

DR MAGDALENA SOŚNIAK
Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie
Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach
ORCID: 0000-0002-1636-8331

REGIONALNE IZBY OBRACHUNKOWE JAKO GWARANT REALIZACJI ZASADY JAWNOŚCI I PRZEJRZYSTOŚCI SAMORZĄDOWYCH FINANSÓW PUBLICZNYCH

STRESZCZENIE

Jednym z podstawowych fundamentów współczesnego demokratycznego państwa prawnego jest zasada jawności działania organów władzy publicznej. Obywatel posiada prawo dostępu zarówno do informacji dotyczących tego, jakie działania podejmuje władza publiczna, jak i o tym, co dzieje się z majątkiem, którym ta władza dysponuje. Jedną z najważniejszych form konkretyzacji zasady jawności jest zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych. Finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych, które podlegają szczególnej kontroli. Jawność i przejrzystość zarówno rządowych, jak i samorządowych finansów publicznych – a w konsekwencji zarówno efektywne zarządzanie tymi finansami, jak i kontrola obywatelska nad nimi – wymaga wiarygodnych (rzetelnych) i odpowiednich informacji finansowych. Wyspecjalizowanym organem państwowym powołanym do życia w celu sprawowania nadzoru oraz kontroli nad działalnością finansową jednostek samorządu terytorialnego są regionalne izby obrachunkowe. Prowadzona przez izby działalność kontrolna stanowi gwarancję, że gospodarka finansowa podmiotów samorządowych, w tym sporządzane i publikowane informacje, są zgodne z prawem oraz wiarygodne.

Słowa kluczowe: jawność, finanse samorządu terytorialnego, kontrola, regionalna izba obrachunkowa, sprawozdania finansowe.

1. WSTĘP

Jawność nie posiada swej definicji normatywnej. W doktrynie prawa pojęcie to traktowane jako wartość, zasada, postulat lub opis działań¹. T. Górzyńska określała jawność jako

¹ Z. Cieślak, *Podstawy aksjologiczne jawności i ograniczeń jawności – synteza*, [w:] *Jawność i jej ograniczenia*, t. 2: *Podstawy aksjologiczne*, red. Z. Cieślak, Warszawa 2013, s. 131–132. Sze-

wartość, dla której grunt stanowi zwyczaj administracyjny, wynikający z nowej psychologii administracji, dostrzegającej w administrowaniu „pod okiem” administrowanych, instrument przeciwko arbitralności rozstrzygnięć².

Prawo do uzyskiwania informacji o działaniach organów władzy publicznej stanowi polityczne prawo obywateli, zagwarantowane w art. 61 Konstytucji RP³, oraz jeden z podstawowych elementów demokratycznego państwa prawnego⁴. Stąd jawność bywa utożsamiana z prawem do informacji publicznej. Prawo do uzyskiwania informacji to dotyczy nie tylko działalności administracji państwowej, rządowej i samorządowej, lecz również osób pełniących funkcje publiczne, organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa.

Konstytucyjna zasada jawności wiązana jest w doktrynie z zasadą zwierzchnictwa narodu, a także koniecznością zapewnienia realnego udziału obywateli w kontroli społecznej nad zadaniami publicznymi realizowanymi przez aparat państwowy oraz samorządowy. Stanowi więc ważny instrument demokratyzacji życia publicznego⁵. Korzenie zasady jawności działania administracji wywodzą się więc również z konstytucyjnej zasady legalizmu, wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP. Omawiane prawo oznacza ciężący na organach władzy publicznej obowiązek udzielania informacji o ich działalności⁶. W doktrynie podkreśla się, iż uzyskiwanie informacji to nie tylko dostęp do niej, lecz również „efektywna treść informacyjna docierająca do odbiorcy – partnera administracji”⁷.

rzej zob. również: T. Górzyńska, *Prawo do informacji i zasada jawności administracyjnej: orzecznictwo Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 1999, s. 32; A. Piskorz-Ryń, *Jawność i ograniczenia jawności publicznych zasobów informacyjnych*, [w:] *Jawność i jej ograniczenia*, t. 5: *Dostęp i wykorzystywanie*, red. A. Piskorz-Ryń, Warszawa 2015, s. 10–11, T. Stawecki, *Jawność jako wartość prawna*, „*Studia Iuridica*” 2004, nr 43, s. 231.

² T. Górzyńska, op. cit., s. 32.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.; dalej: Konstytucja RP).

⁴ P. Romaniuk, *Wybrane prawnoadministracyjne aspekty realizacji zasady jawności w systemie funkcjonowania administracji publicznej*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2021, t. 39, s. 351.

⁵ M. Augustyniak, *Zasada jawności i dostęp do informacji publicznej w komisjach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w Polsce – wnioski i postulaty*, [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, red. B. Dolnicki, Warszawa 2015, s. 21.

⁶ M. Chmaj, [w:] M. Bidziński, M. Chmaj, P. Szustakiewicz, *Ustawa o dostępie do informacji publicznej*, Warszawa 2023, s. 4.

⁷ I. Lipowicz, *Konstytucyjne prawo do informacji a wolność informacji*, [w:] *Wolność informacji i jej granice*, red. G. Szpor, Katowice 1997, s. 13.

Zasada jawności ma wymiar wieloaspektowy. Ustrojodawca, w art. 61 ust. 2 Konstytucji RP, wskazał podstawowe formy dostępu do informacji publicznej w postaci dostępu do dokumentów oraz wstępu na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów. Konkretyzacja tej zasady, również w odniesieniu do organów samorządu terytorialnego, znalazła swe urzeczywistnienie w licznych postanowieniach w ustawach ustrojowych, materialnych oraz procesowych⁸.

2. JAWNOŚĆ I PRZEJRZYSTOŚĆ FINANSÓW PUBLICZNYCH

Finanse publiczne, których główne zasady zostały uregulowane w rozdziale X Konstytucji RP, stanowią bez wątpienia dobro wspólne, o którym mowa w art. 1 ustawy zasadniczej⁹. Ich jawność, rozumiana jako swobodny dostęp obywatela do informacji o działalności państwa w jej wymiarze finansowym¹⁰, uznawana jest nie tylko za kardynalną zasadę sektora finansów publicznych, lecz również zaliczana jest do istoty demokratycznego państwa prawnego¹¹.

⁸ Prawo dostępu do informacji publicznej zostało przede wszystkim uregulowane na mocy ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 902; dalej u.d.i.p.). Jawność stanowi również jedną z podstawowych zasad finansów publicznych (rozdział III ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530; dalej: u.f.p.), prawa zamówień publicznych (art. 18 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1320; dalej: Pzp), jak również podstawę działania organów jednostek samorządu terytorialnego (art. 11b ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1465 z późn. zm., dalej: u.s.g.); art. 8a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 107 z późn. zm.; dalej: u.s.p.). Została również wyraźnie wyartykułowana przez ustawodawcę na gruncie prawa administracyjnego (art. 9 ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 572 oraz podatkowego (art. 129 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111; dalej: o.p.). W tym miejscu, mając na uwadze ograniczone ramy niniejszego tekstu, należy podkreślić, że jawność nie jest wartością absolutną i podlega ograniczeniom, które, stosownie do treści przepisu art. 61 ust. 3 Konstytucji RP, mogą nastąpić wyłącznie ze względu na określone w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa; por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2019 r., I OSK 661/18, LEX nr 2865327.

⁹ H. Dzwonkowski, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014, s. 76.

¹⁰ E. Ruśkowski, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 161.

¹¹ E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2006, s. 46.

Konkretyzacja zasady jawności finansów publicznych znalazła swój podstawowy (lecz nie wyłączny¹²) wyraz w ustawie o finansach publicznych, w której jawności i przejrzystości finansów publicznych został poświęcony odrębny rozdział. Zgodnie z art. 33 ust. 1 tej ustawy, gospodarka środkami publicznymi jest jawna. Z przywołanej regulacji wynika zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi zarówno państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego.

W doktrynie podkreśla się, że pomiędzy jawnością a przejrzystością finansów publicznych istnieje ścisły związek, a oba te pojęcia uzupełniają się¹³. Jawność w jej znaczeniu formalnym oznacza możliwość poznania mechanizmów i procedur związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi oraz danych na ten temat¹⁴. Przejrzystość oznacza jasno sprecyzowany, przejrzysty i czytelny sposób klasyfikowania środków publicznych. Stanowi tym samym uzupełnienie ich jawności poprzez zagwarantowanie, że udostępnione informacje są zrozumiałe i kompletne. W takim ujęciu przejrzystość bywa utożsamiana z zasadą jawności materialnej.

Znaczenie jawności i przejrzystości fiskalnej jest również podkreślane przez instytucje międzynarodowe, takie jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy, który opracowuje Kodeksy Dobrych Praktyk w zakresie transparentności fiskalnej¹⁵. Termin *fiscal transparency* rozumiany jest zarówno jako jawność, jak i przejrzystość finansów publicznych, które przejawiają się w kompleksowości, przejrzystości, wiarygodności, aktualności i trafności upublicznianych informacji o ich stanie.

Realizacja zasady jawności i przejrzystości powinna umożliwić uzyskanie pełnego, rzetelnego oraz zrozumiałego obrazu sytuacji finansowej państwa¹⁶. Co więcej, kompletne, wiarygodne, prawdziwe i rzetelne dane finansowe są niezbędne dla zapewnienia efektywnego oraz sprawnego funkcjonowania władzy publicznej. Pozyskanie takiej wiedzy umożliwia również zapewnienie zewnętrznej kontroli oraz oceny sprawności działania poszczególnych organów państwa, dokonywanych przez powołane w tym celu niezależne organy ochrony państwa i prawa oraz instytucje społeczne i gospo-

¹² W doktrynie zwraca się uwagę na wąskie ujęcie zasady jawności finansów publicznych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r., por. E. Ruśkowski, *W sprawie szerokiego ujęcia zasady jawności finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, t. 74, nr 3, s. 2 i nn.

¹³ H. Dzwonkowski, op. cit., s. 77.

¹⁴ E. Malinowska-Misiąg, *Komentarz...*, op. cit., s. 123.

¹⁵ IMF, *The Fiscal Transparency Code*, 2019, <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf> [dostęp: 20.03.2025].

¹⁶ C. Kosikowski, *Prawne aspekty realizacji zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2005, nr specjalny (2), s. 5.

darcze¹⁷. Istotą jawności finansów publicznych jest zatem nie tylko samo udostępnienie danych, lecz również poddanie ich publicznej ocenie¹⁸.

3. JAWNOŚĆ FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

Samorząd terytorialny należy do najważniejszych instytucji demokratycznego państwa prawa, stanowiąc najbliższą obywatelowi oraz najbardziej bezpośrednią formę podejmowania decyzji dotyczących wspólnoty samorządowej¹⁹. Jednostki samorządu terytorialnego, wykonując przydzieloną im ustawowo część zadań publicznych, działają samodzielnie i na własną odpowiedzialność, korzystając z konstytucyjnych gwarancji sądowej ochrony ich samodzielności²⁰.

Zagadnienia finansowe odgrywają fundamentalną rolę w funkcjonowaniu podmiotów samorządowych, przesądzając o faktycznych granicach prowadzonej przez nie działalności. Wraz z przeprowadzoną w latach 90. reformą samorządową, jednostki samorządu terytorialnego zostały wyposażone w majątek, który nie tylko stanowi podstawę ich samodzielności, ale również pozwala na realizację przydzielonych zadań publicznych. Z mocy regulacji konstytucyjnych, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do gromadzenia dochodów własnych oraz otrzymywania subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa. Na państwie spoczywa również obowiązek zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań.

Podstawową formą realizacji określonego w art. 61 Konstytucji RP prawa dostępu do informacji publicznej na poziomie samorządowym jest jawność działania organów stanowiących oraz wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego²¹, uregulowana w art. 11b u.s.g., art. 8a u.s.p. oraz art. 15a u.s.w.

W samorządowych ustawach ustrojowych jawność prowadzonej przez nie gospodarki finansowej została uregulowana odrębnie od ogólnej jawności dzia-

¹⁷ Informacja o wynikach kontroli NIK: „Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej”, KBF.430.007.2015, nr ewid. 89/2016/P/15/015/KBF.

¹⁸ W. Misiąg, *Jawność i przejrzystość a efektywność finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2005, nr specjalny (2), s. 31.

¹⁹ R. Kata, *System finansów samorządu terytorialnego w Polsce w kontekście decentralizacji, autonomii i zrównoważenia*, [w:] *Polska wolna i samorządna. W 30-lecie utworzenia regionalnych izb obrachunkowych*, red. Z. Wójcik, Warszawa 2023, s. 243.

²⁰ Por. Z. Niewiadomski, *Kierunki rozwoju samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2, s. 82.

²¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2021 r., III SA/Gl 108/21, LEX nr 3177991.

łania organów samorządowych²². Stanowi to w istocie swoiste *superfluum* ustawodawcy, a w każdej samorządowej ustawie ustrojowej przepisy uszczegóławiające jawność gospodarki finansowej zostały różnie sformułowane. W przypadku gminy na wójta został nałożony obowiązek niezwłocznego ogłaszania uchwały budżetowej i sprawozdania z jej wykonania w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego, a także informowania mieszkańców gminy o założeniach projektu budżetu, kierunkach polityki społecznej i gospodarczej oraz wykorzystywaniu środków budżetowych²³. Wymóg jawności gospodarki finansowej powiatu jest z kolei spełniany w szczególności przez: jawność debaty budżetowej, opublikowanie uchwały budżetowej oraz sprawozdań z wykonania budżetu powiatu, przedstawienie pełnego wykazu kwot dotacji celowych udzielanych z budżetu powiatu ujawnienie sprawozdania zarządu z działań dotyczących zaciągania zobowiązań mających pokrycie w ustalonych w uchwale budżetowej kwotach wydatków oraz emitowania papierów wartościowych, w ramach upoważnień udzielonych przez radę powiatu²⁴. W przypadku samorządu województwa wymóg jawności jest spełniany między innymi przez: zachowanie jawności debaty budżetowej, opublikowanie uchwały budżetowej oraz sprawozdań z wykonania budżetu województwa, przedstawianie pełnego wykazu kwot dotacji celowych udzielanych z budżetu województwa.

Realizacja zasady jawności działalności jednostek samorządu terytorialnego, w tym prowadzenia przez nie gospodarki finansowej, jest wieloaspektowa. Obejmuje nie tylko wszystkie etapy procedury budżetowej, szeroko rozumianą sprawozdawczość budżetową i finansową oraz wszelkie informacje, do których sporządzenia i opublikowania zobligowane zostały organy wykonawcze JST przepisami ustawy o finansach publicznych, lecz również m.in. procedurę udzielania zamówień publicznych czy gospodarowania mieniem komunalnym. Obok uchwały budżetowej, stanowiącej podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym, coraz większe znaczenie odgrywają instrumenty planowania wieloletniego, jakim są wieloletnie prognozy finansowe. Są to instytucje nie tylko realizujące postulat przejrzystości finansów samorządowych, lecz również, w aktualnym stanie prawnym, warunek *sine qua non* uchwalenia budżetu przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Najnowszy przejaw urzeczywistnienia zasady jawności finansów publicznych ma stanowić rejestr umów zawartych przez jednostki sektora finansów publicznych²⁵. Na mocy nowych regulacji art. 34a u.f.p., Minister Finansów

²² Art. 61 ust. 1 u.s.g., art. 61 ust. 1 u.s.p., art. 72 u.s.w.

²³ Art. 61 ust. 2 i 3 u.s.g.

²⁴ Art. 61 u.s.p.

²⁵ Dodany pkt 12 do art. 34 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Wejście w życie z dniem 1 stycznia 2024 r. na mocy ustawy z dnia 14 października 2021 r.

będzie prowadził w formie systemu teleinformatycznego rejestr umów zawieranych przez te jednostki. W rejestrze mają być zamieszczane informacje o umowach, których wartość przedmiotu przekracza 500 zł i które mogą podlegać udostępnieniu na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej. Nie będą w nim jednak uwzględniane umowy zawarte w wyniku rozstrzygnięcia zamówień oraz konkursów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych. Informacje w rejestrze umów mają być zamieszczane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 14 dni od daty zawarcia umowy. Zaniechanie wykonania tego obowiązku będzie zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2²⁶.

4. REGIONALNE IZBY OBRACHUNKOWE JAKO ORGANY NADZORU I KONTROLI GOSPODARKI FINANSOWEJ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Powołanie do życia samorządu terytorialnego, wyposażonego w podmiotowość oraz samodzielność, a także wykonującego istotne zadania publiczne, stworzyło konieczność zapewnienia przez państwo prawnej możliwości ingerowania w działania jednostek samorządowych naruszające porządek prawny.

Konstytucyjnym organem powołanym do sprawowania nadzoru nad sprawami finansowymi jednostek samorządu terytorialnego są regionalne izby obrachunkowe²⁷. Stosownie do uregulowań ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych²⁸ oraz samorządowych ustaw ustrojowych, ważnym aspektem działalności RIO jest również samoistna (odrębna) funkcja kontrolna²⁹. Izby sprawują więc nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych określonych w art. 11 ust. 1 tej ustawy, a także dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień pu-

o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2054 z późn. zm.) zostało przesunięte na dzień 1 stycznia 2026 r.; szerzej zob. P. Szymanek, *Rejestr umów jako urzeczywistnienie zasady jawności finansów publicznych*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 9, s. 66–67.

²⁶ Art. 6 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw.

²⁷ Art. 171 ust. 2 Konstytucji RP.

²⁸ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 7; dalej uRIO).

²⁹ Na temat pojęcia kontroli zob. szerzej: J. Zimmermann, *Alfabet prawa administracyjnego*, Warszawa 2022, s. 116–118.

blicznych jednostek samorządu terytorialnego, związków metropolitalnych, związków międzygminnych, stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów, związków powiatów, związków powiatowo-gminnych, stowarzyszeń powiatów, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych, innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego³⁰. W zakresie objętym nadzorem i kontrolą izby prowadzą działalność informacyjną, instruktażową oraz szkoleniową³¹. Jak słusznie zauważa T. Dębowska-Romanowska, zadania te wyrażają realizację przez RIO zasady pomocniczości w stosunku do podmiotów samorządowych³².

W zakresie zadań własnych samorządu terytorialnego RIO kontrolują gospodarkę finansową, w tym realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym³³. Natomiast kontrola gospodarki finansowej JST w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień, dokonywana jest także z uwzględnieniem kryterium celowości, rzetelności i gospodarności³⁴. Na ramowy zakres kontroli gospodarki finansowej, wyodrębniony uchwałą Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych³⁵, składają się zagadnienia dotyczące szerokiego zakresu zadań, w tym ustalenia dotyczące: kierownictwa jednostek samorządowych, księgowości i sprawozdawczości (w tym również: gospodarki pieniężnej, ksiąg rachunkowych budżetu i urzędu, sprawozdawczości budżetowej i finansowej, inwentaryzacji), gromadzenia dochodów budżetowych, realizacji wydatków budżetowych z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych, długu publicznego, gospodarki mieniem komunalnym, gospodarka mieniem Skarbu Państwa oraz rozliczeń jednostek samorządowych z utworzonymi przez nie jednostkami organizacyjnymi.

Zagwarantowanie samorządowi prawa do gromadzenia środków publicznych sprawia, iż dysponują one (samorządowym) groszem publicznym. Ważnym zadaniem instytucji kontrolnej, jaką jest RIO, jest ocena realizacji przez podmioty samorządowe obowiązków wynikających z przepisów prawa

³⁰ Art. 1 ust. 2 uRIO.

³¹ Art. 1 ust. 4 uRIO.

³² T. Dębowska-Romanowska, *Na dwudziestolecie powstania regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Samorząd – Finanse – Nadzór i kontrola. XX-lecie Regionalnych Izb Obrachunkowych*, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013, s. 15.

³³ Art. 5 ust. 1 uRIO.

³⁴ Art. 5 ust. 2 uRIO.

³⁵ Uchwała nr 2/2011 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z dnia 17 marca 2011 r. [dostęp: rio.gov.pl].

ustrojowego oraz materialnego, w tym również realizacja obowiązków wynikających z jawności i przejrzystości finansów publicznych.

Kontrola sprawowana nad podmiotami samorządowymi spełnia również istotną funkcję informacyjną zarówno dla władz państwowych, jak i obywateli. Na podstawie wyników kontroli RIO kieruje do kontrolowanej jednostki wystąpienie pokontrolne, wskazując źródła i przyczyny nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności³⁶. Wnioski zawarte w wystąpieniu pokontrolnym nie zawierają w sobie elementów władczości czy nadzoru³⁷. Stanowią jednak istotne źródło wiedzy na temat sytuacji finansowej JST oraz nieprawidłowości występujących w trakcie prowadzenia jej gospodarki finansowej. Po stronie jednostki kontrolowanej leży obowiązek upublicznienia wyników kontroli³⁸.

Za ważny przejaw działalności informacyjnej prowadzonej przez izby, należy uznać również przedkładane corocznie przez KRRIO Sejmowi i Senatowi w terminie do 30 czerwca sprawozdania z działalności izb i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego³⁹.

5. KONTROLOWANIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH ORAZ ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH

Ustawodawca w uRIO wyraźnie podkreślił znaczenie dwóch obszarów gospodarki finansowej JST, czyli realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne⁴⁰. Dochody uzyskiwane przez gminy w wpływów z po-

³⁶ Art. 9 ust. 2 uRIO.

³⁷ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2011 r., II GSK 2111/11, LEX nr 1070236.

³⁸ Stosownie do postanowień art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a tiret drugie w związku z art. 4 ust 1 pkt 1 oraz art. 7 ust. 1 pkt 1 i art. 8 ust. 3 u.d.i.p., dokumentacja przebiegu i efektów kontroli oraz wystąpienia, stanowiska, wnioski i opinie podmiotów ją przeprowadzających stanowią informację publiczną, a organy władzy publicznej (w tym wypadku kierownik kontrolowanej jednostki) są obowiązane do jej udostępniania w BIP.

³⁹ Art. 25a ust. 1 pkt 7 uRIO.

⁴⁰ Art. 5 ust. 1 uRIO. Realizowanie zobowiązań podatkowych jest do zasady stanowiło zadanie własne gmin i obszar ten będzie podlegał sprawdzeniu w trakcie kontroli kompleksowych gmin. Na temat kontrolowania przez RIO zamówień publicznych zob. szerzej: W. Gonet, *Uprawnienia kontrolne Regionalnych Izb Obrachunkowych w zakresie zamówień publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2023, nr 3, s. 7–16 oraz R. Prusowski, *Kontrola udzielania zamówień publicznych okiem inspektora kontroli. Część pierwsza*, „Zamówienia Publiczne Doradca” 2023, nr 10, s. 25–32. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych została uznana przez ustawodawcę za „nieodłączną część kontroli gospodarki finansowej podmiotów sa-

datków i opłat lokalnych stanowią jedno z najważniejszych źródeł ich dochodów własnych oraz istotny instrument wpływania na rozwój rynku lokalnego⁴¹. Nie bez znaczenia pozostaje również zachowanie i realizacja przez gminne organy podatkowe zasady powszechności opodatkowania. W związku z czym sprawna i efektywna realizacja zobowiązań podatkowych, na którą składają się również prawidłowy wymiar podatków i opłat, czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, a także skuteczna ich windykacja, gwarantują stałe wpływy środków do budżetów samorządowych. Rolę RIO w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych dostrzega zarówno doktryna⁴², jak i NIK⁴³.

W trakcie realizacji zadań publicznych jednostki samorządu terytorialnego zobligowane zostały do zawierania umów, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych⁴⁴. Umowy zawarte przez zamawiających samorządowych wskutek udzielenia zamówienia publicznego pochłaniają sporą część budżetów samorządowych. Tym samym stanowią istotny element gospodarki finansowej JST w zakresie rozdysponowywania środków publicznych. Z ekonomicznego punktu widzenia celem zamówień publicznych jest zakup dóbr i usług w sposób optymalny i konkurencyjny, a reguły ich udzielania wpływają na przejrzystość wydatkowania środków publicznych⁴⁵. Wszystkie te elementy podlegają sprawdzeniu w toku kontroli RIO, a nieprawidłowości stwierdzone w tym zakresie stanowią przedmiot zawiadomień kierowanych do rzeczników dyscypliny finansów publicznych⁴⁶.

W samym tylko 2023 r. zespoły kontrolne RIO w zakresie wydatkowania środków publicznych w następstwie stosowania przepisów Pzp ustaliły 1345 przypadków nieprawidłowości dotyczących przygotowania postępowań

morządowych, która nie powinna być domniemywana na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa”, uzasadnienie do zmiany ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, Sejm RP III kadencji, druk nr 650 z dnia 30 września 1998 r.

⁴¹ Szerzej nt. gminnej polityki podatkowej zob. m.in. T. Wołowicz, *Konkurencyjność podatkowa gmin w kontekście posiadania lokalnej strategii podatkowej*, „Samorząd Terytorialny” 2002, nr 7–8, s. 149–162.

⁴² Szerzej m.in.: H. Dzwonkowski, *Niektóre aspekty kontroli przez regionalne izby obrachunkowe podatku od nieruchomości*, [w:] *Miejsce i rola RIO i SKO w systemie samorządu terytorialnego. Ogólnopolska konferencja naukowa, Zielona Góra, 22 września 2005 r.*, Zielona Góra 2005, s. 59–71.

⁴³ Wystąpienie pokontrolne NIK Delegatura w Katowicach, P/23/072 – Realizacja dochodów własnych przez wybrane gminy, LKA.410.004.03.2023, s. 42.

⁴⁴ Art. 44 ust. 4 u.f.p.

⁴⁵ Por. M. Zaborowski, *Cel i funkcje zamówień publicznych*, „Optimum. Economic Studies” 2019, nr 3, s. 151.

⁴⁶ Por. katalog czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych wskazany w art. 17 i 17a ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 104).

o udzielenie zamówienia publicznego oraz ich udzielania na łączną kwotę 564,1 mln zł⁴⁷.

Oba przywołane aspekty gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego mogą być również rozpatrywane w kontekście jawności samorządowych finansów publicznych. Zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f u.f.p., organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, podaje do publicznej wiadomości w terminie do dnia 31 maja roku następnego wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia⁴⁸. Podczas wykonywania czynności kontrolnych badaniu w powyższym zakresie podlega przede wszystkim kompletność wykazanych danych⁴⁹. Podstawowa trudność z całościową weryfikacją realizacji tego obowiązku pod kątem zgodności z prawem polega na nieprecyzyjnym określeniu przez ustawodawcę formy i trybu podania wykazu do publicznej wiadomości. W świetle przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej, najlepszym miejscem na opublikowanie takiego wykazu jest niewątpliwie Biuletyn Informacji Publicznej⁵⁰. W praktyce jednak okazuje się, że nieprecyzyjność ww. przepisu sprawia, że za czyniącą mu zadość formę publikacji uznawana jest tablica ogłoszeń znajdująca się w „najdalszych zakątkach”⁵¹ urzędów bądź starostw. Taki sposób realizacji tego obowiązku sprawia, że nie spełnia on swej podstawowej funkcji, czyli zapewniania realizacji zasady jawności dotyczącej udzielania ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożenia spłaty zobowiązań na raty.

6. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA I FINANSOWA I JEJ ZNACZENIE

Podstawowym źródłem informacji finansowych dotyczących stanu finansów samorządowych są sporządzane przez JST sprawozdania. Katalog spra-

⁴⁷ KRRIO, *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2023 roku*, Warszawa 2024, s. 88. Liczba nieprawidłowości dotyczących obowiązków zamieszczenia ogłoszeń w Biuletynie Zamówień Publicznych lub przekazania do publikacji w Dzienniku Urzędowym UE wyniosła 224.

⁴⁸ Na niski poziom legislacyjny tego przepisu zwraca uwagę L. Etel, *Zasady ogłaszania wykazu podmiotów, którym gminne organy podatkowe udzieliły ulg w zakresie podatków i opłat samorządowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6, s. 31.

⁴⁹ Zob. wystąpienie pokontrolne Prezesa RIO Lublin z dnia 17 stycznia 2022 r., nr RIO-II-600/50/2022 oraz z dnia 15 września 2023 r., nr RIO.II.600.23.2023.

⁵⁰ Zgodnie z art. 37 ust. 2 u.f.p., podanie do publicznej wiadomości omawianego wykazu nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

⁵¹ H. Dzwonkowski, op. cit., s. 83.

wozdań sporządzanych przez JST jest bardzo szeroki i obejmuje m.in. sprawozdania finansowe⁵², sprawozdania budżetowe⁵³ i w zakresie operacji finansowych⁵⁴, sprawozdania podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego⁵⁵, a także sprawozdanie roczne z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁵⁶ oraz informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego.

Sprawozdawczość finansowa ma duże znaczenie dla realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Ich rozpatrywanie odbywa się z uwzględnieniem jej cech jakościowych, takich jak: stopień zrozumienia oraz możliwość poprawnego odczytania treści sprawozdania oraz analizy danych w nich zawartych (czytelność), zgodność z faktycznymi zdarzeniami gospodarczymi (prawdziwość), (informacje są znaczący wpływ ich znajomości na decyzje podejmowane przez użytkowników (przydatność), skoncentrowanie na kluczowych zagadnieniach umożliwiających trafną ocenę prze-

⁵² Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z bilansu z wykonania budżetu JST, łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, § 28 ust. 1 i § 29 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 342 z późn. zm.; dalej: rozporządzenie ws. szczególnych zasad rachunkowości).

⁵³ Zasady ich sporządzania oraz rodzaje sprawozdań określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r., poz. 133; dalej: rozporządzenie ws. sprawozdawczości budżetowej).

⁵⁴ Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, udzielonych poręczeń i gwarancji, oraz odbiorców sprawozdań określa rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 652; dalej: rozporządzenie ws. sprawozdań w zakresie operacji finansowych).

⁵⁵ Obowiązek ich sporządzania wynika z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (Dz.U. z 2017 r., poz. 2455).

⁵⁶ Art. 267 ust. 1 u.f.p.

szyłych zdarzeń i wyrobienie poglądu o przyszłości (istotność)⁵⁷. Jednym z istotnych zaleceń wynikającym z Kodeksu dobrych praktyk MFW jest zewnętrzna kontrola instytucjonalna oraz ocena rzetelności sprawozdawczości przez niezależne instytucje (w przypadku JST będą to przede wszystkim RIO oraz NIK).

Dane zawarte w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej⁵⁸. Stąd to właśnie od prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych, ich jakości oraz przyjętych sposobów ujmowania operacji gospodarczych zależy rzetelność i wiarygodność prezentowanych danych. System rachunkowości i sprawozdawczości powinien wspomagać planowanie i zarządzanie finansami publicznymi, a jednocześnie zapewnić ich jawność i przejrzystość. Dlatego też rzetelność ksiąg rachunkowych i sporządzanych na ich podstawie sprawozdań stanowi ważny element w procesie zarządzania, a przyjęte zasady (polityka) rachunkowości oraz plany kont w nich zawarte powinny zapewniać możliwość sporządzania sprawozdań określonych w odrębnych przepisach⁵⁹.

Rzetelne i wiarygodne sprawozdania JST są źródłem informacji dla decydentów, mieszkańców wspólnoty samorządowej, lecz stanowią również m.in. podstawę do wydawania przez składy orzekające kolegium regionalnej izby obrachunkowych opinii w przedmiocie sprawozdania z wykonania budżetu czy też możliwości spłaty przez JST długoterminowego zobowiązania⁶⁰.

Opinie RIO, aczkolwiek niewiążące formy wyrażenia stanowiska, stanowią cenne źródło informacji dla organu stanowiącego, wojewodów (a za ich pośrednictwem Ministra Finansów), instytucji finansowych udzielających JST pożyczek, oraz mieszkańców danej wspólnoty samorządowej⁶¹. Stanowią

⁵⁷ Informacja o wynikach kontroli NIK: „Zapewnienie jawności...”, op. cit., s. 8.

⁵⁸ § 9 ust. 2 rozporządzenia ws. sprawozdawczości budżetowej. § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia ws. sprawozdań w zakresie operacji finansowych, przewiduje, że jednostkowe sprawozdania Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N sporządzane są na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji księgowej danej jednostki oraz innych dokumentów dotyczących tej jednostki.

⁵⁹ § 20 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia ws. szczególnych zasad rachunkowości.

⁶⁰ Zgodnie z art. 1 ust. 3 uRIO, izby opracowują raporty, analizy i opinie w sprawach określonych ustawami. Katalog opinii wydawanych przez RIO zawiera art. 13 uRIO, nie jest to jednak wyczerpujące, gdyż regulacje w tym zakresie zawarte zostały również w u.f.p. oraz samorządowych ustawach ustrojowych, por. M. Ofiarska, Z. Ofiarski, *Opinie regionalnych izb obrachunkowych jako narzędzie oddziaływania na organy jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Samorząd – Finanse – Nadzór i kontrola. XX-lecie regionalnych izb obrachunkowych*, red. nauk. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013, s. 246–247.

⁶¹ Sporządzanej w przepisanej formie, przez powołany do tego organ państwowy w zakresie poruczonej z mocy prawa sprawy oraz w zakresie działania RIO, opinii można przypisać walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 76 § 1 KPA. Informacje w niej zawarte można również rozpatrywać w kontekście kwalifikowanej postaci dokumentu, któremu

oświadczenia wiedzy fachowego, konstytucyjnego organu nadzoru. Szczególnie należy przypisać opinii wydawanej w przedmiocie wykonania budżetu za rok poprzedni, istotny element kontroli wykonania budżetu. RIO, opiniując wykonanie budżetu JST, opierają się na sporządzonych przez nie dokumentach, aktywnie współuczestniczą nie tylko w przeciwdziałaniu ewentualnym naruszeniom w procesach prowadzenia gospodarki finansowej w przyszłości⁶², lecz również w ocenie wykonania budżetu przez organ wykonawczy, której dokonuje organ stanowiący.

Fundamentalne znaczenie należy przypisać w tym kontekście czynnościom kontrolnym⁶³. Weryfikacja wykazywanych danych, prawidłowość ujmowania operacji gospodarczych, przestrzeganie podstawowych zasad rachunkowości⁶⁴, takich jak zasada memoriału czy kasowość wykonania budżetu⁶⁵, ujmowania zobowiązań, czy też prawidłowość przeprowadzania inwentaryzacji⁶⁶, wykonywana na miejscu w toku kontroli kompleksowej bądź doraźnej pozwala dokonać oceny zgodności z prawem, a w przypadku sprawozdań również prawidłowości i rzetelności ich sporządzenia⁶⁷.

przysługuje cecha zaufania publicznego, a w związku z tym domniemanie prawdziwości, o których mowa w art. 271 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 383).

⁶² K. Sawicka, *Rola regionalnych izb obrachunkowych w procedurze uchwalania i wykonywania budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2013, t. 93, nr 3515, s. 51.

⁶³ Informacyjne uprawnienia kolegium RIO, wynikające z art. 88 u.s.g., zgodnie z którymi organy nadzoru mają prawo żądania informacji i danych, dotyczących organizacji i funkcjonowania gminy, niezbędnych do wykonywania przysługujących im uprawnień nadzorczych (oraz analogiczne określone w art. 77a u.s.p. i art. 80 u.s.w.), należy uznać w tym kontekście za dalece niewystarczające.

⁶⁴ Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm.), jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

⁶⁵ § 5 rozporządzenia ws. szczególnych zasad rachunkowości wprowadza szczególną zasadę, zgodnie z którą w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów JST operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

⁶⁶ Prawidłowo przeprowadzana inwentaryzacja jest warunkiem rzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych, a w następstwie sprawozdawczości prowadzonej przez jednostkę, orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 22 stycznia 2024 r., sygn. akt BDF1.4800.3.2023 (<https://www.gov.pl/web/finanse/bdf1480032023>).

⁶⁷ Wystąpienie pokontrolne Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach z dnia 10 listopada 2020 r., Znak: WK-610/18/4/20 (<https://riokatowice.bip.net.pl>).

7. PODSUMOWANIE

Regionalne izby obrachunkowe, realizując swe ustawowe, samoistne funkcje kontrolne, wymiennie wpływają na faktyczne zapewnienie realizacji przez JST zasady jawności (samorządowych) finansów publicznych. Poczynione w trakcie czynności kontrolnych, wykonywanych przez niezależny i zewnętrzny organ kontroli, ustalenia i stwierdzone nieprawidłowości, znajdujące swe odzwierciedlenie w publikowanych cyklicznie wystąpieniach kontrolnych, stanowią przede wszystkim źródło wiedzy dotyczące stanu lokalnych finansów tak dla obywateli, jak dla decydentów, pozwalają również unikać błędów w przyszłości. Sama realizacja zasady jawności nie stanowi głównego celu czynności kontrolnych, niemniej jednak podlegające kontroli obszary gospodarki finansowej, w szczególności realizacja zobowiązań podatkowych i zamówień publicznych, pozwalają na mniej lub bardziej bezpośrednie odniesienie się do zgodnego z prawem realizowania obowiązków zapewnienia – wiarygodnej i prawidłowej – jawnej gospodarki finansowej. Sprzyja to zarówno efektywnemu zarządzaniu tymi finansami, jak i kontroli obywatelskiej nad nimi z użyciem jawnych, wiarygodnych i prawidłowych informacji.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

- Augustyniak M., *Zasada jawności i dostęp do informacji publicznej w komisjach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w Polsce – wnioski i postulaty*, [w:] *Jawność w samorządzie terytorialnym*, red. B. Dolnicki, Warszawa 2015.
- Bidziński M., Chmaj M., Szustakiewicz P., *Ustawa o dostępie do informacji publicznej*, Warszawa 2023.
- Cieślak Z., *Podstawy aksjologiczne jawności i ograniczeń jawności – synteza*, [w:] *Jawność i jej ograniczenia*, t. 2: *Podstawy aksjologiczne*, red. Z. Cieślak, Warszawa 2013.
- Dębowska-Romanowska T., *Na dwudziestolecie powstania regionalnych izb obrachunkowych*, [w:] *Samorząd – Finanse – Nadzór i kontrola. XX-lecie Regionalnych Izb Obrachunkowych*, red. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013.
- Eteł L., *Zasady ogłaszania wykazu podmiotów, którym gminne organy podatkowe udzieliły ulg w zakresie podatków i opłat samorządowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 6.

- Gonet W., *Uprawnienia kontrolne Regionalnych Izb Obrachunkowych w zakresie zamówień publicznych*, „Samorząd Terytorialny” 2023, nr 3.
- Górzyńska T., *Prawo do informacji i zasada jawności administracyjnej: orzecznictwo Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 1999.
- Kata R., *System finansów samorządu terytorialnego w Polsce w kontekście decentralizacji, autonomii i zrównoważenia*, [w:] *Polska wolna i samorządna. W 30-lecie utworzenia regionalnych izb obrachunkowych*, red. Z. Wójcik, Warszawa 2023.
- Kosikowski C., *Prawne aspekty realizacji zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2005, nr specjalny (2).
- Lipowicz I., *Konstytucyjne prawo do informacji a wolność informacji*, [w:] *Wolność informacji i jej granice*, red. G. Szpor, Katowice 1997.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2006.
- Misiąg W., *Jawność i przejrzystość a efektywność finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa” 2005, nr specjalny (2).
- Niewiadomski Z., *Kierunki rozwoju samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 1991, nr 1–2.
- Ofiarska M., Ofiarski Z., *Opinie regionalnych izb obrachunkowych jako narzędzie oddziaływania na organy jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Samorząd – Finanse – Nadzór i kontrola. XX – lecie regionalnych izb obrachunkowych*, red. nauk. R.P. Krawczyk, M. Stec, Warszawa 2013.
- Pruszowski R., *Kontrola udzielania zamówień publicznych okiem inspektora kontroli. Część pierwsza*, „Zamówienia Publiczne Doradca” 2023, nr 10.
- Romaniuk P., *Wybrane prawnoadministracyjne aspekty realizacji zasady jawności w systemie funkcjonowania administracji publicznej*, „Studia Iuridica Toruniensia”, t. 39.
- Ruśkowski E., *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013.
- Ruśkowski E., *W sprawie szerokiego ujęcia zasady jawności finansów publicznych*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021, t. 74, nr 3.
- Sawicka K., *Rola regionalnych izb obrachunkowych w procedurze uchwalania i wykonywania budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2013, t. 93, nr 3515.
- Szymanek P., *Rejestr umów jako urzeczywistnienie zasady jawności finansów publicznych*, „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 9.
- Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014.

AKTY PRAWNE

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 572).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1465).
- Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 7).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 107).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa. (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 566).
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 902).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 104).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530).
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1320).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 342).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego (Dz.U. z 2017 r., poz. 2455).
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 652).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r., poz. 133).

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

- <https://www.gov.pl/web/finanse/bdf1480032023> [dostęp: 11.03.2025]
<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/Code2019.pdf> [dostęp: 20.03.2025].
https://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_15_015_201608080936101452764170~01,typ,kk.pdf [dostęp: 25.02.2025].
https://www.nik.gov.pl/kontrol/wyniki-kontroli-nik/pobierz,lka~p_23_072_202309080912031694157123~id2~01,typ,kj.pdf [dostęp: 25.02.2025].
<https://rio.gov.pl/download/attachment/62/uchwala-krrio-z-2011-03-17-nr-2-2011.pdf> [dostęp: 25.02.2025]
<https://riokatowice.bip.net.pl/?a=12831> [dostęp: 15.03.2025]
<https://rio.gov.pl/167/sprawozdanie-krrio-za-2023-rok.html> [dostęp: 20.03.2025]

REGIONAL AUDIT CHAMBERS AS A GUARANTOR OF THE IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF OPENNESS AND TRANSPARENCY OF LOCAL GOVERNMENT PUBLIC FINANCES**ABSTRACT**

The main aim of this article was to emphasize the meaning of local governments' fiscal transparency as well as the meaning of controlling activities carried out by regional audit chambers to its maintenance. Local public finances include processes related to the collection and allocation of public funds. There can be no doubts that the comprehensiveness, clarity, reliability, timeliness, and relevance of public reporting on the past, present, and future state of local public finances is critical for their effectiveness. Openness and transparency of local government public finances, and consequently – both effective management of these finances and citizen control over them – require credible (reliable) and appropriate financial information. It helps ensure that local governments and citizens have an accurate picture of their finances when making economic decisions. It also provides legislatures, markets, and citizens with the information they need to hold governments accountable.

Keywords: transparency, local governments finances, control, regional audit chambers, financial statements.