nieprawidłowe sporządzanie lub nieterminowe sporządzanie sprawozdań budżetowych.*

Ad. 3. *Nieprawidłowe wykazywanie w sprawozdaniach z wykonania dochodów podatkowych skutków udzielonych ulg i zwolnień, umorzeń zaległości podatkowych, rozłożenia na raty, odroczenia terminów płatności.*

5. Obszar gospodarka pieniężna i rozrachunki.

Kolejnym obszarem poddanym analizie jest gospodarka pieniężna i rozrachunki. Nieprawidłowości stwierdzane w przywołanym obszarze charakteryzowały się dosyć stałym poziomem ich wykrywalności o czym świadczy wykres nr 5.

Wykres nr 5*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Brak inwentaryzacji finansowych składników mienia i rozrachunków lub niewłaściwe przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji.*

Ad 2. *Realizowanie zapłaty na podstawie dowodów księgowych niespełniających wymogów prawidłowego dowodu księgowego, określonych w ustawie o rachunkowości, ujmowanie dowodów księgowych niesprawdzonych pod względem merytorycznym, rachunkowym oraz niezatwierdzonych do zapłaty.*

Ad. 3. *Nieprawidłowości związane z udzielaniem zaliczek pracownikom j.s.t., nieterminowe ich rozliczanie, brak określenia terminu rozliczenia, udzielanie zaliczek noszących cechy pożyczek, udzielanie zaliczek osobom niebędącym pracownikami j.s.t.*

Ad. 4. *Nieprawidłowości związane z prowadzeniem ksiąg druków ścisłego zarachowania, niewłaściwe ewidencjonowania oraz dokonywanie poprawek, niewłaściwe inwentaryzowanie*.
Ad. 5. *Nieprawidłowości związane ze sposobem sporządzania raportów kasowych, ujmowania w nich operacji gotówkowych, braku zachowania ciągłości sald, chronologii zapisów, ciągłości numeracji, obowiązku ewidencjonowania wszystkich operacji gotówkowych, niesporządzanie raportów kasowych oraz nierzetelne ewidencjonowanie gotówki*.

Analiza wykazała, że od 2008 r., w odniesieniu do ad. 3, nie stwierdza się nieprawidłowości, ogólnie określonych jako nieprawidłowości związane z udzielaniem zaliczek pracownikom. Należy zwrócić uwagę, że prawie w ogóle nie odnotowuje się nieprawidłowości polegających na braku określenia terminu rozliczenia zaliczki, udzielaniu zaliczek noszących cechy pożyczek a także udzielaniu zaliczek osobom niebędącym pracownikami j.s.t.

W odniesieniu do nieprawidłowości zdefiniowanych w ad. 4, nieprawidłowości polegające na niewłaściwym prowadzeniu ksiąg druków ścisłego zarachowania, niewłaściwym ewidencjonowaniu druków oraz dokonywaniu poprawek w sposób niezgodny z instrukcjami wewnętrznym, a także nieprawidłowości polegające na niewłaściwym inwentaryzowaniu druków ścisłego zarachowania, od roku 2010 właściwie nie występują w kontrolowanych jednostkach.

Najbardziej stały charakter stwierdzanych nieprawidłowości prezentuje ad. 1 - średnioroczna liczba ustalanych nieprawidłowości w zakresie braku inwentaryzacji finansowych składników mienia i rozrachunków lub niewłaściwym przeprowadzeniu i rozliczeniu inwentaryzacji wyraża się wartością 9 wykrytych nieprawidłowości na rok.

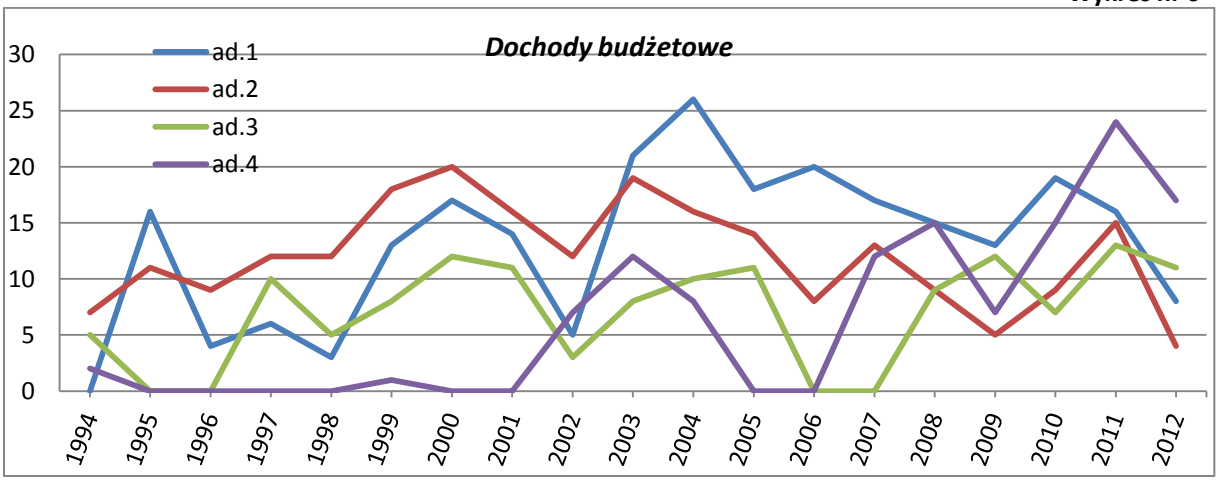
Systematycznie zmniejsza się ilość wykrywanych nieprawidłowości polegających na realizowaniu zapłaty na podstawie dowodów księgowych niespełniających wymogów prawidłowego dowodu księgowego, określonych w ustawie o rachunkowości, ujmowaniu dowodów księgowych niesprawdzonych pod względem merytorycznym, rachunkowym oraz niezatwierdzonych do zapłaty a także nieprawidłowości związanych z prowadzeniem raportów kasowych, nieprawidłowym ujmowaniem w nich operacji gotówkowych, brakiem zachowania ciągłości sald, chronologii zapisów, ciągłości numeracji, obowiązku ewidencjonowania wszystkich operacji gotówkowych, niesporządzanie raportów kasowych, pomimo wystąpienia operacji obrotu gotówkowego oraz nierzetelne ewidencjonowanie gotówki. Nieprawidłowości, choć liczne, nierzadko sprowadzają się do błędnego wykonywania technicznych czynności przez pracowników, tudzież do rejestrowania tychże czynności w programach komputerowych, które, jak choćby w przypadku sporządzania

raportów kasowych, wymuszają zachowanie pewnych standardów w zakresie ciągłości sald, numeracji raportów kasowych czy rzetelnego ewidencjonowania gotówki. Trafnym wydaje się również stwierdzenie, że występowanie wyżej wskazanych nieprawidłowości w dużym stopniu uzależnione jest od czynnika ludzkiego - zwykłego błędu popełnianego przez pracownika. Zanik tego rodzaju nieprawidłowości może świadczyć o informatyzowaniu pewnych procesów, utrwalaniu się dobrych praktyk oraz skuteczności kontroli przeprowadzanych przez Izbę i służby kontrolowanych jednostek.

6. Obszar dochody budżetowe.

Trzecim, co do liczności wykrytych nieprawidłowości obszarem kontroli, w 20 letnim okresie prowadzenia działalności kontrolnej przez Izbę, są nieprawidłowości związane z dochodami budżetowymi. Można zauważyć, że w analizowanym okresie, ilość niektórych nieprawidłowości rośnie w sposób wyraźny od 2006/2007 roku, natomiast pozostała część zachowuje stosunkowo stały poziom wykrywalności, z tendencją spadkową w roku 2012. Kształtowanie się czterech najczęściej występujących nieprawidłowości w okresie 1993 – 2012 przedstawiono za pomocą wykresu.

Wykres nr 6*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady.*

Ad 2. *Niewłaściwe podejmowanie lub zaniechanie czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych w zakresie windykacji podatków.*

Ad. 3. *Nieegzekwowanie przez organ podatkowy obowiązku składania deklaracji podatkowych oraz niepodejmowanie postępowania podatkowego w przypadku nieskładania deklaracji podatkowych przez osoby prawne.*

Ad. 4. *Nieweryfikowanie lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych oraz wykazów nieruchomości.*

Wzrost wykrywalności nieprawidłowości odnotowano w zakresie błędów polegających na nieweryfikowaniu lub nierzetelnym weryfikowaniu deklaracji podatkowych oraz wykazów nieruchomości, nieegzekwowaniu przez organ podatkowy obowiązku składania deklaracji podatkowych oraz niepodejmowaniu postępowania podatkowego w przypadku nieskładania deklaracji podatkowych przez osoby prawne. Analiza sporządzanych wykazów nieprawidłowości pozwala zauważyć pewną zależność zachodzącą pomiędzy spadkiem nieprawidłowości zdefiniowanych w pkt ad. 1 i ad. 2, a wzrostem wykrywanych nieprawidłowości zdefiniowanych w pkt ad. 3 i ad. 4. Zależność ta może wynikać z podejścia kontrolowanych jednostek, co do nadania pewnym obszarom swojej działalności, zróżnicowanych progów istotności. Wykres nr 6 obrazuje, że najliczniej do 2010 roku, występująca nieprawidłowość, polegająca na ustaleniu lub określeniu wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady, była zarazem nieprawidłowością istotną, choćby ze względu na rodzące się w wyniku jej ustalenia skutki finansowe. W związku z powyższym, w wyniku prowadzonych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu kontroli, organy podatkowe wykazywały zwiększoną staranność w przedmiotowym obszarze, a tym samym doprowadziły do polepszenia przestrzegania przepisów prawa (w tym lokalnego) przy ustalaniu i określaniu wysokości zobowiązań podatkowych. Jednocześnie służby podatkowe zaniedbywały prowadzenie rzetelnego weryfikowania deklaracji podatkowych oraz prowadzenia postępowań podatkowych. Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że wydziały w kontrolowanych j.s.t., zajmujące się ogólnie rozumianymi dochodami podatkowymi, są w sposób znaczący obciążone pracą ze względu na liczbę podatników, co może również przekładać się na jakość podejmowanych działań.

Omówione wcześniej okoliczności mające bezpośredni wpływ na kształtowanie się nieprawidłowości, częstotliwość ich występowania oraz istotność, nie obejmowały dotychczas rodzaju kontroli, jako czynnika wpływającego na stopień wykrywalności nieprawidłowości.

Na przykładzie nieprawidłowości scharakteryzowanej w ad. 2 wykresu można stwierdzić, że skuteczność wykrywania niewłaściwego podejmowania lub zaniechania czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, gwałtownie wzrosła w 2011 r. Bezpośrednią przyczyną wzrostu ilości wykrytych nieprawidłowości było przeprowadzenie w roku 2011 kontroli koordynowanej w zakresie windykacji podatków, na

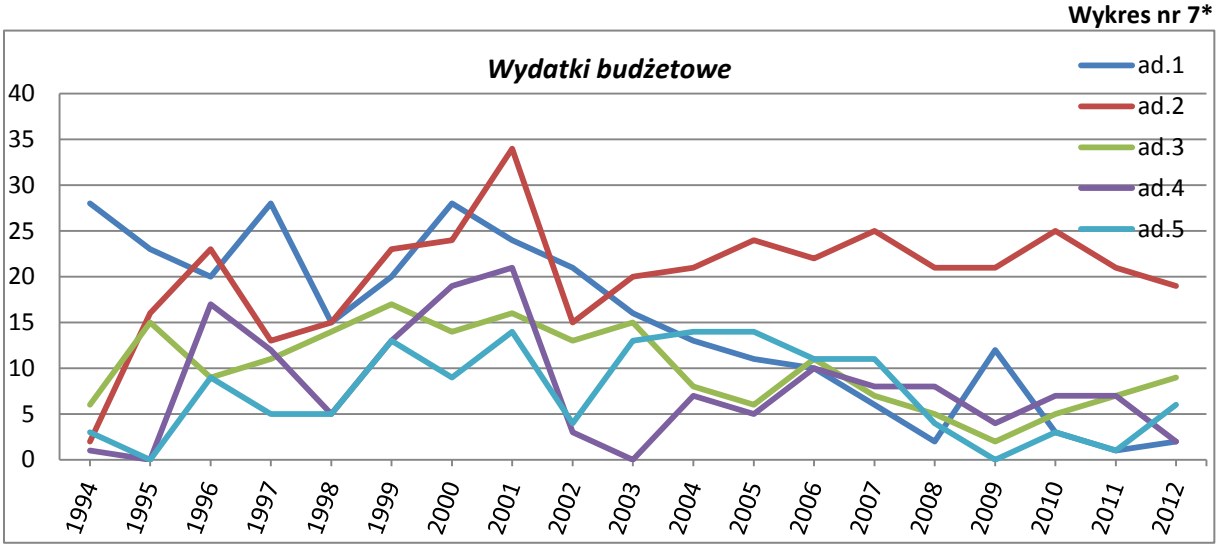
przykładzie podatku od nieruchomości. Wynika z tego, że prowadzenie wyspecjalizowanych kontroli, ukierunkowanych na konkretne obszary zagrożenia, charakteryzuje się dużą skutecznością w wykrywaniu nadużyć i nieprawidłowości. Ukierunkowanie kontroli na wskazane obszary, zagrożone występowaniem nieprawidłowości czyli określanie tzw. „czerwonych flag" i w konsekwencji uruchamianie kontroli w tych obszarach, oprócz skutków w postaci zwiększonej ilości stwierdzanych nieprawidłowości, ma wpływ na jakość stosowania prawa w kontrolowanych j.s.t. Sprzyja również wykrywaniu tzw. nieprawidłowości systemowych, tj. powtarzających się w sposób ciągły, spowodowanych błędnym interpretowaniem przepisów, często wynikającym z nieprawidłowych norm wewnętrznych, przyjętych do stosowania w kontrolowanych jednostkach.

Taki stan rzeczy potwierdzają przeprowadzone kontrole koordynowane realizowane w zakresie funkcjonowania instytucji kultury, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, kontrole funduszy sołeckich, wzmożone kontrole stosowania Karty Nauczyciela. Taką zależność widać również w aktualnie prowadzonych kontrolach, w zakresie udzielania dotacji z budżetów j.s.t. jednostkom oświatowym, których organem prowadzącym są podmioty inne niż j.s.t. oraz w zakresie zadłużenia j.s.t., które pomimo niewielkiej jak dotąd ich ilości, ujawniły już szereg nieprawidłowości.

7. Obszar wydatki budżetowe.

Zrealizowane w latach 1993 – 2012 przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Opolu, kontrole kompleksowe, doraźne oraz problemowe ujawniły 3963 nieprawidłowości w zakresie wydatków budżetowych. Zachodzące procesy i trendy w stwierdzanych nieprawidłowościach w odniesieniu do wydatków budżetowych na podstawie 5 najczęściej występujących nieprawidłowości przedstawiono za pomocą wykresu.

Wykres nr 7*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Nieprawidłowości związane z rozliczaniem kosztów podróży służbowych oraz kosztów związanych z przejazdem samochodem prywatnym do celów służbowych.*

Ad. 2. *Niezgodne z obowiązującymi przepisami ustalanie i wypłacanie wynagrodzeń dla pracowników j.s.t. oraz nieprawidłowości związane z terminowością wypłat oraz poprawnością naliczeń nagród jubileuszowych.*

Ad. 3. *Dokonywanie wydatków z przekroczeniem granic kwot określonych w planie finansowym j.s.t.*

Ad. 4. *Dokonywanie wydatków bez kontrasygnaty Skarbnika j.s.t.*

Ad. 5. *Nieprawidłowości związane z ustalaniem wysokości odpisów oraz nieterminowym ich przekazywaniem a także dokonywaniem wydatków z ZFŚS niezgodnie z regulaminem.*

Nieprawidłowości związane z ustalaniem i wypłacaniem wynagrodzeń dla pracowników j.s.t. oraz nieprawidłowym ustalaniem i terminowym wypłacaniem nagród jubileuszowych ujęte w ad. 2 wykresu nr 7, kształtują się od 2001 r. właściwie na stałym poziomie. Sklasyfikowane w tym obszarze nieprawidłowości polegały głównie na nieprawidłowym naliczeniu wysokości wynagrodzenia, wypłacaniu dodatków nieprzewidzianych przepisami prawa, nieprawidłowym klasyfikowaniu stawki zaszeregowania, błędnym wyliczaniu dodatku z tytułu wysługi lat, nieujmowaniu wszystkich okresów zatrudnienia lub ich błędnym ujmowaniu. Wydaje się, że na rodzaj, czy też częstotliwość stwierdzanych nieprawidłowości, w przywołanym powyżej obszarze, nie miały większego wpływu, takie okoliczności jak zmiana prawa, zmiany organizacyjne czy terytorialne, w przeciwieństwie do niektórych nieprawidłowości omówionych wcześniej.

Pozostałe grupy nieprawidłowości charakteryzują się znacznym spadkiem wykrywalności. Jednakże od około roku 2009 nieprawidłowości polegające na dokonywaniu wydatków z przekroczeniem granic kwot określonych w planie finansowym j.s.t. oraz nieprawidłowości związane z ustaleniem wysokości odpisów oraz nieterminowym ich przekazywaniem a także dokonywaniem wydatków z ZFŚS niezgodnie z regulaminem wykazują pewną tendencję wzrostową.

Licznie stwierdzana na przełomie lat 2000 – 2001 nieprawidłowość, związana z brakiem kontrasygnaty Skarbnika, dotyczyła zawierania umów w wyniku przeprowadzonych procedur o udzielanie zamówień publicznych. Wartym odnotowania jest fakt, że od roku 2001 liczba ujawnianych nieprawidłowości tego rodzaju systematycznie maleje.

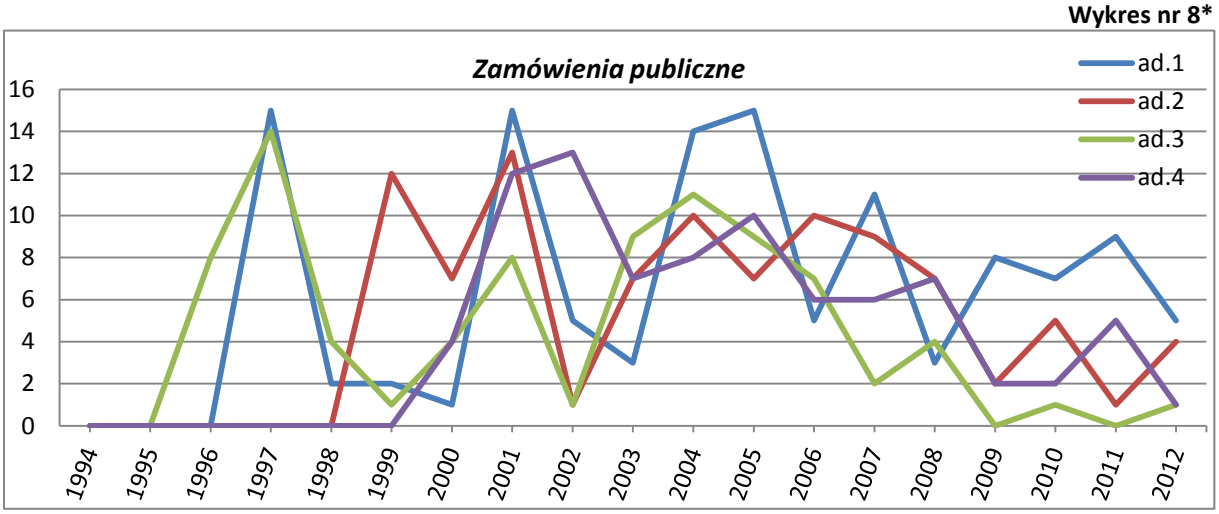
Podobną tendencję można zauważyć w odniesieniu do nieprawidłowości związanych z rozliczaniem podróży służbowych. Liczba ujawnianych w tym zakresie nieprawidłowości, również od roku 2001 maleje, jednakże w tym przypadku można postawić tezę, że ich waga, na tle innych nieprawidłowości ujawnianych w wydatkach budżetowych, była mało istotna.

8. Obszar zamówienia publiczne.

Nierozerwalnym tematem przy ocenie wyników kontroli, w szczególności w obszarze wydatków budżetowych, jest udzielanie zamówień publicznych. Dynamiczny charakter zmian z jakimi mieliśmy do czynienia w ustawodawstwie normującym kwestie zamówień publicznych, pozostawił swoje piętno na rodzaju oraz ilości stwierdzanych nieprawidłowości. W początkowym okresie rządów ustawy o zamówieniach publicznych, potem prawa zamówień publicznych, a także kształtującego się orzecznictwa i piśmiennictwa związanego z problematyką udzielania zamówień publicznych, nieprawidłowości wszelkiego rodzaju, począwszy od niestosowania ustawy, braku pisemności postępowania, braku ogłoszeń o zamówieniach, po stosowanie błędnych trybów postępowania, dokonywania wyboru oferty z pominięciem zasady wyboru oferty najkorzystniejszej, sporządzanie niekompletnej dokumentacji, czy wreszcie niewłaściwe ustalanie treści specyfikacji bądź jej kompletny brak, wykrywane były bardzo często.

Obecnie, co doskonale potwierdza prezentowany wykres nr 7, ilość nieprawidłowości w zakresie udzielania zamówień publicznych maleje.

Wykres nr 8*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Nieprawidłowości przy sporządzaniu, zamieszczaniu i publikowaniu ogłoszeń.*

Ad. 2. *Nieprawidłowości przy sporządzaniu protokołu z postępowania.*

Ad. 3. *Niezawieranie umów z wybranymi w wyniku przeprowadzonego postępowania podmiotami w formie pisemnej bądź też nieprzestrzeganie zasady pisemności postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.*

Ad. 4. *Nieodrzucenie oferty niespełniającej wymogów określonych w SIWZ, bądź bezpodstawne odrzucenie oferty spełniającej wymagania SIWZ.*

Na spadek ilości wykrywanych nieprawidłowości mogło mieć wpływ wiele przyczyn. Na potrzeby niniejszego opracowania sformułowano jedynie te niżej przytoczone. Mając na uwadze proces kształtowania się nieprawidłowości w analizowanym okresie, prawdziwym będzie stwierdzenie, że kwestia udzielania zamówień publicznych, ze względu na kwoty jakie pozostają w obrocie, którymi wyraża się ta gałąź finansów publicznych, jest pod szczególnym nadzorem nie tylko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu, która wykrywa nierzadko poważne nieprawidłowości, gdzie skutki finansowe liczone są w dziesiątkach tysięcy złotych.

W zakresie wykorzystywania środków europejskich wzmożone kontrole procedury udzielania zamówień publicznych prowadzą na terenie województwa opolskiego również: Urząd Kontroli Skarbowej, Najwyższa Izba Kontroli, Marszałek Województwa Opolskiego oraz Wojewoda Opolski i inne służby związane pośrednio lub bezpośrednio z bezpieczeństwem środków publicznych. Taka mnogości kontroli, bez wątpienia, wywiera istotny wpływ na ilość wykrywanych nieprawidłowości.

Nie bez znaczenia dla poprawy stosowania przepisów prawa zamówień publicznych, a tym samym do spadku ilości nieprawidłowości, jest również wpływ bogatej literatury,

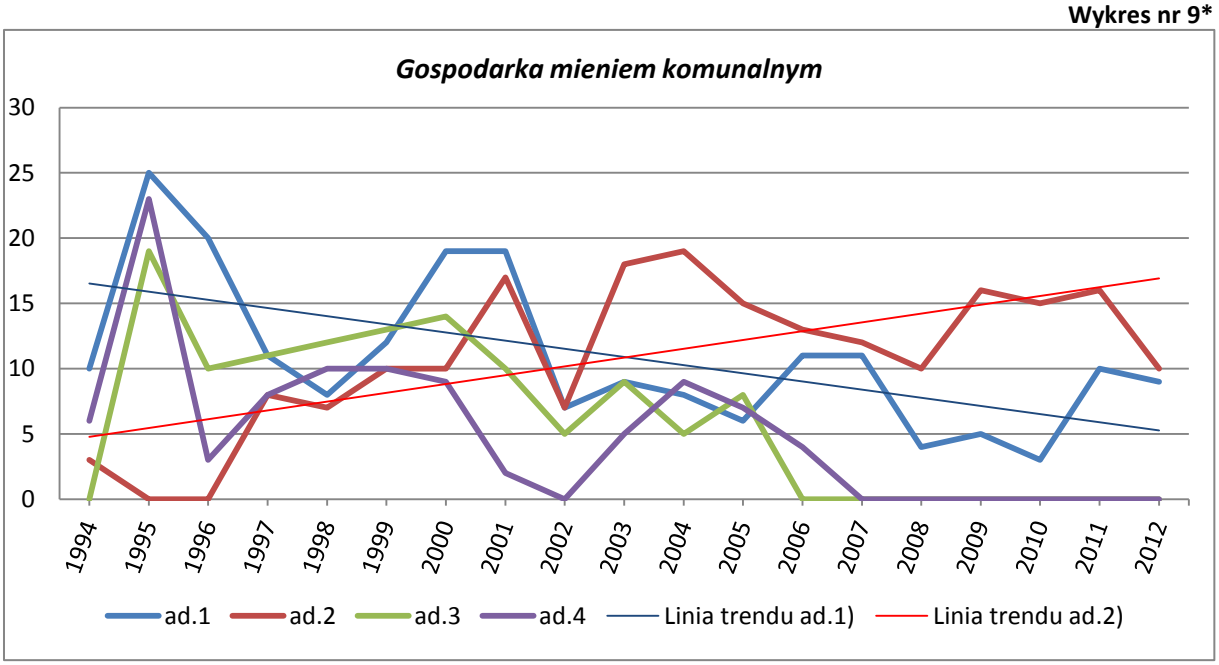
ugruntowanego i licznego orzecznictwa sądów powszechnych oraz Krajowej Izby Odwoławczej.

Bezpośredni wpływ na jakość stosowania ustawy prawo zamówień publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego mają systematyczne szkolenia kadr związanych z realizacją procedury udzielania zamówień publicznych.

9. Obszar gospodarka mieniem komunalnym.

Ostatnim obszarem objętym analizą wyników kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, w okresie 20 lat funkcjonowania Izby jest gospodarka mieniem komunalnym. W obszarze tym najintensywniej wystąpiło zjawisko zaniku nieprawidłowości pewnego typu. Do takich nieprawidłowości można zaliczyć m.in. brak lub niewłaściwe naliczanie umorzenia środków trwałych, nieujmowanie w ewidencji wszystkich środków trwałych, nieprawidłowe prowadzenie ewidencji materiałów, ponadto brak lub niewłaściwa aktualizacja wyceny środków trwałych oraz nieprawidłowe bądź nieterminowe sporządzanie dowodów likwidacji środków trwałych. Wykazującymi się największą stałością, w liczbie wykrywanych nieprawidłowości, były naruszenia związane z nieprzeprowadzaniem inwentaryzacji rzeczowych składników majątkowych lub niewłaściwe przeprowadzanie i rozliczanie inwentaryzacji a także naruszanie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami w zakresie sprzedaży nieruchomości. Kształtowanie się wyżej wskazanych nieprawidłowości przedstawia wykres nr 9.

Wykres nr 9*



***Wykres opracowano w oparciu o dane pochodzące ze sprawozdań z działalności kontrolnej za lata 1993-2012**

Ad. 1. *Nieprzeprowadzenie inwentaryzacji rzeczowych składników majątkowych lub niewłaściwe przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji.*

Ad. 2. *Naruszenie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami w zakresie sprzedaży nieruchomości.*

Ad. 3. *Brak lub niewłaściwe naliczanie umorzenia środków trwałych.*

Ad. 4. *Nieujmowanie w ewidencji wszystkich środków trwałych, nieprawidłowe prowadzenie ewidencji materiałów.*

Jak wskazują prognozowane linie trendu dla nieprawidłowości sformułowanych w punktach ad. 1 i ad. 2 można przyjąć założenie, że w analizowanym obszarze nieprawidłowości w zakresie przestrzegania ustawy o gospodarce nieruchomościami, w odniesieniu do sprzedaży nieruchomości, będą występować nadal a stwierdzana liczba nieprawidłowości w tym zakresie będzie rosnąć.

Wartym zauważenia jest również fakt, że pośród stwierdzanych nieprawidłowości w obszarze gospodarki mieniem komunalnym, występowały również takie nieprawidłowości jak naruszenie przepisów w zakresie dzierżawy i najmu nieruchomości komunalnych oraz nieopracowywanie planu wykorzystania zasobów nieruchomości, których występowanie nasiliło się od roku 2002.

Podsumowanie.

Wstępnie należy podkreślić, że wyniki analizy są w bezpośredni sposób zależne od przyjętych metod klasyfikowania oraz agregowania wyników kontroli, które zmieniały się w czasie. Liczba nieprawidłowości stwierdzanych w poszczególnych latach oscyluje w przedziale od 171 do 998, a wartości zawierające się w tym przedziale, podlegały istotnym wahaniom w czasie. Analiza wyników kontroli w okresie 20 lat funkcjonowania Izby, pozwala stwierdzić, że stabilizacja prawa oraz specjalizacja kadr w jednostkach samorządowych mają pozytywny wpływ na jakość prowadzonej przez samorządy gospodarki finansowej.

Dobitnym przykładem jest obszar zamówień publicznych, gdzie w związku z wyżej wymienionymi procesami, liczba nieprawidłowości znacznie spadła. Ponadto kontrole kompleksowe zamówień publicznych wskazywały kontrolowanym jednostkom obszary, w których popełniały najczęstsze nieprawidłowości. A to, poprzez instytucję zaleceń pokontrolnych przekładało się bezpośrednio na kształtowanie jakość stosowania prawa przez kontrolowane jednostki

Wyniki analizy dobitnie wskazują, że skoncentrowanie się w działalności kontrolnej na wybranych zagadnieniach, zdiagnozowanych jako obszary zagrożeń powoduje, w

perspektywie kilku lat, zdecydowaną poprawę we funkcjonowaniu tej sfery, aż do całkowitego wyeliminowania nieprawidłowości włącznie. Wiązać to należy z funkcją prewencyjną kontroli przeprowadzanych przez Izbę, w szczególności ich cykliczności i nieuchronności.

Analiza stwierdzanych nieprawidłowości wskazuje, że na przestrzeni kilku lat zmieniał się również charakter stwierdzanych nieprawidłowości. Nieprawidłowości stwierdzane w początkowych latach działalności kontrolnej miały charakter rażących naruszeń przepisów prawa. Jednakże w wyniku zachodzących procesów oraz sukcesywnych kontroli często ukierunkowanych na konkretne zagadnienia z zakresu finansów komunalnych, stwierdzone nieprawidłowości przybierały nierzadko cechy nieprawidłowości mniej znaczących, czego dobrym przykładem są naruszenia związane ze stosowaniem ustawy o rachunkowości.

Analiza wyników kontroli wskazuje również na fakt, że urzędy jednostek samorządu terytorialnego poddawane są częstszej kontroli niż ich jednostki organizacyjne, co doprowadziło do poprawy ich funkcjonowania. Umożliwiło to skierowanie potencjału kontrolnego Izby do częstszych i bardziej pogłębionych kontroli jednostek organizacyjnych j.s.t. Wyniki kontroli tych jednostek ujawniają, że w jednostkach organizacyjnych często stwierdza się istotne nieprawidłowości, które w urzędach obsługujących organy j.s.t. dawno wyeliminowano, jak choćby niesporządzanie sprawozdań budżetowych czy nieprzeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych. Zwiększona liczba kontroli jednostek organizacyjnych pozwala zauważyć dużą liczbę stwierdzanych w badanych obszarach nieprawidłowości, w porównaniu do tych samych obszarów badanych w urzędach obsługujących organy j.s.t.

Opracował

Przemysław Sperczyński
Starszy Inspektor Kontroli
RIO Opole