REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

BUDŻET SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

zeszyt 19

RZESZÓW 2012

Redakcja:
prof. dr hab. Adam CZUDEC (dział ekonomiczny)
mgr Lucyna KUŚNIERZ (sekretarz redakcji)
mgr Waldemar WITALEC (dział prawny)
dr Zbigniew K. WÓJCIK (redaktor naczelny)

Opracowanie i korekta:
Wanda TARNAWSKA

Skład komputerowy:
Dorota PIETRASZEK

ISSN 1640-6214

Wydawca: Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie

Skład: Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie
Rzeszów, ul. Mickiewicza 10

Druk: Bonus Liber Sp. z o.o.

SPIS TREŚCI

ARTYKUŁY

Wybrane zagadnienia dotyczące zmian w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w świetle ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (materiały szkoleniowe)

Anna T r a ł k a	Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w tym przesłanki warunkujące odpowiedzialność pracowników jednostek sektora finansów publicznych lub innych osób za czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych	5
Iwona S z y m a ń s k a	Zmiany w zakresie zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	17
Waldemar W i t a l e c	Naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z niedopełnieniem przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej	27
Edyta G a w r o ń s k a	Nowe kategorie czynów noszących znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych – czyny związane z dotacjami udzielanymi z budżetów jednostek samorządu terytorialnego i ze sprawozdaniami z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania	39
Teresa W o t a	Konsekwencje niedokonania wstępnej kontroli finansowej przez głównego księgowego (skarbnika jednostki samorządu terytorialnego)	49
Lucyna K u ś n i e r z	Praktyczne aspekty naruszenia dyscypliny finansów publicznych z tytułu niesporządzenia, nieprzekazania w terminie lub wykazania w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej	55

Absolutorium dla zarządu z tytułu wykonania budżetu za rok 2011 (materiały szkoleniowe)

Piotr Świątek — Sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sprawozdanie finansowe w świetle przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych* 63

Mirosław Paczocha — Postępowanie absolutoryjne 79

ANALIZY I OPINIE

Adam Czudec — Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2011 roku 95

DZIAŁALNOŚĆ RIO W RZESZOWIE

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2011 roku

- Działalność nadzorcza 133
- Działalność opiniodawcza 141
- Działalność kontrolna 151
- Kontrola sprawozdawczości 157
- Działalność informacyjna i szkoleniowa 160

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

W sprawie zdefiniowania pojęcia „wydatki bieżące”, które stanowią podstawę do wyliczania dotacji dla szkół publicznych i niepublicznych, prowadzonych przez inne podmioty niż jednostki samorządu terytorialnego 163

W sprawie wykazywania zobowiązań i należności Funduszu Pracy w sprawozdaniach w zakresie operacji finansowych, sporządzanych przez powiatowe urzędy pracy 165

W sprawie wykazywania w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP skutków finansowych wynikających z korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe 166

W sprawie wydatków na opiekę i wychowanie dzieci umieszczonych w pieczy zastępczej 167

SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE 168

ADRESY 170

ANNA TRAŁKA

Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w tym przesłanki warunkujące odpowiedzialność pracowników jednostek sektora finansów publicznych lub innych osób za czyny naruszające dyscyplinę finansów publicznych

Objęte niniejszym artykułem rozważania zakresu podmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, po zmianach wprowadzonych ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw*[1], dotyczą samorządowego sektora finansów publicznych, tj. jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych oraz podmiotów spoza sektora finansów publicznych, którym zostały przekazane środki publiczne z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności w formie dotacji – zgodnie z tematem przedstawionym na szkoleniu, zorganizowanym przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Rzeszowie w dniu 27 kwietnia 2012 roku. Należy podkreślić, że rozważany zakres podmiotowy obowiązuje od 11 lutego 2012 roku, tj. od dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej przepisy ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*.

Określony przez ustawodawcę w pierwotnym zapisie art. 4 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*[2] zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego głównym zamierzeniem było objęcie odpowiedzialnością również osób spoza sektora finansów publicznych, korzystających ze środków publicznych otrzymanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, okazał się nieskuteczny. W szczególności poważne zastrzeżenia budziła konstrukcja przepisu art. 4 ust. 1 u.d.f.p., mówiąca o odpowiedzialności osób wchodzących w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki niezaliczonej do sektora finansów publicznych, otrzymującej środki publiczne, lub zarządzającego mieniem tej jednostki, gdy pojęcia „budżet" i „plan

[1] DzU nr 240, poz. 1429.
[2] DzU 2005 nr 14, poz. 114; dalej: u.d.f.p.

finansowy", zgodnie z obowiązującą wówczas ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[3] i aktualnie obowiązującą ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[4], dotyczą wyłącznie jednostek sektora finansów publicznych.

Ponadto, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska, z tendencją do przyjęcia jako właściwe, że osobom gospodarującym środkami publicznymi, przekazanymi jednostkom niezaliczonym do sektora finansów publicznych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, nie można przypisać odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ponieważ środki publiczne tracą charakter publiczny w momencie przekazania ich jednostkom niezaliczonym do sektora finansów publicznych.

Takie stanowisko uniemożliwiało generalnie przypisanie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osobom gospodarującym środkami publicznymi otrzymanymi przez jednostki niezaliczone do sektora finansów publicznych również na podstawie art. 4 pkt 4 u.d.f.p.

Dlatego jednym z podstawowych założeń nowelizacji przepisów u.d.f.p. było wyeliminowanie stwierdzonych nieprawidłowości w konstrukcji przepisu art. 4, dotyczącego zakresu podmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zwłaszcza osób w jednostkach niezaliczonych do sektora finansów publicznych, otrzymujących środki publiczne, i jednoczesne poszerzenie kręgu osób odpowiadających za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Nowelizacja u.d.f.p., dokonana wspomnianą ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 roku, określiła zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych generalnie w art. 4 ustawy, nadając mu nowe brzmienie.

Stosownie do postanowień art. 4 u.d.f.p., odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych podlegają:

I. Art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.f.p. – osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet lub plan finansowy jednostki sektora finansów publicznych albo organu zarządzającego podmiotu niezaliczonego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, lub zarządzającego mieniem tych jednostek lub podmiotów

Podstawowym kryterium odpowiedzialności z tego przepisu osób za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest ich **członkostwo w składzie organu kolegialnego**, wykonującego budżet lub plan finansowy w jednostce sektora finansów publicznych, bądź **członkostwo również w kolegialnym organie zarządzającym** podmiotu niezaliczonego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano środki publiczne do wykorzystania lub dysponowania.

Należy podkreślić, że podmiotowy zakres odpowiedzialności na podstawie pkt 1 ust. 1 art. 4 u.d.f.p. dotyczy nie tylko osób z podmiotów sektora finansów publicznych, ale również z jednostek niezaliczonych do sektora finansów publicznych.

[3] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
[4] DzU nr 159, poz. 1240 z późn. zm.; dalej: u.f.p.

Mówiąc o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osób wchodzących w skład organów kolegialnych wykonujących budżet lub plan finansowy w jednostce sektora finansów publicznych bądź w skład organu kolegialnego zarządzającego podmiotem niezaliczonym do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, należy mieć na uwadze regulację wynikającą z art. 20 u.d.f.p.

Zgodnie z tym przepisem, osoby wchodzące w skład organów kolegialnych, określonych w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.f.p., uczestniczące w podejmowaniu uchwały zawierającej polecenie lub upoważnienie do popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych, ponoszą odpowiedzialność na zasadach określonych w art. 19 ust. 3 u.d.f.p., tj. jak osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych.

Osoby podejmujące kolegialnie uchwały zawierające polecenie lub upoważnienie do popełnienia czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych mogą się skutecznie ekskulpować jedynie poprzez zgłoszenie sprzeciwu do takiej uchwały na piśmie lub ustnie do protokołu, jak również w przypadku głosowania przeciwko uchwale w głosowaniu jawnym.

Regulacja ta nie jest do końca jasna i czytelna. Ustawodawca nie określił terminu, w którym sprzeciw taki może być zgłoszony. Czy skuteczne zgłoszenie sprzeciwu przez osoby biorące udział w głosowaniu nad podjętą uchwałą jest możliwe jedynie niezwłocznie po jej podjęciu, czy też w terminie późniejszym, ale jakim?

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 u.d.f.p., w samorządowym sektorze finansów publicznych będą ponosić odpowiedzialność osoby wchodzące w skład kolegialnych organów wykonujących budżet, tj. zarządu powiatu czy też zarządu województwa.

Zgodnie z art. 247 ust. 1 u.f.p. z dnia 27 sierpnia 2009 roku, budżet jednostki samorządu terytorialnego wykonuje jej zarząd. Przykładem organu kolegialnego wykonującego plan finansowy w samorządowym sektorze finansów publicznych będzie zarząd wojewódzkiego funduszu ochrony środowiska.

Stosownie do postanowień art. 400 ust. 2 i art. 400j ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku – *Prawo ochrony środowiska*[5], wojewódzki fundusz ochrony środowiska jest samorządową osobą prawną, a jego zarząd jest wieloosobowy. Natomiast zgodnie z art. 30 ust. 2 u.f.p., podstawą gospodarki finansowej samorządowej osoby prawnej jest plan finansowy;

II. Art. 4 ust. 1 pkt 2 u.d.f.p. – kierownicy jednostek sektora finansów publicznych

Ustawa *o finansach publicznych* nie zawiera legalnej definicji kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Na podstawie definicji słownikowej oraz analizy przepisów prawa można stwierdzić, że kierownik jednostki to osoba, której powierzono obowiązki w zakresie zarządzania całością działalności jednostki i będąca przełożonym pracowników jednostki.

Z treści art. 53 ust. 1 u.f.p. wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość

[5] J.t.: DzU 2009 nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

gospodarki finansowej w danej jednostce. Należy zaznaczyć, że niektóre ustawy szczególne, jak ustawa z dnia 29 września 1994 roku *o rachunkowości*[6] czy ustawa z dnia 29 stycznia 2004 roku – *Prawo zamówień publicznych*[7], zawierają dla potrzeb regulacji w nich zawartych definicje kierownika jednostki, i tak:

– z art. 3 pkt 5 ustawy *o rachunkowości* wynika, że jest to członek zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członkowie tego organu z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawy spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawy spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę; przepis ten stosuje się odpowiednio do osób wykonujących wolne zawody. Za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu upadłościowym. Tak szeroka definicja kierownika jednostki łączy się z określonym w art. 2 tej ustawy zakresem podmiotowym, który oprócz jednostek sektora finansów publicznych wymienia podmioty spoza sektora finansów publicznych;
– z art. 2 pkt 3 ustawy – *Prawo zamówień publicznych* wynika, że przez kierownika zamawiającego należy rozumieć osobę lub organ, który – zgodnie z obowiązującymi przepisami, statutem lub umową – jest uprawniony do zarządzania zamawiającym, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez zamawiającego – podobnie, jak w ustawie *o rachunkowości*, uwzględniając zakres podmiotowy *Prawa zamówień publicznych* z art. 3, wykraczający poza sektor finansów publicznych.

Odnośnie do samorządowego sektora finansów publicznych, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.d.f.p. będzie dotyczyła:

– kierowników gminnych, powiatowych lub wojewódzkich jednostek budżetowych,
– kierowników samorządowych zakładów budżetowych,
– kierowników samorządowych instytucji kultury,
– kierowników samorządowych zakładów opieki zdrowotnej.

Jakkolwiek ustawodawca w art. 2 ust. 2 u.f.p. stwierdził w sposób jednoznaczny, że jeżeli w ustawie jest mowa o zarządzie jednostki samorządu terytorialnego, rozumie się przez to również wójta, burmistrza, prezydenta, to podmioty te jednoosobowo odpowiadają w gminie za wykonanie budżetu i ich odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych będzie się łączyła z odpowiedzialnością kierownika jednostki sektora finansów publicznych;

[6] J.t.: DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
[7] J.t.: DzU 2010 nr 113, poz. 759 ze zm.

III. Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.d.f.p. – pracownicy jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, z zastrzeżeniem ust. 2

Znowelizowane przepisy u.d.f.p. rozszerzają podmiotowy zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osób niebędących kierownikiem jednostki na pracowników jednostki samorządowego sektora finansów publicznych, co miało już miejsce w stanie prawnym obowiązującym przed nowelizacją ustawy. Nowością natomiast jest rozszerzenie odpowiedzialności na inne osoby niebędące pracownikami.

Odpowiedzialność ta, zgodnie z treścią tego przepisu, jest uzależniona od spełnienia warunku polegającego na powierzeniu im wykonywania obowiązków w jednostce sektora finansów publicznych, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Ustawodawca rozróżnia dwie podstawy powierzenia obowiązków:

1. odrębną ustawą;
2. w drodze czynności prawnej na podstawie upoważnień zawartych w ustawach szczególnych.

W obecnym stanie prawnym odnośnie do samorządowego sektora finansów publicznych brak jest ustaw szczególnych, nakładających na pracowników lub inne osoby obowiązki w zakresie gospodarki finansowej w jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

Istotne dla finansów publicznych ustawy, takie jak: ustawa *o finansach publicznych*, ustawa *o rachunkowości*, *Prawo zamówień publicznych*, dają natomiast kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych, na podstawie zawartych w nich upoważnień, możliwość powierzenia „pracownikom" bądź „pracownikom i innym osobom niebędącym pracownikami" obowiązków, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

Zgodnie z art. 53 ust. 2 u.f.p., kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego, imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki. Powierzenie przez kierownika jednostki pracownikowi obowiązków w zakresie gospodarki finansowej na podstawie tego przepisu wymaga spełnienia łącznie następujących warunków:

1. powierzenie obowiązków musi nastąpić przez kierownika jednostki. Kierownik nie może scedować tej czynności na rzecz innej osoby w jednostce;
2. powierzenie obowiązków musi nastąpić na rzecz pracownika zatrudnionego w tej jednostce. Pracownikiem jest osoba zatrudniona w jednostce zgodnie z art. 2 *Kodeksu pracy*, na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę;

3. powierzone obowiązki muszą się mieścić w pojęciu gospodarki finansowej. Winny być wyrażone w formie pisemnej, a ich przyjęcie potwierdzone podpisem na dokumencie przez pracownika przyjmującego ten dokument.

W przypadku niezachowania łącznie wymienionych warunków, powierzenie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej jest nieskuteczne i w sytuacji, gdy ich niewykonanie albo nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych, odpowiedzialność ponosi wyłącznie kierownik jednostki.

Na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy *o rachunkowości*, kierownik jednostki może powierzyć obowiązki w zakresie rachunkowości określonej w ust. 3 tego artykułu innej osobie za jej zgodą (z wyłączeniem przeprowadzenia inwentaryzacji w formie spisu z natury). Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej.

Charakter obowiązków mieszczących się w ustawowym pojęciu rachunkowości (art. 4 ust. 3 tej ustawy) skutkuje tym, że w jednostkach samorządowego sektora finansów publicznych obowiązki te najczęściej będą powierzane przez kierownika jednostki pracownikom, tj. skarbnikom jednostek samorządu terytorialnego i głównym księgowym samorządowych jednostek organizacyjnych.

Stosownie do postanowień art. 18 ust. 1 ustawy – *Prawo zamówień publicznych*, za przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego odpowiada kierownik zamawiającego. Z treści ust. 2 tego artykułu wynika, że za przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego odpowiadają także inne osoby w zakresie, w jakim kierownik zamawiającego powierzył im czynności w postępowaniu oraz czynności związane z przygotowaniem postępowania. Należy podkreślić, że w tym samym artykule, w ust. 2 tej ustawy – ustawodawca stwierdził, że czynności, zastrzeżone w rozdziale 1. „Zamawiający i wykonawcy" Działu II „Postępowanie o udzielenie zamówienia" dla kierownika zamawiającego, może on powierzyć w formie pisemnej pracownikowi zamawiającego. Będą to takie czynności, jak:

– powołanie komisji przetargowej,
– wykluczenie wykonawcy,
– odrzucenie oferty,
– wybór najkorzystniejszej oferty,
– unieważnienie postępowania.

Z brzmienia przywołanego przepisu ustawy – *Prawo zamówień publicznych* wynika, że dla skuteczności powierzenia obowiązków w tym trybie pracownikom zamawiającego wymagana jest forma pisemna. Jednakże dla celów dowodowych w postępowaniu o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odnośnie do jednoznacznego powierzenia przez kierownika zamawiającego zakresu czynności w postępowaniu oraz czynności związanych z przygotowaniem postępowania o zamówienie publiczne, pracownik winien potwierdzić ich przyjęcie własnoręcznym podpisem na stosownym dokumencie.

Znowelizowane przepisy u.d.f.p. rozciągają odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych za czyny związane z przygotowaniem i przeprowadzeniem postępowania o zamówienie publiczne, określone w art. 17 u.d.f.p., również na osoby niebędące pracownikami w jednostce sektora finansów publicznych. Kwestia odpowiedzialności tej grupy osób w postępowaniu o zamówienie publiczne została uregulowana odrębnie w ust. 2 art. 4 u.d.f.p.;

IV. Art. 4 ust. 2 u.d.f.p. – w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17, osoba niebędąca pracownikiem jednostki sektora finansów publicznych, której na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych zamawiający powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, działająca jako pełnomocnik zamawiającego, podlega odpowiedzialności za to naruszenie, jeżeli zamawiający jest jednostką sektora finansów publicznych lub udzielenie zamówienia jest finansowane ze środków publicznych

Podstawą prawną, dającą możliwość powierzenia przez zamawiającego tej grupie osób czynności związanych z przygotowaniem lub przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, jest art. 15 ustawy – *Prawo zamówień publicznych*. Osoby te, dokonując czynności powierzonych przez zamawiającego, działają jako pełnomocnicy na podstawie pełnomocnictwa udzielonego im przez zamawiającego, tj. działają w jego imieniu i na jego rzecz.

Należy podkreślić, że dla skuteczności odpowiedzialności osób niebędących pracownikami zamawiającego za naruszenie obowiązków w zakresie przygotowania lub przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego konieczne jest nie tylko udzielenie im pełnomocnictwa przez zamawiającego w trybie określonym w *Kodeksie cywilnym*, lecz także równoczesne powierzenie im w formie pisemnej określonych obowiązków, związanych z przygotowaniem lub przeprowadzeniem postępowania o zamówienie publiczne, i przyjęcie ich przez ustanowionego pełnomocnika.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych tej grupy osób ustawodawca ogranicza ponadto z dwóch tytułów:

1. zamawiający musi być jednostką sektora finansów publicznych,
2. udzielone zamówienie publiczne jest finansowane ze środków publicznych.

Pewne wątpliwości pojawiają się przy analizie pojęcia „finansowane ze środków publicznych". Ustawodawca nie określił wartościowo udziału środków publicznych w finansowaniu takiego zamówienia. Na podstawie analizy tych przepisów, zawartej w publikowanych na ten temat artykułach, należy wskazać właściwy kierunek interpretacji – że przepis ten może się odnosić jedynie do osób reprezentujących wyłącznie takich zamawiających prywatnych, którzy są zobowiązani do przestrzegania reżimu prawa zamówień publicznych na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 5–7 ustawy – *Prawo zamówień publicznych*[8].

Z kolei analiza przepisów ustawy – *Prawo zamówień publicznych* dotycząca statusu i uprawnień osób powoływanych w skład komisji przetargowej przez kierownika zamawiającego (art. 19–21) prowadzi do stwierdzenia, że osoby będące członkami komisji przetargowej nie będą mogły być pociągane do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych związanej z postępowaniem o zamówienie publiczne, tj. za czyny określone w art. 17 u.d.f.p.

Komisja przetargowa jest powoływana przez kierownika zamawiającego aktem zarządzenia wewnętrznego i nie jest wymagane wyrażenie indywidualnie zgody przez jej członków na udział w jej pracach, co ma miejsce przy powierza-

[8] R. Szostek, *Zaostrzenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie gospodarowania środkami europejskimi*, „Finanse Komunalne" 2012, nr 4, s. 9–10.

niu obowiązków przez kierownika zamawiającego pracownikowi zamawiającego. Charakter czynności wykonywanych przez komisję przetargową (zespół pomocniczy kierownika zamawiającego do oceny spełnienia przez wykonawców warunków udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia oraz badania i oceny ofert) nie pozwala na powierzenie członkowi komisji czynności w zakresie przygotowania i przeprowadzania postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w trybie art. 18 ust. 2 i 15 ustawy – *Prawo zamówień publicznych*.

Wnioski i oceny komisji przetargowej przed zawarciem umowy w sprawie zamówienia publicznego wymagają zatwierdzenia przez kierownika zamawiającego i są przez niego weryfikowane;

V. Art. 4 ust. 1 pkt 4 u.d.f.p. – osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami

Znowelizowany przepis pozwala na pociągnięcie do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych każdej osoby, wykonującej w imieniu podmiotu niezaliczonego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano środki publiczne do wykorzystania lub dysponowania, czynności związane z ich wykorzystaniem lub dysponowaniem tymi środkami.

Zatem, by do odpowiedzialności z tego przepisu mogło dojść, niezbędne jest zaistnienie łącznie dwóch przesłanek:

1. środki publiczne zostały przekazane podmiotowi niezaliczanemu do sektora finansów publicznych,
2. osoba fizyczna wykonuje w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych czynności związane z ich wykorzystaniem lub dysponowaniem.

Odnośnie do samorządowego sektora finansów publicznych odpowiedzialność z tego przepisu będzie się wiązała z przekazaniem środków publicznych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego w formie dotacji celowych podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (fundacje, stowarzyszenia, kluby sportowe, spółki wodne, osoby fizyczne), zarówno na podstawie u.f.p., jak i na podstawie ustaw szczególnych przewidujących możliwość dotowania tych podmiotów.

Nie ma też znaczenia, czy osoba fizyczna, dokonująca w imieniu podmiotu zaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano środki publiczne, dokonuje czynności związanych z ich wykorzystaniem lub dysponowaniem z tytułu pełnienia funkcji w organach takiego podmiotu, czy też jest jego pracownikiem, czy działa na podstawie umowy zlecenia, o dzieło itp.;

VI. Odrębnie w znowelizowanej u.d.f.p. został określony zakres podmiotowy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych za czyny określone wyłącznie w art. 13 tej ustawy:

Art. 4a u.d.f.p. – odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 13 podlegają:

1) **osoby zobowiązane lub uprawnione do działania w imieniu podmiotu, któremu odrębną ustawą lub na jej podstawie, albo na podstawie umowy lub w drodze porozumienia powierzono określone zadania związane z realizacją programu finansowanego z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) lub innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, zwanych dalej „środkami unijnymi lub zagranicznymi";**
2) **osoby zobowiązane do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub które wykorzystują takie środki;**
3) **osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu zobowiązanego do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, któremu przekazano środki publiczne przeznaczone na realizację tego projektu, lub który wykorzystuje takie środki**

Przepis art. 4a u.d.f.p. został dodany ustawą nowelizującą u.d.f.p. i łącznie z omówionym art. 4 ustawy stanowi zamknięty katalog podmiotów, które mogą ponosić odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Konstrukcja przepisu 4a u.d.f.p. wskazuje, że wyłącznie trzy grupy podmiotów będą mogły ponosić odpowiedzialność za czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych objęte zakresem art. 13 u.d.f.p., dotyczące gospodarowania środkami unijnymi lub zagranicznymi.

Regulacja ta ma charakter przepisu *lex specialis* w stosunku do ogólnego unormowania zakresu podmiotowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 4 u.d.f.p.

Dla potrzeb odpowiedzialności osób wymienionych w art. 4a u.d.f.p. ustawodawca definiuje pojęcie środków unijnych i zagranicznych, powtarzając określony katalog tych środków w u.f.p. (art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3).

Odrębne uregulowanie zakresu odpowiedzialności podmiotowej związane z gospodarowaniem środkami unijnymi i zagranicznymi, jak wynika z uzasadnienia do rządowego projektu ustawy *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, podyktowane było koniecznością dostosowania zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych do charakteru tych środków, sposobu ich przyznawania, wydatkowania i rozliczania.

Ustawodawca w art. 4a u.d.f.p. wymienia trzy grupy podmiotów, podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 13 u.d.f.p.:

Ad. Art. 4a pkt 1) u.d.f.p.

Do tej grupy należy zaliczyć przede wszystkim instytucje zarządzające, pośredniczące i wdrażające, mając na względzie ustawowe definicje tych pojęć, określone w art. 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 roku *o zasadach prowadzenia polityki rozwoju*[9].

Odnośnie do samorządowego sektora finansów publicznych funkcję instytucji zarządzającej pełni zarząd województwa i to jego członkowie będą ponosić odpowiedzialność za niewłaściwe przygotowanie i realizację regionalnych programów operacyjnych, skutkujące naruszeniem art. 13 u.d.f.p., jak również zatrudnieni w urzędzie marszałkowskim pracownicy, którym powierzono czynności związane z realizacją tych programów.

Należy mieć na względzie okoliczność, że zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy *o zasadach prowadzenia polityki rozwoju*, instytucja zarządzająca może w drodze porozumienia powierzyć instytucji pośredniczącej część zadań związanych z realizacją programów operacyjnych (regionalnych), w szczególności:

1. dokonywanie, w oparciu o określone kryteria, wyboru projektów, które będą dofinansowane w ramach programu operacyjnego (regionalnego);
2. zawieranie umów z beneficjentami o dofinansowanie projektu;
3. kontrolę realizacji dofinansowanych projektów;
4. dokonywanie płatności ze środków programu operacyjnego (regionalnego) na rzecz beneficjentów;
5. wydawanie decyzji o zwrocie środków przekazanych na realizację projektów lub zadań, o której mowa w przepisach o finansach publicznych;
6. odzyskiwanie kwot nienależnie wypłaconych beneficjentom.

Instytucja zarządzająca lub, za jej zgodą, instytucja pośrednicząca lub instytucja wdrażająca może powierzyć realizację czynności technicznych związanych z obsługą swoich zadań **innym podmiotom na podstawie odpowiednio porozumienia lub umowy**.

Osoby odpowiedzialne za realizację tych czynności w tych podmiotach będą za ich nieprawidłowe wykonanie ponosić odpowiedzialność na podstawie art. 13 u.d.f.p. (ust. 4 art. 27 ww. ustawy).

Podobnie, gdy na podstawie art. 32 ustawy *o zasadach polityki rozwoju* instytucja zarządzająca lub instytucja pośrednicząca zawrze z instytucją wdrażającą porozumienie lub umowę o realizacji powierzonych zadań, w tym o wydawaniu decyzji o zwrocie środków przekazanych na realizację programów, projektów lub zadań, o których mowa w przepisach o finansach publicznych – osoby odpowiedzialne za realizację powierzonych zadań będą ponosić odpowiedzialność za ich nieprawidłowe wykonanie.

Ad. Art. 4a pkt 2) u.d.f.p.

Będą to beneficjenci – wyłącznie osoby fizyczne, realizujące samodzielnie projekty finansowane z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, otrzymujące te środki na podstawie decyzji lub umowy o dofinansowanie projektu od

[9] J.t.: DzU 2009 nr 84, poz. 712.

instytucji zarządzającej, w tym od zarządu województwa w przypadku regionalnych programów operacyjnych.

Ad. Art. 4a pkt 3) u.d.f.p.

Będą to osoby zobowiązane lub upoważnione do działania w imieniu podmiotu zobowiązanego do realizacji projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, któremu takie środki zostały przekazane w przypadku, **gdy beneficjentem jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej**.

Odnosząc się do samorządowego sektora finansów publicznych – w przypadku, gdy o dofinansowanie występuje:

1. jednostka samorządu terytorialnego – będą to osoby wchodzące w skład organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego – wójt, burmistrz, prezydent miasta, członkowie zarządu powiatu;
2. jednostka organizacyjna jednostki samorządu terytorialnego nieposiadająca osobowości prawnej – będą to kierownicy jednostek organizacyjnych podejmujący czynności w ramach udzielonych im pełnomocnictw (art. 47 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*[10], art. 48 ust. 2 ustawy *o samorządzie powiatowym*[11], art. 58 ustawy *o samorządzie województwa*[12]).

Ponadto będą ponosić odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych pracownicy zatrudnieni w tych podmiotach i osoby działające jak zleceniodawcy, wykonujący powierzone czynności związane z realizacją projektu finansowanego z udziałem środków unijnych lub zagranicznych.

[10] Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (j.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.).

[11] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym (j.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.).

[12] Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa (j.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

IWONA SZYMAŃSKA

Zmiany w zakresie zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Nowelizacja ustawy z dnia 24 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2011 nr 240, poz. 1429) wprowadza szereg zmian związanych m.in. z rozszerzeniem kręgu podmiotów odpowiedzialnych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zmierzając do większego zindywidualizowania odpowiedzialności. W omawianej nowelizacji poszerzono też katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych, w szczególności w zakresie gospodarowania środkami europejskimi. Zmiany w ustawie, dotyczące zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wprowadzają nowe reguły w definiowaniu pojęcia winy i określają definicję czasu popełnienia czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych, polegającego na zaniechaniu. Ustalają także surowsze zasady wymiaru kary, obligujące organ orzekający do wymierzania kary pieniężnej i ograniczające możliwość stosowania instytucji odstąpienia od wymierzenia kary.

Szczegółową analizę zmian ustawy, obejmujących zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, należy rozpocząć od nowej definicji winy. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w myśl art. 19 ust. 2 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, opiera się bowiem na zasadzie winy. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 29 listopada 2007 roku (znak: DF/GKO-4900-63/67/07/2770) mówi: „Przypisanie winy jest koniecznym warunkiem poniesienia odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, co oznacza, że brak możliwości jednoznacznego ustalenia winy obwinionego uwalnia od odpowiedzialności nawet wówczas, gdy od strony formalnej wypełnione zostały przesłanki czynu zdefiniowanego ustawą *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*”.[1]

W dotychczasowym stanie prawnym odpowiedzialność była ponoszona za umyślne i nieumyślne naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Naruszenie dyscypliny finansów publicznych było popełnione umyślnie, jeżeli sprawca miał zamiar je popełnić, to jest chciał je popełnić albo, przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godził. Działał zatem z bezpośrednim lub ewentualnym zamiarem popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Naruszenie dyscypliny było zaś popełnione nieumyślnie, jeżeli sprawca, nie mając zamiaru

[1] „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych” 2008, nr 2, poz. 14.

jego popełnienia, popełnił je jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych przewidywał (lekkomyślność) albo mógł przewidzieć (niedbalstwo).

Nowelizacja ustawy skreśla regulacje określające przesłanki winy umyślnej i nieumyślnej, a w to miejsce wskazuje w art. 19 ust. 2 okoliczności wyłączające winę. Zgodnie z powoływanym artykułem ustawy, „nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych". Zmiana definicji winy, wprowadzona omawianą nowelizacją ustawy, jak podaje uzasadnienie do projektu zmian, miała na celu doprecyzowanie pojęcia winy. W takim kształcie miało ono być najbardziej zbliżone do ujęcia normatywnego znanego doktrynie prawa karnego, z modyfikacjami wynikającymi ze specyficznego zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Jednak określona tak, i to nie wprost, nowa definicja winy musi budzić problemy interpretacyjne. Ustawodawca w omawianym przepisie, wskazując na okoliczności wyłączające winę, określa przesłanki umożliwiające zdefiniowanie winy.

O winie sprawcy można mówić w sytuacji, gdy sprawca miał obiektywnie możliwość zachowania się zgodnego z obowiązującymi przepisami prawa, lecz wskutek niezachowania staranności popełnił czyn stanowiący naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Sprawca jest winny naruszenia dyscypliny finansów publicznych, „kiedy możliwe jest wskazanie prawidłowego sposobu działania obwinionego, to jest określenie wzorca zachowania się, według którego nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych" (orzeczenie GKO z 18 października 2007 roku, znak: DF/GKO-4900-55/59/07/2486)[2]. Sprawcy można przypisać winę, gdy nie wykazał się on starannością, wymaganą na zajmowanym przez niego stanowisku, kiedy nie podjął działań, aby doprowadzić stan rzeczy do zgodności z przepisami prawa. Wprowadzone pojęcie winy zbliżone jest do pojęcia winy nieumyślnej, gdy sprawca nie miał zamiaru popełnienia naruszenia, lecz wskutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych; kiedy sprawca działa lekkomyślnie, bezpodstawnie przypuszczając, że nie dojdzie do naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub w sposób niedbały nie przewidując, że swoim działaniem wyczerpuje znamiona czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zawsze przy lekkomyślnym lub niedbałym działaniu sprawcy można powiedzieć, że złamane zostały reguły ostrożnościowe. Obwiniony nie dołożył przy wykonywaniu swoich obowiązków staranności wymaganej w danych okolicznościach i doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W jakich okolicznościach obwinionemu nie będzie można przypisać winy? – na pewno wówczas, gdy okaże się, że nie miał on możliwości zachowania się zgodnego z przepisami prawa. Dołożył wymaganej staranności, ale musiało dojść do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W komentarzu do ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* wskazano

[2] L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*. *Komentarz*, publikacja LEX 2012.

na orzecznictwo Głównej Komisji Orzekającej, określające okoliczności wyłączające winę:

– „przekazanie składek spowodowało przekroczenie limitu wydatków, jednakże uniknięto konieczności zapłaty odsetek za zwłokę, co stanowiłoby naruszenie postanowień art. 16 ust. 1 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*. Ewentualne nieodprowadzenie składek do ZUS lub odprowadzenie w wysokości niższej niż wynika z prawidłowego obliczenia stanowiłoby czyn określony w art. 14 ust. 1 ww. ustawy" (orzeczenie GKO z 11 września 2008 roku, znak: DF/GKO/4900/50/49/08/82);
– „istotnym i mogącym mieć wpływ na orzeczenie (w zakresie winy lub wysokości kary) jest ustalenie, czy w sytuacji finansowej szpitala, zaciągane nowe zobowiązania były niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania szpitala, czy też szpital mógł funkcjonować bez tych dostaw, usług bądź robót. Kluczowa jest ocena, czy obwiniony mógł dostosować sprawy prowadzenia gospodarki finansowej tak, by nie naruszać dyscypliny finansów publicznych, przy dołożeniu najwyższej staranności" (orzeczenie GKO z 24 lutego 2011 roku, znak: BDF1/4900/129/147/10/38666)[3].

Konstrukcja winy prezentowana obecnie w ustawie wyłącza poza sferę rozważań organu orzekającego stronę psychiczną sprawcy, jego wolę, zamiar. Bez znaczenia pozostaje fakt, czy sprawca naruszenia dyscypliny finansów publicznych działał umyślnie, czy nieumyślnie. Kwestia ta nie będzie także – jak było w dotychczasowym ustawodawstwie – powiązana z wymiarem kary. Istotnym pozostanie wyłącznie zaistnienie skutku w postaci naruszenia dyscypliny finansów publicznych i brak okoliczności wyłączających winę sprawcy. Brak możliwości innego działania niż niezgodnego z przepisami prawa, wyczerpującego znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Kwestią zasadniczą będzie zatem rozmiar negatywnego skutku w finansach publicznych powstałego działaniem bezprawnym, a nie wola sprawcy.

W związku ze zmianą konstrukcji winy, zmianie uległy także dyrektywy co do wymiaru kary. Zgodnie z art. 33 ust. 1 omawianej ustawy, organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymierza karę według swojego uznania, w granicach określonych w ustawie, uwzględniając **stopień szkodliwości** dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, **stopień winy**, a także **cele kary** w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, które ma się osiągnąć w stosunku do ukaranego. Dotychczasowa regulacja art. 33 ust. 1 obejmowała ocenę **skutków i stopnia szkodliwości** naruszenia dyscypliny finansów publicznych dla finansów publicznych, **stopień winy**, jak również **cele kary** w zakresie społecznego oddziaływania oraz cele zapobiegawcze i dyscyplinujące, które ma się osiągnąć w stosunku do ukaranego. Ustawodawca w cytowanym przepisie nie zmienia regulacji związanej z oceną stopnia winy. Takie rozwiązanie prawne może budzić kontrowersje w sytuacji, gdy nie ma już przepisów różnicujących winę na umyślną i nieumyślną. Z drugiej strony, ustawodawca rezygnuje z oceny skutku naruszenia dyscypliny finansów publicznych, bowiem kryterium to

[3] L. Lipiec-Warzecha, *op. cit*.

wprowadza do oceny stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wraz z kryterium skutku finansowego.

Przepis art. 28 ust. 1a, 2, 3 ustawy określa przesłanki warunkujące prawidłową ocenę stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z ust. 1a tego przepisu, przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych uwzględnia się **wagę** naruszonych obowiązków, **sposób i okoliczności** ich naruszenia, a także **skutki naruszenia**. Przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego skutków finansowych ustawodawca w ust. 3 tego przepisu powtarza niejako regulację zawartą w ust. 1a i dodaje zapis szczególny, odnoszący się do zamówień publicznych. Zgodnie z jego brzmieniem, przy ocenie stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego skutków finansowych uwzględnia się w szczególności **wagę** naruszonych obowiązków oraz **sposób i okoliczności** ich naruszenia, w tym w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 17 i 17a – sposób naruszenia zasady uczciwej konkurencji lub zasady równego traktowania wykonawców.

Przy ocenie z kolei stopnia szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych wywołującego **skutki finansowe** bierze się pod uwagę w szczególności wysokość skutku finansowego, w tym:

1. wysokość uszczuplonych środków publicznych,
2. kwotę środków publicznych niewpłaconych lub niezwróconych na właściwy rachunek budżetu państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych,
3. kwotę środków publicznych wydatkowanych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem albo niezgodnie z przeznaczeniem,
4. wysokość zobowiązań zaciągniętych bez upoważnienia lub z jego przekroczeniem,
5. kwotę zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo wypłaconego oprocentowania.

W przepisie tym zmodyfikowano także zapis dotyczący zapłaconych odsetek, kar lub opłat albo wypłaconego oprocentowania. Dotychczasowe brzmienie tego przepisu nie obejmowało oprocentowania, a kary i odsetki wynikały wyłącznie ze zwłoki w opłacaniu należności. Regulacja pierwotna nie uwzględniała odsetek wynikających z opóźnienia w spłacie należności, a także wypłaconego oprocentowania. Brzmienie tego przepisu dostosowano także do regulacji dotyczących czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych – art. 16 ustawy.

Z uwagi na fakt, że wysokość negatywnego skutku finansowego nie może być oceniana wyłącznie w oparciu o jego wartość, która ma różne znaczenie w różnych jednostkach organizacyjnych, ustawodawca w przepisie art. 33 ust. 1a ustawy określa metodę obliczania rozmiaru skutku finansowego powstałego w wyniku dopuszczenia do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z jego brzmieniem, wymierzając karę za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wywołujące skutki finansowe, organ orzekający bierze pod uwagę również relację wysokości skutku finansowego do:

1. wysokości kwoty wydatków albo kosztów określonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych lub

2. wysokości kwoty środków publicznych przekazanych do wykorzystania lub dysponowania w roku budżetowym podmiotowi niezaliczanemu do sektora finansów publicznych.

Rozmiar negatywnego skutku finansowego będzie zatem uzależniony od potencjału finansowego jednostki, w której doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Uwzględnieniu będzie podlegać roczny plan finansowy jednostki po stronie wydatków lub kosztów i jego relacja do wartości skutku finansowego. Tej samej wartości skutek finansowy w odniesieniu do różnej wysokości planu wydatków czy kosztów będzie wykazywał inny wskaźnik, a co za tym idzie, będzie miał inne znaczenie. Podobny mechanizm ustawodawca zastosował do podmiotów spoza sektora finansów publicznych, gdzie znaczenie negatywnego skutku finansowego będzie oceniane w odniesieniu do wysokości przekazanych temu podmiotowi środków publicznych.

Stopień szkodliwości dla finansów publicznych naruszenia dyscypliny finansów publicznych, w szczególności naruszenia wywołującego **skutki finansowe**, wpływa oczywiście na wymiar kary. Znowelizowane zasady wymiaru kary nakładają na organ orzekający obowiązek zastosowania kary pieniężnej w sytuacji, gdy w wyniku naruszenia dyscypliny finansów publicznych powstał negatywny skutek finansowy **w znacznej wysokości**. Co prawda, ustawodawca nie formułuje tej zasady wprost, jednakże wylicza przesłanki, których zaistnienie obliguje do wymierzenia kary pieniężnej. Przesłanki te pokrywają się z przesłankami warunkującymi prawidłową ocenę skutku finansowego. Jedna tylko przesłanka zastosowania kary pieniężnej nie jest związana z powstaniem negatywnego skutku finansowego, lecz pozostaje w związku z zamówieniami publicznymi. W myśl art. 34a ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, jeżeli wskutek naruszenia:

1. nie została wpłacona lub zwrócona należność Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych **w znacznej wysokości**;
2. bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia zaciągnięto zobowiązanie lub dokonano wydatku **w znacznej wysokości**;
3. zapłacono ze środków publicznych odsetki, kary lub opłaty albo oprocentowanie **w znacznej wysokości**;
4. udzielono zamówienia publicznego z istotnym naruszeniem zasady uczciwej konkurencji lub zasady równego traktowania wykonawców –

wtedy wymierza się karę pieniężną.

Przy tej regulacji ustawodawca nie formułuje pojęcia „znacznej wysokości", co czyni obowiązek zastosowania kary pieniężnej nieostrym i płynnym. Znaczna wysokość dla każdego składu orzekającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych będzie oznaczała co innego. Wątpliwość może budzić kwestia metody przeprowadzenia oceny znacznej wysokości negatywnego skutku finansowego. Czy należy brać pod uwagę relację wysokości skutku finansowego do planu wydatków lub kosztów jednostki organizacyjnej, w której doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, czy wystarczy jedynie uwzględnienie samej wartości, wysokości skutku finansowego. Ustawodawca posługuje się bowiem sformułowaniem: „znacznej wysokości zobowiązanie, wydatek, kary i odsetki". Mając na względzie całość przepisów regulujących tę materię, przy ocenie znaczności skutku finansowego badanie należy oprzeć nie

tylko na ustaleniu *stricte* jego wysokości, ale także relacji wysokości skutku finansowego do rocznego planu wydatków lub kosztów. Relacja bowiem skutku finansowego do planu wydatków pokazuje skalę naruszenia dyscypliny finansów publicznych w odniesieniu do jednostki, w której do naruszenia doszło, a nie skalę tego naruszenia w ogóle, bez stosownego odniesienia.

Wprowadzając z jednej strony obowiązek wymierzania, w wymienionych okolicznościach, przez organ orzekający kary pieniężnej, obniżono jej dolny pułap. Dotychczasowa regulacja, zawarta w przepisie art. 31 ust. 2 ustawy, zakładała możliwość wymierzenia kary pieniężnej w wysokości od jednokrotności do trzykrotności miesięcznego wynagrodzenia osoby ukaranej, obliczonego jak wynagrodzenie za czas urlopu wypoczynkowego. W obecnym brzmieniu istnieje możliwość ukarania winnego karą pieniężną w wysokości od 0,25 do trzykrotności jego miesięcznego wynagrodzenia. Konsekwentnie w sytuacji, gdy nie jest możliwe ustalenie wysokości wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego, karę pieniężną wymierza się – w świetle obowiązującego przepisu art. 31 ust. 3 ustawy – w wysokości od 0,25 do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia. W przepisie uchylonym ta dolna granica wynosiła jednokrotność przeciętnego wynagrodzenia.

Zmiany ustawy w zakresie wymiaru kary zostały zatem w sposób istotny zaostrzone. Surowsze zasady odpowiedzialności w zakresie wymiaru kary dotyczą nie tylko kary pieniężnej, ale także najłagodniejszej kary – upomnienia. Wprowadzono także kryteria fakultatywnego stosowania kary nagany i kary pieniężnej, gdzie, co prawda, nie ma obowiązku ich stosowania, ale ustawodawca zaleca wymierzanie kary pieniężnej albo kary nagany w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych, którego **stopień szkodliwości** dla finansów publicznych jest **znaczny.** Wprowadzona w przepisie art. 34a ustawy regulacja nie definiuje pojęcia znacznego stopnia szkodliwości dla finansów publicznych. Stopień szkodliwości należy oceniać przez pryzmat dyrektywy zawartej w art. 28 ust. 1a cytowanej ustawy, a więc w sytuacji naruszenia dyscypliny finansów publicznych niewywołującego i wywołującego negatywne skutki finansowe. Przesłanką wymierzenia kary nagany lub kary pieniężnej jest zaistnienie czynu, którego stopień szkodliwości jest znaczny. W przypadku zaistnienia negatywnego skutku finansowego znacznej wysokości, zawsze w takich sytuacjach należy stosować obligatoryjną karę pieniężną. Zawsze bowiem czyn wywołujący negatywne skutki finansowe znacznej wysokości charakteryzuje się znacznym stopniem szkodliwości.

Ustawodawca, wprowadzając normę regulującą zasady wymierzania kary nagany lub kary pieniężnej w sytuacji, gdy stopień szkodliwości czynu jest znaczny, przyjmuje logicznie, że podstawą wymierzenia kary upomnienia jest dokonanie czynu, którego stopień szkodliwości nie jest znaczny. W myśl znowelizowanego art. 35 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, karę upomnienia można wymierzyć w szczególności w przypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie jest znaczny. Równocześnie w przepisie tym skreślono dotychczas obowiązującą regulację, dotyczącą możliwości wymierzania kary upomnienia w przypadku naruszenia dyscypliny finansów publicznych popełnionego nieumyślnie. Skoro ustawa w obowiązującym brzmieniu nie posługuje się pojęciem winy umyślnej i nieumyślnej, wskazana zmiana ma charakter porządkowy.

Nieznacznej modyfikacji uległ także przepis art. 34 ustawy, regulujący kwestię stosowania kary zakazu pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi. Ustawodawca pozostaje przy koncepcji fakultatywnego stosowania tej kary w przypadku ponownego ukarania oraz obligatoryjnego stosowania kary w sytuacji, gdy doszło do rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Ustawodawca zrezygnował jednakże z przykładowego wyliczenia przypadków, kiedy naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest rażące. Kwestię oceny stopnia szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych – czy szkodliwość jest znaczna, czy też rażąca, pozostawia składom orzekającym. W dotychczasowym brzmieniu tego przepisu karę tę wymierzało się w przypadku rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a w szczególności działania lub zaniechania:

1. którego skutkiem jest znaczące uszczuplenie środków publicznych, zaciągnięcie bez upoważnienia zobowiązań albo zapłata znacznej kwoty odsetek, kar lub opłat;
2. świadczącego o nagannym niedopełnieniu obowiązku należytej staranności zawodowej;
3. świadczącego o uporczywym lekceważeniu zasad gospodarowania środkami publicznymi.

Przedmiotowa regulacja nie przystaje do obecnie obowiązujących przepisów, odnoszących się w szczególności do definiowania znacznego stopnia szkodliwości czynu, znacznej wysokości negatywnego skutku finansowego. Dotychczasowe przykładowe wyliczenie przypadków rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych zrównuje się w tym stanie prawnym ze znacznym stopniem szkodliwości czynu, znacznej wysokości negatywnym skutkiem finansowym, warunkującym stosowanie obligatoryjnej kary pieniężnej. Do ustalenia zatem przez skład orzekający przypadku, w którym można mówić o rażącym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, potrzebne będą okoliczności szczególne, wykraczające poza ramy znacznej szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Ustawodawca, przyjmując taką regulację, zapewne miał zamiar ograniczyć możliwość wymierzania kary zakazu pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi na rzecz stosowania w większym zakresie kary pieniężnej.

Zmianie uległ także przepis regulujący warunki odstąpienia od wymierzenia kary. Wprowadzona modyfikacja świadczy o zamiarze ustawodawcy ustalenia surowszych zasad karania sprawców czynów wywołujących skutki finansowe. W myśl bowiem art. 36 ust. 3 pkt 4 omawianej ustawy, w przypadku, gdy w związku z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych nastąpiło uszczuplenie środków publicznych w znacznej wysokości, można odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wydaniem orzeczenia środki wyrównujące to uszczuplenie zostały w całości wpłacone lub zwrócone na rzecz Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej właściwej jednostki sektora finansów publicznych. Przepis powyższy warunkuje zatem możliwość odstąpienia od wymierzenia kary za czyn wywołujący skutek finansowy naprawieniem szkody, wyrównaniem uszczerbku finansowego powstałego w wyniku naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Ponadto ustawodawca w omawianym przepisie art. 36, w ust. 3 pkt 2 wprowadza jeszcze jedno ograniczenie przy odstąpieniu od wymierzenia kary.

Przyjmuje, że odstąpienia od wymierzenia kary nie stosuje się w przypadku, gdy stopień szkodliwości naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest „rażący". Rozwiązanie to znajduje pełne uzasadnienie. Słusznym bowiem jest przyjęcie, że gdy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych rażącego lub wywołującego znacznej wysokości skutki finansowe, nie ma uzasadnienia, aby odstępować od wymierzenia kary.

Surowsze dyrektywy wymiaru kary ustawodawca łagodzi, wprowadzając szerszy katalog czynów, które, co prawda, wyczerpują znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, lecz ze względu na wysokość środków finansowych będących przedmiotem tych czynów nie stanowią naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W dotychczasowym brzmieniu tego przepisu wskazana regulacja obejmowała czyny określone w artykułach: 7, 11, 12, 15 i w art. 16 ust. 2. Obecnie tym przepisem objęte są czyny określone w artykułach: 5–16, 18 pkt 2, 18b i 18c. Zgodnie z jego brzmieniem, nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej. Kwotą minimalną jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszona przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski", zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (DzU 1996 nr 70, poz. 335 z późn. zm.). Minimalną kwotą, od której można mówić o bezprawności działania, objęto praktycznie wszystkie czyny wyczerpujące znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych, z wyjątkiem tych dotyczących zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane lub usługi, inwentaryzacji, audytu. Problem z odpowiednim zastosowaniem kwotowej przesłanki bezprawności czynu może nastąpić w odniesieniu do czynu określonego w art. 18 pkt 2 ustawy, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Wydaje się, że omawianą przesłankę bezprawności działania można zastosować wyłącznie w odniesieniu do czynu polegającego na wykazaniu w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Kwotę minimalną należałoby liczyć przy rozbieżnościach z ewidencją księgową w odniesieniu do konkretnego, całego sprawozdania. Pogląd jednakże w tej materii skonkretyzuje się zapewne na tle orzecznictwa komisji orzekających.

Na zakończenie omówić należy zmianę przepisu regulującego kwestię czasu popełnienia czynu stanowiącego naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Przepis art. 21 ustawy uzupełniono o definicję czasu popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na zaniechaniu. I tak, zdanie drugie tego artykułu stanowi: „za czas, w którym sprawca zaniechał działania, uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić". Ustalenie czasu popełnienia naruszenia ma istotne znaczenie przede wszystkim dla określenia okresu przedawnienia. Zmiana

ustawy nie pozostawiła zatem wątpliwości, że okres przedawnienia liczyć się będzie od dnia, w którym określone działanie niezgodne z prawem nastąpiło lub miało nastąpić działanie poprawne, a nie nastąpiło. Sprawa jednakże nadal komplikuje się w sytuacji, gdy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych mowa jest w przypadku wystąpienia negatywnego skutku. Ustawodawca bowiem w dalszym ciągu nie określił czasu popełnienia naruszenia skutkowego – tak, jak przy naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, określonym w art. 16 ustawy, zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności. Przy tym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych trudno ustalić w ogóle termin przedawnienia. Bieg terminu przedawnienia dla czynu polegającego na niewykonaniu zobowiązania rozpoczyna się z dniem, w którym należało zobowiązanie zrealizować, natomiast takiego terminu nie można ustalić dla samego skutku będącego wynikiem tego naruszenia.

Nowelizacja ustawy w zakresie zasad odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych niewątpliwie wprowadziła surowsze, bardziej sprecyzowane kryteria odpowiedzialności, pozostawiając mniejszą swobodę organom orzekającym. Zmiany wprowadzone w ustawie rozwiały także szereg wątpliwości interpretacyjnych pojawiających się przy jej stosowaniu. Niektóre jednak zagadnienia, jak chociażby omawiane wyżej, pozostały wciąż nieuregulowane.

WALDEMAR WITALEC

Naruszenia dyscypliny finansów publicznych związane z niedopełnieniem przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej

Regulacja naruszeń dyscypliny finansów publicznych związanych z niedopełnieniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w ustawie *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

Odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej jest obecnie uregulowana w art. 18c ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*[1]. Przepis ten został dodany w następstwie nowelizacji u.d.f.p. z 2011 roku, która weszła w życie z dniem 11 lutego 2012 roku[2]. Przed tą nowelizacją odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za zaniedbanie lub niewypełnienie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej była regulowana w przepisach art. 5 ust. 2, art. 11 ust. 2, art. 16 ust. 2, art. 17 ust. 7 i art. 17a ust. 5 tej ustawy. Naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegały na:

1. dopuszczeniu do uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa, jednostce samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.) lub innej jednostce sektora finansów publicznych wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 5 ust. 2 u.d.f.p.);
2. dopuszczeniu do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 11 ust. 2 u.d.f.p.);
3. dopuszczeniu do niewykonania zobowiązania jednostki, którego termin płatności upłynął, wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 16 ust. 2 u.d.f.p.);

[1] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2005 nr 14, poz. 114 z późn. zm.), dalej: u.d.f.p.

[2] Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw* (DzU nr 240, poz. 1429), dalej: nowelizacja u.d.f.p.

4. dopuszczeniu do popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, związanego z udzieleniem zamówienia publicznego, wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 17 ust. 7 u.d.f.p.);
5. dopuszczeniu do popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych, związanego z udzieleniem koncesji na roboty budowlane lub usługi, wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej (art. 17a ust. 5 u.d.f.p.).

Znamiona naruszeń dyscypliny finansów publicznych określono w art. 5 ust. 2, art. 11 ust. 2, art. 16 ust. 2, art. 17 ust. 7 i art. 17a ust. 5 u.d.f.p. w powiązaniu z określonymi czynami, które można było kwalifikować jako pierwotne wobec tych naruszeń. Do wspólnych cech tych naruszeń dyscypliny finansów publicznych należało to, że:

1. odpowiedzialność za nie mógł ponieść wyłącznie kierownik jednostki;
2. odpowiedzialność kierownika jednostki miała charakter odpowiedzialności subsydiarnej (pomocniczej)[3];
3. kierownik jednostki ponosił tę odpowiedzialność niezależnie od odpowiedzialności innej osoby (pracownika jednostki) za pierwotne naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
4. odpowiedzialność kierownika jednostki była zależna od udowodnienia, że do danego pierwotnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych by nie doszło, gdyby obowiązki w zakresie kontroli zarządczej zostały wykonane prawidłowo.

W praktyce wskazywano jednak na trudności związane z koniecznością udowodnienia związku przyczynowo-skutkowego, jaki powinien zachodzić pomiędzy dopuszczeniem przez kierownika jednostki do określonego skutku, polegającego na popełnieniu przez inną osobę pierwotnego naruszenia dyscypliny finansów publicznych, a zaniedbaniem lub niewypełnieniem przez kierownika jednostki obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Skutek ten powinien być bowiem w rzeczywistości realizacją niebezpieczeństwa stworzonego przez zaniedbanie lub niewypełnienie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej.

W art. 18c u.d.f.p. określono odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w oderwaniu od przepisów określających inne naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Złagodzono związek przyczynowo-skutkowy poprzez wprowadzenie obowiązku udowodnienia jedynie wpływu zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej na wystąpienie wskazanych zdarzeń, ocenianych jako negatywne z punktu widzenia zgodności z prawem działań jednostki sektora finansów publicznych.

Kierownik jednostki sektora finansów publicznych odpowiada więc za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce, którą zarządza, o ile nieprawidłowości w tym zakresie miały wpływ na zaistnienie opisanych w art. 18c ust. 1 u.d.f.p. zdarzeń, ocenianych jako negatywne dla finansów publicznych. Zdarzenia te polegają na:

1. uszczupleniu wpływów należnych jednostce sektora finansów publicznych, Skarbowi Państwa lub j.s.t. (art. 18c ust. 1 pkt 1 u.d.f.p.);

[3] Por.: Orzeczenie GKO z 21 września 2006 roku (znak: DF/GKO-4900-60/75/06/1763), „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych" 2006, nr 4, s. 81.

2. dokonaniu wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (art. 18c ust. 1 pkt 2 u.d.f.p.);
3. zaciągnięciu zobowiązania bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań przez jednostkę sektora finansów publicznych (art. 18c ust. 1 pkt 3 u.d.f.p.);
4. niewykonaniu w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, w tym obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne (art. 18c ust. 1 pkt 4 u.d.f.p.);
5. udzieleniu zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych (art. 18c ust. 1 pkt 5 u.d.f.p.);
6. zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia odwołania – terminu jej zawarcia (art. 18c ust. 1 pkt 6 u.d.f.p.);
7. niewyłączeniu z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby, podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych (art. 18c ust. 1 pkt 7 u.d.f.p.);
8. unieważnieniu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego z naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, określających przesłanki unieważnienia tego postępowania (art. 18c ust. 1 pkt 8 u.d.f.p.);
9. zawarciu umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z koncesjonariuszem, który nie został wybrany zgodnie z przepisami o koncesji na roboty budowlane lub usługi (art. 18c ust. 1 pkt 9 u.d.f.p.);
10. zawarciu umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi, dotyczących formy pisemnej umowy, okresu, na który umowa może być zawarta, lub w przypadku wniesienia skargi na czynność wyboru oferty najkorzystniejszej – terminu jej zawarcia (art. 18c ust. 1 pkt 10 u.d.f.p.);
11. odwołaniu postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi z naruszeniem przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi (art. 18c ust. 1 pkt 11 u.d.f.p.);
12. dokonaniu, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności (art. 18c ust. 1 pkt 12 u.d.f.p.);
13. działaniu lub zaniechaniu skutkującym zapłatą ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty stanowiącej sankcję finansową, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 18c ust. 1 pkt 13 u.d.f.p.).

Zdarzenia, określone w art. 18c ust. 1 pkt 1–11 u.d.f.p., zasadniczo odpowiadają znamionom czynów stanowiących naruszenia dyscypliny finansów publicznych, które określono w innych przepisach u.d.f.p. (w art. 5 ust. 1, art. 11, art. 15, art. 16 ust. 1, art. 17 ust. 1b pkt 1, ust. 2, ust. 3, ust. 5 i art. 17a ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1, 3 i 4 oraz ust. 3 tej ustawy). Jeżeli przedmiotem zdarzeń, określonych w art. 18c ust. 1 u.d.f.p., są środki finansowe, to ma do nich zastosowanie kwota minimalna, o której mowa w art. 26 tej ustawy.

Według projektodawcy nowelizacji z 2011 roku, rozwiązanie przyjęte w art. 18c u.d.f.p. powinno ułatwić dochodzenie od kierownika jednostki sektora finansów publicznych odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych za zaniedbanie lub niewypełnienie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Ponadto ma być odpowiedzią na występujący w praktyce orzeczniczej problem braku możliwości przypisania odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osobom, które nie miały formalnie powierzonych zadań lub czynności. Temu celowi ma służyć rozszerzenie, w stosunku do stanu prawnego sprzed nowelizacji u.d.f.p., zakresu odpowiedzialności kierownika jednostki sektora finansów publicznych za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej na sytuację, w której zaniedbania te miały wpływ na dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania albo w postępowaniu o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności. Rozszerzenie zakresu tej odpowiedzialności obejmuje również sytuację, gdy zaniedbanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej miało wpływ na działanie lub zaniechanie jednostki, skutkujące zapłaceniem ze środków publicznych kary, grzywny lub opłaty, stanowiącej sankcję finansową związaną z niedopełnieniem obowiązków, do których stosuje się przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Rozwiązanie to ma służyć zdyscyplinowaniu kierowników jednostek sektora finansów publicznych do dopełniania obowiązków w zakresie ustanawiania procedur, pozwalających ustalić w sposób niebudzący wątpliwości zakres obowiązków pracowników jednostek sektora finansów publicznych i ich upoważnienia do dokonywania określonych czynności[4].

Sposób określenia kontroli zarządczej w ustawie *o finansach publicznych*

Przy ustalaniu odpowiedzialności kierownika jednostki sektora finansów publicznych z tytułu niedopełniania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej należy posługiwać się pojęciem „kontroli zarządczej" w znaczeniu, nadanym mu w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[5]. Przepis art. 2 u.d.f.p. nakazuje stosować tę instytucję w znaczeniu, nadanym jej

[4] Por.: Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych ustaw*, Druk Sejmowy VI kadencji nr 4465 z 21 lipca 2011 roku, www.sejm.gov.pl.

[5] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.), dalej: u.f.p.

w u.f.p. Według art. 68 ust. 1 u.f.p., kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych to ogół działań, podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. W tej definicji nie określa się jednak rodzaju działań, które powinny być podejmowane w ramach kontroli zarządczej. Znaczenie prawne mają więc wszelkie działania dopuszczalne prawnie, które po ich podjęciu będą ocenione jako przydatne dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostek sektora finansów publicznych, w określony sposób, tj. zgodnie z prawem, efektywnie, oszczędnie oraz terminowo. W art. 68 ust. 2 u.f.p. uregulowano bliższe cele działań, osiągane w ramach systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. Zostały one określone w sposób przykładowy. Według art. 68 ust. 2 u.f.p., celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

– zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
– skuteczności i efektywności działania;
– wiarygodności sprawozdań;
– ochrony zasobów;
– przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;
– efektywności i skuteczności przepływu informacji;
– zarządzania ryzykiem.

Uzupełnieniem tych regulacji dotyczących kontroli zarządczej są pozostałe przepisy zawarte w dziale I, rozdział 6 u.f.p. oraz przepisy wykonawcze do tej ustawy, wydane na podstawie zawartych w niej upoważnień[6]. Kolejne przepisy u.f.p. regulują: kwestię odpowiedzialności za funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, kompetencje organów administracji rządowej związane z zapewnieniem funkcjonowania tej kontroli w podsektorze rządowym finansów publicznych, a także kompetencje ministrów do wydania aktów prawnych o charakterze wykonawczym do ustawy oraz do wydania dokumentów niemających waloru aktów prawa powszechnie obowiązującego.

W myśl art. 69 u.f.p., za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej odpowiadają: minister w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej; wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego; kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Odrębna regulacja dotyczy odpowiedzialności Ministra Sprawiedliwości, który ma obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w kierowanym przez niego dziale administracji rządowej, w zakresie spraw niezastrzeżonych odrębnymi przepisami do kompetencji innych organów państwowych i z uwzględnieniem zasady niezawisłości sędziowskiej.

W ramach kontroli zarządczej minister kierujący działem ma obowiązek sporządzić, do końca listopada każdego roku, plan działalności na rok następny dla kierowanych przez niego działów administracji rządowej, zawierający w szczególności określenie celów w ramach poszczególnych zadań budżetowych, wraz ze wskazaniem podzadań służących osiągnięciu celów, oraz mier-

[6] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 roku *w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania* (DzU nr 187, poz. 1254); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 roku *w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej* (DzU nr 238, poz. 1581).

niki określające stopień realizacji celu i ich planowane wartości. Do końca kwietnia każdego roku jest on zobowiązany sporządzić sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz złożyć oświadczenie o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanych przez niego działów administracji rządowej. Dokumenty te powinny być sporządzone przy uwzględnieniu przepisów wydanych w formie rozporządzenia przez Ministra Finansów. Poza tym minister kierujący działem może zobowiązać kierownika jednostki w dziale do sporządzania planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzania sprawozdania z wykonania planu działalności i składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki. Plan działalności, sprawozdanie z wykonania planu działalności oraz oświadczenie o stanie kontroli zarządczej powinny być opublikowane w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 70 u.f.p.). W tych przepisach u.f.p. określono konkretne działania, które powinny być podejmowane w ramach kontroli zarządczej. Są to jednak działania o charakterze ogólnym, na podstawie których trudno będzie, jak się wydaje, ocenić wpływ zaniechania w tym zakresie na odpowiedzialność kierownika jednostki sektora finansów publicznych za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, związaną z zaniedbaniem lub niewypełnieniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Poza tym, kierownik jednostki w dziale nie jest zobowiązany bezpośrednio z mocy prawa do podejmowania działań w ramach kontroli zarządczej, polegających na sporządzeniu planu działalności na rok następny dla tej jednostki oraz sporządzeniu sprawozdania z wykonania planu działalności i składaniu oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok w zakresie kierowanej przez niego jednostki, a także na publikacji tych dokumentów w Biuletynie Informacji Publicznej. Natomiast taki obowiązek nie dotyczy w ogóle kierowników jednostek organizacyjnych j.s.t., czyli ten obowiązek nie ma faktycznie zastosowania do całego podsektora samorządowego finansów publicznych.

Kontrola zarządcza według standardów określonych przez Ministra Finansów

Istotne zagadnienia, z punktu widzenia działań podejmowanych przez osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych, zawarte są w dokumentach, które nie stanowią aktów prawa powszechnie obowiązującego. Przede wszystkim są to standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, wydane w formie komunikatu Ministra Finansów[7]. Standardy te stanowią rodzaj wskazówek, którymi powinny się kierować osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie kontroli zarządczej przy tworzeniu, ocenie i doskonaleniu kontroli zarządczej. Należy je traktować jako rodzaj informacji, pomocnej dla osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie kontroli zarządczej przy wypełnianiu ich obowiązków w tym zakresie, które zostały ogólnie określone w przepisach u.f.p. Nie zawarto w niej nakazu uwzględniania standardów kontroli zarządczej przy podejmowaniu działań w ramach tej kontroli.

[7] Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 roku *w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych* (DzUrz M.F. nr 15, poz. 84).

Standardy kontroli zarządczej zostały określone w pięciu obszarach funkcjonowania tej instytucji. Do tych obszarów, określanych mianem elementów kontroli zarządczej, zaliczane są:
– środowisko wewnętrzne;
– cele i zarządzanie ryzykiem;
– mechanizmy kontroli;
– informacja i komunikacja;
– monitorowanie i ocena.

W ramach środowiska wewnętrznego kontroli zarządczej w pierwszej kolejności zwraca się uwagę kierowników poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych na konieczność przestrzegania przez osoby zarządzające oraz pracowników jednostki określonych wartości etycznych. Kierownicy tych jednostek powinni poza tym zadbać o to, aby osoby zarządzające oraz pracownicy posiadali odpowiednie kompetencje zawodowe. Powinni także zapewnić strukturę organizacyjną poszczególnych jednostek odpowiednią do ich aktualnych celów i zadań. W standardach kontroli zarządczej zaleca się delegowanie precyzyjnie określonych uprawnień do podejmowania decyzji, przy równoczesnym obowiązku potwierdzenia ich przyjęcia na piśmie.

W obszarze działań dotyczących celów i zarządzania ryzykiem ważne znaczenie posiadają wskazania dotyczące konieczności określenia jednoznacznych celów i zadań jednostki sektora finansów publicznych, a także odpowiedniego systemu monitorowania realizacji tych celów i zadań. Zaleca się przeprowadzanie w co najmniej rocznej perspektywie oceny realizacji celów i zadań przy uwzględnieniu kryterium oszczędności, efektywności i celowości. Z tymi działaniami w tym obszarze funkcjonowania kontroli zarządczej łączy się potrzeba dokonania identyfikacji oraz analizy ryzyka. Identyfikacja ryzyka powinna polegać na ustaleniu takich zdarzeń i okoliczności związanych z funkcjonowaniem jednostek, które mogą niekorzystnie wpływać na osiągnięcie ich celu. Analiza ryzyka powinna zaś zmierzać do oszacowania prawdopodobieństwa wystąpienia niekorzystnych zdarzeń i okoliczności towarzyszących funkcjonowaniu tych jednostek, możliwych skutków tych zdarzeń i okoliczności, a także do określenia warunków ich tolerowania przez kierownika jednostki (ustalenia poziomu akceptacji ryzyka). Należy także określić rodzaj reakcji na ryzyko (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się lub działanie), a także określić działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu.

Mechanizmy kontroli zarządczej powinny stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko związane z funkcjonowaniem jednostek sektora finansów publicznych, które może niekorzystnie wpływać na osiągnięcie ich celu. W związku z tym, że system kontroli zarządczej powinien być elastyczny i dostosowany do potrzeb danej jednostki, zaleca się prowadzenie jedynie określonych działań związanych z tworzeniem i stosowaniem mechanizmów kontroli, traktując je jako podstawowe. Do tych działań zalicza się w pierwszym rzędzie tworzenie dokumentacji systemu kontroli wewnętrznej, zwłaszcza w postaci: procedur wewnętrznych, instrukcji, wytycznych oraz dokumentów określających zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników. Dalsze działania w tym obszarze funkcjonowania systemu kontroli zarządczej powinny polegać

na prowadzeniu nadzoru nad wykonywaniem zadań, zapewnieniu istnienia mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działania jednostki, a także na trosce o ochronę zasobów, która powinna zapobiegać dostępowi do tych zasobów osób nieuprawnionych. W odniesieniu do ryzyka związanego z operacjami finansowymi i gospodarczymi przewiduje się konieczność wprowadzenia dodatkowych mechanizmów kontroli tych operacji. Z uwagi na zaś szczególny charakter systemów informatycznych, a także ich znaczenie dla bieżącego funkcjonowania jednostki, zwraca się uwagę na konieczność zapewnienia bezpieczeństwa zarówno samych systemów informatycznych, jak i danych wykorzystywanych w tych systemach.

W grupie działań dotyczących informacji i komunikacji wskazuje się na potrzebę zapewnienia dostępu do odpowiednich informacji dla osób zarządzających oraz pracowników jednostki. Działania kierownika jednostki sektora finansów publicznych w tym obszarze powinny zmierzać do zbudowania mechanizmu komunikacji wewnętrznej (w ramach struktury organizacyjnej jednostki) oraz mechanizmu komunikacji zewnętrznej (z podmiotami zewnętrznymi), efektywnych z punktu widzenia przekazywania ważnych informacji mających wpływ na osiąganie celów przez jednostkę oraz realizację jej zadań.

Działania kierownika jednostki sektora finansów publicznych w zakresie monitorowania i oceny systemu kontroli zarządczej powinny być ukierunkowane na uzyskanie przez niego wiedzy na temat stanu funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostce w celu bieżącej oceny tego systemu oraz jego doskonalenia. Przede wszystkim działania te powinny polegać na monitorowaniu systemu kontroli zarządczej, aby umożliwić bieżące rozwiązywanie ujawnionych problemów, które mają wpływ na skuteczność poszczególnych elementów tego systemu. Oprócz tego zaleca się przeprowadzanie co najmniej raz w roku samooceny kontroli zarządczej przez osoby zarządzające oraz pracowników jednostki, a także potwierdzanie corocznie – w formie oświadczenia przez kierownika jednostki – uzyskania zapewnienia o stanie kontroli zarządczej za poprzedni rok, przy czym źródłem uzyskania takiego zapewnienia powinny być wyniki: monitorowania, samooceny oraz przeprowadzonych kontroli, a także audytów wewnętrznych, przeprowadzonych w przypadkach i na warunkach określonych w u.f.p.

Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych nie określają zasad, na których powinny być oparte relacje pomiędzy kontrolą zarządczą funkcjonującą w podsektorze samorządowym finansów publicznych na obydwu jej poziomach, czyli na poziomie jednostek podległych j.s.t. oraz na poziomie urzędu j.s.t. (urzędu gminy lub miasta, starostwa powiatowego, urzędu marszałkowskiego). W tym zakresie odsyłają one do odrębnych przepisów, nie wskazując jednak, o jakie konkretnie przepisy chodzi. Można więc przypuszczać, że jest tutaj mowa zwłaszcza o przepisach ustaw regulujących ustrój j.s.t. danego szczebla. W oparciu o te przepisy istnieje jedynie możliwość ustalenia relacji pomiędzy ogólnymi kompetencjami kierownika urzędu j.s.t. a zakresem praw i obowiązków przysługujących kierownikom jednostek podległych j.s.t. Relacje pomiędzy kontrolą zarządczą funkcjonującą na poziomie jednostek podległych j.s.t. a tego rodzaju kontrolą na poziomie urzędu j.s.t. (urzędu gminy lub miasta, starostwa powiatowego, urzędu marszałkowskiego) powinny być oparte na tych samych zasadach, na których opiera się system zarządzania

tymi jednostkami organizacyjnymi j.s.t. Ogólne ramy tego systemu wyznaczają przepisy ustawy regulującej ustrój j.s.t. danego szczebla oraz ustaw określających zadania tej jednostki.

Praktyczne możliwości dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu niedopełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej

Zawarta w art. 68 ust. 1 u.f.p. definicja kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych została sformułowana zasadniczo pod kątem wyeksponowania funkcji, jaką ta instytucja powinna spełniać w systemie finansów publicznych. Nie można więc z góry przesądzić, które działania prawo nakazuje podjąć w danej jednostce sektora finansów publicznych jako niezbędny element w systemie kontroli zarządczej tej jednostki. Tego problemu nie można także rozwiązać w kontekście przepisu art. 68 ust. 2 u.f.p., regulującego bliższe cele działań, osiągane w ramach systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W praktyce głównym przedmiotem oceny, sporządzanej po podjęciu określonych działań, powinno być raczej to, w jakim stopniu jednostka sektora finansów publicznych zbliżyła się do stanu uznawanego za pożądany, niż konkretne działania podjęte w tej jednostce. Dodatkowo należy zaznaczyć, że obecnie w gospodarce finansowej j.s.t. brakuje obiektywnych mierników, niezbędnych do dokonania prawidłowej oceny efektywności wykorzystania środków publicznych, jakimi dysponują te jednostki do osiągania celów i realizacji zadań tych jednostek. Przepisy u.f.p. nie określają bowiem obowiązku opracowywania w podsektorze samorządowym finansów publicznych budżetów j.s.t. oraz planów finansowych jednostek organizacyjnych w układzie zadaniowym.

Przy dokonywaniu oceny możliwości przypisania kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18c u.d.f.p. istotne znaczenie ma jednak nie samo znaczenie pojęcia kontroli zarządczej nadane w przepisach u.f.p., lecz konkretne obowiązki kierownika tej jednostki w zakresie kontroli zarządczej, określone w przepisach prawa, których niedopełnienie będzie skutkowało zaistnieniem negatywnych zdarzeń, opisanych w art. 18c ust. 1 u.d.f.p. Do przypisania kierownikowi jednostki sektora finansów publicznych odpowiedzialności za naruszenia dyscypliny finansów publicznych, które mają związek z niedopełnieniem obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, nie wystarczy bowiem wykazać, że nie został wykonany lub wykonany nienależycie jakikolwiek obowiązek w tym zakresie. Wpływ niedopełnienia przez kierownika jednostki określonego obowiązku w zakresie kontroli zarządczej na zaistnienie danego negatywnego zdarzenia, opisanego w art. 18c ust. 1 u.d.f.p., powinien mieć faktyczny, a nie tylko potencjalny (hipotetyczny) charakter. Stąd też nie każde niedopełnienie przez kierownika jednostki jakiegokolwiek obowiązku w zakresie kontroli zarządczej będzie rodzić jego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18c u.d.f.p. Zdarzenia opisane w art. 18c ust. 1 u.d.f.p., oceniane jako negatywne dla finansów publicznych, dotyczą przede wszystkim określonych działań w zakresie gospodarki finansowej, postępowania o udzie-

lenie zamówienia publicznego oraz postępowania o zawarcie umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, które w praktyce wykonuje zazwyczaj kierownik sektora finansów publicznych. Poza tym, działania te mają zwykle oparcie w procedurach wyznaczonych przez przepisy prawa powszechnie obowiązujące oraz w oparciu o dokumenty sporządzane obowiązkowo także w oparciu o przepisy prawa powszechnie obowiązujące. W związku z tym trudno będzie powiązać zaistniałe w tym zakresie zdarzenia, opisane w art. 18c ust. 1 u.d.f.p., jako skutek niedopełnienia przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Wyjątek w tym względzie może stanowić, jak się wydaje, naruszenie dyscypliny finansów publicznych z tytułu niedopełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, które miało wpływ na dokonanie, w zakresie gospodarki finansowej lub w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowaniu tego postępowania, czynności naruszającej dyscyplinę finansów publicznych przez osobę nieupoważnioną do wykonania tej czynności. Dopuszczenie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych do wykonania takiej czynności w zakresie gospodarki finansowej przez osobę nieupoważnioną będzie z reguły konsekwencją niedopełnienia obowiązku łączącego się z zarządzaniem tą jednostką, polegającego – najogólniej rzecz biorąc – na dopilnowaniu, aby pracownik, któremu powierzył określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, potwierdził ich przyjęcie na piśmie. Taki obowiązek kierownika jednostki sektora finansów publicznych wynika z przepisów zawartych w art. 53 u.f.p. Podobny obowiązek w zakresie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego lub przygotowania tego postępowania wynika z przepisów ustawy – *Prawo zamówień publicznych*[8]. Obowiązek ten dotyczy w tym zakresie kierownika jednostki sektora finansów publicznych, który działa jako kierownik zamawiającego.

Zamysł projektodawcy nowelizacji u.d.f.p., polegający na dyscyplinowaniu kierowników jednostek sektora finansów publicznych w kwestii dopełniania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, poprzez określenie w art. 18c u.d.f.p. nowego katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych związanych z niedopełnieniem tych obowiązków, będzie w praktyce orzeczniczej napotykał, jak się wydaje, na problemy podobne do tych, jakie pojawiły się na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego. Główna przyczyna tych problemów tkwi jednak nie w sposobie określenia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy niedopełnieniem przez kierowników jednostek sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej a skutkiem w postaci zaistnienia wskazanych zdarzeń, negatywnych dla zgodnego z prawem działania jednostki sektora finansów publicznych, lecz w sposobie określenia w art. 18c u.d.f.p. znamion naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Na pierwszy rzut oka może się wydawać, że problem określenia znamion czynów, za które ponosi odpowiedzialność wyłącznie kierownik jednostki sektora finansów publicznych z tytułu niedopełniania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, został poprawnie rozwiązany. W świetle uwag, poczynionych na temat znaczenia pojęcia kontroli zarządczej na gruncie przepisów u.f.p. oraz standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych określonych przez Ministra Finansów, nie można – jak się wydaje – dać pozytywnej, a przy-

[8] Por.: art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku – *Prawo zamówień publicznych* (DzU 2010 nr 113, poz. 759 z późn. zm.).

najmniej jednoznacznej odpowiedzi na temat poprawności przyjętego w art. 18c u.d.f.p. rozwiązania odnośnie do określenia znamion naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Z przepisów u.f.p. nie powinno budzić wątpliwości jedynie to, że na każdym kierowniku jednostki sektora finansów publicznych spoczywa jeden podstawowy obowiązek, który polega na zapewnieniu funkcjonowania kontroli zarządczej w kierowanej przez niego jednostce. W definicji instytucji kontroli zarządczej punkt ciężkości jest jednak przesunięty ze wskazania działań na rzecz określenia ich celu. Działania ukierunkowane na osiąganie określonego efektu wymykają się zaś z możliwości ich jednoznacznej oceny prawnej[9].

Poza tym, z przepisów u.f.p. wynikają dodatkowe obowiązki tylko dla określonej grupy kierowników jednostek sektora finansów publicznych. Są to w dodatku obowiązki na tyle ogólne oraz ukierunkowane przede wszystkim na osiąganie celów jednostki, których niedopełnienie nie musi pociągać za sobą realnego wpływu na zaistnienie negatywnych zdarzeń, opisanych w art. 18c ust. 1 u.d.f.p. Zasadnicza część działań kierowników jednostek sektora finansów publicznych, które mogą świadczyć o podejmowaniu ich w ramach kontroli zarządczej, jest określona w formie wskazówek (zaleceń). Stanowią one swego rodzaju pomoc dla kierownika jednostki sektora finansów publicznych przy tworzeniu, ocenie i doskonaleniu systemu kontroli zarządczej w jednostce. Nie stanowią natomiast normy bezwzględnie obowiązującej w tym zakresie, gdyż przy dokonywaniu oceny zarządzania jednostką ma znaczenie przede wszystkim jego efekt, a nie same działania podejmowane przez kierownika jednostki. W związku z tym dopuszczalna jest sytuacja, że ten sam efekt można osiągnąć różnymi drogami. W praktyce może więc zrodzić się pokusa negatywnej oceny każdego działania, które nie przynosi pożądanego efektu. Taka sytuacja może zaistnieć zwłaszcza na gruncie przepisów art. 18c u.d.f.p., odnoszących się do odpowiedzialności kierowników jednostek sektora finansów publicznych za niedopełnienie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Skoro założeniem nowelizacji u.d.f.p. jest, aby pociągać do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny kierowników jednostek sektora finansów publicznych z tytułu niedopełnienia przez nich obowiązków w zakresie kontroli zarządczej m.in. wtedy, gdy za dane zdarzenie negatywne dla finansów publicznych nie można pociągnąć do odpowiedzialności bezpośredniego sprawcy tego zdarzenia, może to stanowić okazję dla oskarżycieli w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz dla organów orzekających w tych sprawach do traktowania działań zalecanych jako obowiązujące w zakresie kontroli zarządczej. Jest to jednak droga do stosowania na gruncie u.d.f.p., czyli przepisów prawa, operujących wprawdzie sankcjami prawnymi typu administracyjnego[10], o charakterze represyjnym, wykładni rozszerzającej przy wykorzystaniu reguł wykładni funkcjonalnej i celowościowej.

[9] Por.: M. Niezgódka-Medek, *Ekspertyza prawna interpretacji pojęć: kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności, zawartych w art. 203 Konstytucji RP i w art. 2 ust. 4 oraz 5 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli*, „Kontrola Państwowa" 2002, nr 2, s. 27 i n.

[10] Por.: L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 20.

Niezależnie od intencji projektodawcy, przyjęty w art. 18c u.d.f.p. sposób określenia naruszeń dyscypliny finansów publicznych związanych z niedopełnieniem przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, który wprowadza niepewność co do określoności czynu, będzie pociągać za sobą konieczność usunięcia każdorazowo tej niepewności przez oskarżycieli oraz organy orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

EDYTA GAWROŃSKA

Nowe kategorie czynów noszących znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych – czyny związane z dotacjami udzielanymi z budżetów jednostek samorządu terytorialnego i ze sprawozdaniami z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania

Z dniem 11 lutego 2012 roku weszła w życie ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw*[1].

W uzasadnieniu do projektu powyższej ustawy podano, że „potrzeba zmiany przepisów ustawy, tak aby system odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych skutecznie służył eliminowaniu niezgodnych z prawem zachowań w zakresie gospodarowania środkami publicznymi, wynika z konieczności m.in. uporządkowania regulacji oraz zwiększenia precyzji niektórych przepisów. W celu wyeliminowania negatywnych zjawisk w regulowanym obszarze niezbędne jest m.in. dostosowanie katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych, tak aby tworzył on spójny system penalizujący działania sprzeczne z podstawowymi zasadami gospodarowania środkami publicznymi”[2].

Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie dotacji zostały określone w postanowieniach art. 8 pkt 1–3 i art. 9 pkt 1–3 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*[3]. Na podstawie powyższej nowelizacji nadano nowe brzmienie punktom 1 i 2 artykułu 8, a w art. 9 nowe brzmienie otrzymały punkty 2 i 3.

Definicja dotacji zawarta jest w art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[4]. Zgodnie z nią, dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych, przeznaczone na podstawie ustawy *o finansach publicznych*, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

---

[1] DzU nr 240, poz. 1249.
[2] Druk Sejmowy VI kadencji nr 4465; www.sejm.gov.pl.
[3] DzU 2005 nr 14, poz. 114 z późn. zm.
[4] DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

Jest to więc szczególny rodzaj wydatku budżetowego. Upoważnienie do udzielenia dotacji musi być zawarte w stosownych przepisach. Brak takich przepisów nie pozwala uprawnionym podmiotom na udzielenie dotacji. Ponadto podlega ona szczególnym zasadom rozliczania.

Zatem, aby dokonać wydatku w formie dotacji, z przepisu ustawy szczególnej musi jednoznacznie wynikać:

– że wydatek jest realizowany poprzez dotację;
– jakiego rodzaju dotacja jest udzielana;
– w jaki sposób ustala się jej wysokość;
– komu można udzielić dotacji;
– kto jest organem administracji udzielającym dotacji[5].

Wśród rodzajów dotacji należy wymienić dotacje: podmiotowe, przedmiotowe i celowe.

Dotacje podmiotowe to środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, które mogą być przeznaczone wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej[6].

Z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje podmiotowe, o ile odrębne ustawy tak stanowią[7].

Dotacje przedmiotowe są to środki przeznaczone na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych[8].

Dotacje celowe są to środki przeznaczone m.in. na finansowanie lub dofinansowanie zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, ustawowo określonych zadań realizowanych przez jednostki inne niż j.s.t., bieżących zadań własnych j.s.t., zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym, kosztów realizacji inwestycji[9].

Przykłady dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie ustawy *o finansach publicznych*:

– pomoc finansowa w formie dotacji celowej dla innej j.s.t.,
– dotacje przedmiotowe czy celowe na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji dla samorządowych zakładów budżetowych,
– dotacje celowe udzielane podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i niedziałającym w celu osiągnięcia zysku na cele publiczne, związane z realizacją zadań j.s.t., a także na dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją tych zadań.

Przykłady dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na podstawie odrębnych ustaw:

– dotacje celowe na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru zabytków – na podstawie ustawy z dnia 23 lipca 2003 roku *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*[10],

[5] *Szkolenie z zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, materiały szkoleniowe Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.
[6] Art. 131 ustawy *o finansach publicznych.*
[7] Art. 218 ustawy *o finansach publicznych*.
[8] Art. 130 ustawy *o finansach publicznych*.
[9] Art. 127 ustawy *o finansach publicznych*.
[10] DzU nr 162, poz. 1568 z późn. zm.

– dotacje celowe dla klubów sportowych, m.in. na realizację programów szkolenia sportowego, zakup sprzętu sportowego czy pokrycie kosztów organizowania zawodów sportowych lub uczestnictwa w tych zawodach – na podstawie ustawy z dnia 25 czerwca 2010 roku *o sporcie*[11],
– dotacje podmiotowe dla instytucji kultury – na podstawie ustawy z dnia 25 października 1991 roku *o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej*[12],
– dotacje podmiotowe dla niepublicznych przedszkoli, szkół – na podstawie ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty*[13],
– pomoc finansowa w formie dotacji celowej dla spółek wodnych na bieżące utrzymanie wód i urządzeń wodnych oraz na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji – na podstawie ustawy z dnia 18 lipca 2001 roku – *Prawo wodne*[14],
– dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla ochotniczych straży pożarnych – na podstawie ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 roku *o ochronie przeciwpożarowej*[15] (dotacja podmiotowa na wydatki bieżące i dotacja celowa na inwestycje),
– dotacja celowa z budżetu gminy dla podmiotów prowadzących żłobek lub klub dziecięcy – na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 2011 roku *o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3*[16].

Art. 8 pkt 1 i 2

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:
przed zmianą
1. przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania,
2. nierozliczenie przekazanej dotacji lub nieterminowe rozliczenie tej dotacji;

po zmianie
1. przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania dotacji,
2. niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji.

Adresatami naruszeń z art. 8 są podmioty uprawnione do udzielenia dotacji, a więc m.in. jednostki samorządu terytorialnego. Czyn może popełnić wyłącznie osoba, która działa w imieniu udzielającego dotacji.

Art. 8 pkt 1

Przed zmianą ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania polegało na dokonaniu wydatku przez dotującego na rzecz beneficjenta z naruszeniem przepisów dotyczących tego szczególnego rodzaju wydatku. Tak więc warunkiem koniecznym do zaistnienia czynu stanowiącego naruszenie dys-

[11] DzU nr 127, poz. 857 z późn. zm.
[12] DzU 2012, poz. 406.
[13] DzU 2004 nr 256, poz. 2572 z późn. zm.
[14] DzU 2012, poz. 145.
[15] DzU 2009 nr 178, poz. 1380 z późn. zm.
[16] DzU nr 45, poz. 235 z późn. zm.

cypliny finansów publicznych nie było samo udzielenie dotacji (przyznanie), lecz musiało dojść do jej przekazania, a więc dokonania wydatku przez dotującego[17].

Po nowelizacji również zachowanie polegające na udzieleniu dotacji niezgodnie z przepisami jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Pojęcia: „udzielenie dotacji" i „przekazanie dotacji" nie są pojęciami tożsamymi. Zwróciła na to uwagę Główna Komisja Orzekająca, stwierdzając w orzeczeniu z 24 maja 2010 roku, że „treść przywołanego przepisu (art. 8 pkt 1) w oczywisty sposób rozróżnia pojęcia: »udzielenie dotacji« oraz »przekazanie dotacji«"[18].

Udzielenie dotacji jest to bowiem czynność polegająca na przyznaniu dotacji, tj. prowadząca do określenia wysokości dotacji, jej celu oraz podmiotu, który ma ją otrzymać. Momentem udzielenia dotacji jest zawarcie umowy.

Natomiast przekazanie dotacji to faktyczne dokonanie wydatku, wydatkowanie środków dotacji na rzecz beneficjenta.

Tak więc w stanie prawnym sprzed 11 lutego 2012 roku, jeżeli dotacja została udzielona (zawarto umowę) z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania, to zachowanie takie nie stanowiło czynu zabronionego. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych było dopiero faktyczne wydatkowanie środków z dotacji na podstawie zawartej umowy, a więc przekazanie środków dotacji w sytuacji, w której wcześniej w toku udzielania dotacji doszło do naruszenia obowiązujących zasad czy trybu jej udzielania.

Natomiast w obecnym stanie prawnym zarówno udzielenie dotacji, jak i jej przekazanie niezgodnie z przepisami są czynami stanowiącymi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W tym miejscu warto jeszcze przybliżyć, co należy rozumieć przez zasady i tryb udzielania dotacji.

Zgodnie ze słownikiem języka polskiego[19], zasada to to, na czym opiera się coś; reguła, podstawa.

Z kolei tryb – to określony sposób postępowania, załatwiania pewnych spraw, z zachowaniem ustalonej kolejności poczynań; metoda postępowania, sposób.

Za zasady udzielania dotacji należy więc uznać te wszystkie normy, które określają sposób ustalenia wysokości dotacji, krąg podmiotów, którym dotacja może być udzielona, rodzaj zadań, na które dotacja może zostać udzielona.

W świetle tego, czynami zabronionymi podlegającymi karalności z art. 8 pkt 1 będą przykładowo:

– przyznanie dotacji bez podstawy prawnej (bez stosownych przepisów ustawowych; np. udzielenie dotacji celowej na prace konserwatorskie przy zabytku niewpisanym do rejestru zabytków),
– przyznanie dotacji w kwocie wyższej lub niższej niż wynikałoby z przepisów szczególnych (dotacja podmiotowa dla niepublicznych jednostek oświatowych – np. ustalono w wysokości subwencji ogólnej, a przyznano poniżej lub powyżej tej kwoty),

[17] A. Bieniaszewska, K. Stelmaszczyk, G. Czarnocki, M. Przybylska, U. Wycisk, *Dotacje z budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2011, rozdział 17, s. 167–177.

[18] BDF1/4900/25/30-31/RN-14-15/10/637, „Biuletyn orzecznictwa w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych" 2010, nr 3, poz. 9.

[19] Por.: www.slowniki.gazeta.pl.

– przyznanie dotacji na inne cele niż wynikające z tytułu dotacyjnego,
– udzielenie dotacji z naruszeniem zasad współpracy organów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi i innymi wskazanymi w ustawie, wynikających z art. 5 ust. 2 ustawy *o działalności pożytku publicznego i wolontariacie* (zasady: pomocniczości, suwerenności stron, partnerstwa, efektywności, uczciwej konkurencji i jawności).

Z kolei tryb udzielania dotacji to sposób postępowania, procedura poprzedzająca udzielenie dotacji. Przykładem regulacji w tym zakresie są przepisy art. 13–19a ustawy *o działalności pożytku publicznego i wolontariacie*.

Znamiona czynu określonego w art. 8 pkt 1 w zakresie trybu dotyczyć mogą na przykład:
– naruszenia trybu konkursowego udzielenia dotacji (udzielenie dotacji bez przeprowadzenia otwartego konkursu ofert),
– ogłoszenia otwartego konkursu ofert w roku poprzedzającym rok budżetowy bez projektu uchwały budżetowej,
– pominięcia przy rozpatrywaniu ofert ocen wynikających z art. 15 ust. 1 pkt 1–6 ustawy *o działalności pożytku publicznego i wolontariacie*,
– nieunieważnienia otwartego konkursu ofert, pomimo niespełnienia wymogów zawartych w ogłoszeniu otwartego konkursu ofert.

Zmienione postanowienia przepisu art. 8 pkt 1 mogą stwarzać problemy przy próbie zastosowania go w tej części, gdzie objęte są odpowiedzialnością czyny z zakresu przekazania dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania dotacji. W przepisach prawnych brak jest postanowień, które regulowałyby ogólne zasady i tryb przekazywania dotacji. Z kolei istniejące regulacje nie zawsze określają sposób i termin przekazania dotacji beneficjentom.

Przykładem przepisów, które zawierają takie normy, jest ustawa *o systemie oświaty*, która stwierdza m.in., że dotacje dla niepublicznych jednostek systemu oświaty przekazywane są w 12 ratach, w terminie do ostatniego dnia miesiąca, na rachunek bankowy szkoły lub placówki niepublicznej.

Art. 8 pkt 2

Przepis ten, penalizujący nierozliczenie przekazanej dotacji lub nieterminowe rozliczenie dotacji, stwarzał istotne trudności interpretacyjne.

Rozliczenie dotacji należy bowiem zasadniczo do obowiązków otrzymującego dotację. Natomiast przekazujący dotację ma obowiązek wyegzekwowania takiego rozliczenia, jego sprawdzenia i zatwierdzenia bądź odrzucenia. Trudno więc mówić tu o obowiązku rozliczenia dotacji przez dotującego.

Z przepisów ustawy *o finansach publicznych* ani z ustawy *o działalności pożytku publicznego i wolontariacie* czy też innych przepisów nie wynika jakaś sformalizowana postać czynności polegających na rozliczeniu dotacji przez dotującego. Jednakże udzielający dotacji powinien podjąć pewne działania, które umożliwiają mu weryfikację prawidłowości wydatkowania środków z dotacji. Rozliczenie dotacji powinno obejmować czynności dotującego mające na celu kontrolę merytoryczną, formalną i rachunkową dokumentów przekazanych przez podmiot, który dotację otrzymał.

Zatem w poprzednim stanie prawnym trudno było wskazać na przypadek, w którym wypełnione mogły być znamiona czynu określonego w art. 8 pkt 2. Czym innym jest bowiem przyjęcie rozliczenia, czym innym samo rozliczenie.

Wątpliwości w tym zakresie miała Główna Komisja Orzekająca, która w orzeczeniu z 9 lutego 2009 roku zwróciła uwagę, że podziela stanowisko Regionalnej Komisji Orzekającej w zakresie odpowiedzialności obwinionego za brak działań zmierzających do uzyskania sprawozdania z wykonania umowy nr 25/2006, niemniej jednak budzi wątpliwość odpowiedzialność obwinionego określona w art. 8 pkt 2 ustawy. Zdaniem GKO, zarzut nierozliczenia otrzymanej dotacji lub nieterminowego jej rozliczenia winien być postawiony przedstawicielowi Miejskiej Komunikacji Samochodowej[20].

W związku z trudnościami interpretacyjnymi zaproponowano zmianę tego przepisu – naruszeniem dyscypliny finansów publicznych będzie zaniechanie zatwierdzenia w terminie rozliczenia dotacji, zamiast dotychczasowego nierozliczenia jej.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej ustawę *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, zmiana ma na celu zachowanie spójności z art. 152 ust. 2 i 3 ustawy *o finansach publicznych*.

W świetle postanowień art. 152 ust. 2, zatwierdzenie przez dysponenta części budżetowej lub dysponenta środków, o których mowa w art. 127 ust. 2 („unijne"), rozliczenia dotacji w zakresie rzeczowym i finansowym, przedstawionego przez obowiązaną do tego jednostkę, powinno nastąpić w terminie 30 dni od dnia jego przedstawienia, a w przypadku dotacji na realizację zadania za granicą – 60 dni od dnia jego przedstawienia. Z kolei z ust. 3 wynika, że w przypadku stwierdzenia na podstawie rozliczenia, o którym mowa w ust. 2, że dotacja wykorzystana została w części lub w całości niezgodnie z przeznaczeniem albo pobrana w nadmiernej wysokości, dysponent części budżetowej lub dysponent środków, o których mowa w art. 127 ust. 2, określa, w drodze decyzji, wysokość kwoty podlegającej zwrotowi do budżetu państwa.

Jak wynika z powyższego, przepis art. 152 rodzi odpowiedzialność w stosunku do dysponenta środków, który nie zatwierdza w terminie rozliczenia dotacji udzielonej z budżetu państwa. Analogicznej normy nie ma w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego.

W tej sytuacji należy stwierdzić, że przepis art. 8 pkt 2 nie znajdzie zastosowania do rozliczania dotacji przez organy samorządowe.

Art. 9 pkt 2 i 3

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

przed zmianą

1. nierozliczenie otrzymanej dotacji lub nieterminowe rozliczenie tej dotacji,
2. niedokonanie zwrotu dotacji w należnej wysokości lub nieterminowe dokonanie zwrotu tej dotacji;

po zmianie

1. nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji,
2. niedokonanie w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości.

[20] BDF/GKO/4900/93/80/08/1040; www.mf.gov.pl.

Adresatami naruszeń z art. 9 są osoby gospodarujące środkami otrzymanymi w formie dotacji, a więc mogą to być osoby reprezentujące jednostki z sektora finansów publicznych, jak i podmioty spoza sektora finansów publicznych (stowarzyszenia, fundacje, osoby prawne, osoby fizyczne).

Przed zmianą art. 9 pkt 2 dotyczył nierozliczenia lub nieterminowego rozliczenia dotacji. Czyn polegał na zaniechaniu przez beneficjenta dotacji realizacji obowiązków o charakterze formalnym.

Szczegółowe zasady, sposób dokonywania oraz tryb i terminy dokonywania rozliczeń dotacji przez otrzymującego dotację mogą wynikać bądź z umowy przyznającej dotację, bądź z ustawy *o finansach publicznych* czy z innych przepisów regulujących tryb i zasady przyznawania poszczególnych rodzajów dotacji (z ustaw regulujących tytuły dotacyjne bądź z przepisów prawa miejscowego w tym zakresie)[21].

Natomiast pkt 3 artykułu 9 odnosił się do sytuacji, w której powinien nastąpić zwrot dotacji przez podmiot, który dotację otrzymał. Dyspozycją tego przepisu objęte było zarówno zaniechanie zwrotu dotacji, wbrew ustawowemu obowiązkowi, jak również dokonanie zwrotu z uchybieniem ustawowych terminów.

W przypadku zmian wprowadzonych do art. 9 pkt 2 i 3, opis zabronionych zachowań, polegających na niewykonaniu lub nieterminowym wykonaniu obowiązków w zakresie rozliczenia i zwrotu nienależnych kwot dotacji, zastąpiono odpowiedzialnością za nieterminowe wykonanie tych obowiązków.

Zmiana ta jest związana ze zmianą brzmienia art. 21 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, w którym doprecyzowano moment popełnienia naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez zaniechanie. Przepisem tym ustalono, że terminem popełnienia naruszeń dyscypliny finansów publicznych polegających na zaniechaniu nakazanego prawem działania – jest dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powinno nastąpić.

W tej sytuacji, przy tak określonym terminie zaniechania działania – odpowiedzialność za naruszenia z art. 9 pkt 2 i 3 będzie nadal ponoszona zarówno za nieterminowe wykonanie obowiązków w zakresie rozliczenia bądź zwrotu dotacji, jak i za ich całkowite niewykonanie[22].

Art. 18 pkt 2

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Przepis ten nie uległ zmianie z dniem 11 lutego 2012 roku. Jednakże pośrednio na te postanowienia ma wpływ zmiana art. 26 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*.

[21] L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, *Komentarz 2012*, lex.online.wolterskluwer.pl.

[22] I. Motowilczuk, *Zmiany zakresu przedmiotowego ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – część I*, „Rachunkowość Budżetowa" 2012, nr 3, s. 13.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5–16, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c. Kwotą minimalną w rozmienieniu ust. 1 jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski" zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (DzU 1996 nr 70, poz. 335 z późn. zm.), zwanego dalej „przeciętnym wynagrodzeniem".

W odniesieniu do art. 18 pkt 2 nie będzie stanowiło naruszenia dyscypliny finansów publicznych wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w wysokości kwoty minimalnej lub poniżej. Natomiast w przypadku niesporządzenia bądź nieprzekazania w terminie sprawozdań nie będą miały znaczenia kwoty wynikające ze sprawozdań. Naruszeniem dyscypliny finansów będą zarówno niesporządzenie, jak i nieprzekazanie w terminie wszelkich sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania. Czynem zabronionym jest bowiem niewykonanie pewnych obowiązków o charakterze formalnym, wynikających z odrębnych przepisów w zakresie sporządzania sprawozdań i przekazania ich w określonych terminach[23].

Z powyższego wynika, że choć ustawodawcy chodziło o zwiększenie precyzji przepisów dotyczących znamion naruszeń dyscypliny finansów publicznych, które budziły wątpliwości interpretacyjne, to nie w pełnym zakresie się to udało.

Zmiana dokonana w przepisie art. 8 pkt 1, jak już wyżej wykazano, stworzy problemy przy ewentualnym formułowaniu zarzutu dotyczącego przekazania dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania dotacji. Będzie to możliwe chyba tylko w stosunku do dotacji podmiotowych udzielanych na podstawie ustawy *o systemie oświaty*.

Nadanie nowego brzmienia art. 8 pkt 2 spowodowało tylko częściowe uporządkowanie regulacji. Ustawa *o finansach publicznych* zawiera regulacje dotyczące obowiązku zatwierdzania rozliczenia dotacji udzielanej przez dysponenta części budżetowej, a więc dotacji udzielanej z budżetu państwa. Takich regulacji ustawa nie zawiera w zakresie dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Trudno więc kierować wniosek o ukaranie w stosunku do osób reprezentujących jednostki samorządu terytorialnego, które nie

[23] Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań oraz jednostki zobowiązane do sporządzania poszczególnych sprawozdań i ich odbiorców określają następujące rozporządzenia Ministra Finansów, wydane w wykonaniu delegacji ustawowej z art. 41 ust. 2 i 5 ustawy *o finansach publicznych*: z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 20, poz. 103) oraz z dnia 4 marca 2010 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych* (DzU nr 43, poz. 247).

zatwierdzą rozliczenia dotacji udzielanej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w sytuacji, gdy brak jest przepisów prawa materialnego, których naruszenie można im zarzucać.

W tym stanie rzeczy kwestie powyższe będą wymagały kolejnego precyzyjnego uregulowania, aby rzeczywiście zostały określone w sposób niebudzący wątpliwości interpretacyjnych.

TERESA WOTA

Konsekwencje niedokonania wstępnej kontroli finansowej przez głównego księgowego (skarbnika jednostki samorządu terytorialnego)

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[1] w art. 54 nakłada na wszystkie jednostki sektora finansów publicznych obowiązek zatrudnienia głównego księgowego. Powołany przepis określa również warunki formalne (wymagania), jakie powinna spełniać osoba kandydująca na stanowisko głównego księgowego, jak i uprawnienia oraz obowiązki kreujące status prawny głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych.

W świetle art. 54 ust. 2 powołanej ustawy, głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych jest pracownik jednostki, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

1. prowadzenia rachunkowości jednostki;
2. wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;
3. dokonywania wstępnej kontroli:
   a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
   b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Powierzenie tych obowiązków i odpowiedzialności jest podstawową przesłanką uznania danej osoby za głównego księgowego jednostki.

Zatem głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych może być pracownik jednostki, spełniający warunki formalne określone w art. 54 ust. 2 ustawy i któremu kierownik jednostki powierzył wszystkie obowiązki, o których mowa w art. 54 ust.1 pkt 1–3 ustawy *o finansach publicznych*.

W omawianym przepisie ustawodawca zawarł także szczegółowe regulacje dotyczące zakresu i formy sprawowania przez głównego księgowego kontroli wstępnej.

Sprawowana przez głównego księgowego na podstawie art. 54 ust. 1 pkt 3 kontrola wstępna ma charakter uprzedni, realizowana jest bowiem przed wykonaniem decyzji mającej za przedmiot dysponowanie środkami publicznymi.

Dowodem jej dokonania przez głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych jest jego podpis, złożony na dokumentach dotyczących danej operacji obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo. Złożenie przez

[1] DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

głównego księgowego podpisu na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:

1. nie zgłasza on zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
2. nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
3. zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Złożony zatem na dokumencie podpis głównego księgowego jest potwierdzeniem:

– prawidłowości danej operacji i jej zgodności z prawem;
– kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
– ujęcia w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych operacji objętej tym dokumentem.

Jednym z najważniejszych obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, określonym w ustawie *o finansach publicznych*, jest dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Plan finansowy, w myśl ustawy *o finansach publicznych*, stanowi podstawę gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

Kontrola ta polega na stwierdzeniu, że zobowiązania wynikające z danej operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki, i że w przypadku jej realizacji nie będzie przekroczony plan finansowy.

Obowiązkiem głównego księgowego jest również dokonywanie kontroli wstępnej kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych oraz ich prawidłowości, a także zgodności wynikających z nich operacji gospodarczych i finansowych z prawem.

Kompletność dokumentów oznacza, że zawierają one co najmniej dane określone w art. 21 ustawy *o rachunkowości*[2], to jest:

1. określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;
2. określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej;
3. opis operacji oraz jej wartość – jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych;
4. datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu;
5. podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów;
6. stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Dowód księgowy opiewający na waluty obce powinien zawierać przeliczenie ich wartości na walutę polską według kursu obowiązującego w dniu przeprowadzenia operacji gospodarczej. Wynik przeliczenia zamieszcza się bezpośrednio na dowodzie, chyba że system przetwarzania danych zapewnia automatyczne przeliczenie walut obcych na walutę polską, a wykonanie tego przeliczenia potwierdza odpowiedni wydruk.

[2] J.t.: DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

Rzetelność dokumentów polega na ich zgodności z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej. Prawidłowość dokumentów oznacza natomiast, że są one wolne od błędów rachunkowych.

Zgodność operacji gospodarczych i finansowych z prawem oznacza ich zgodność z obowiązującymi przepisami.

W razie ujawnienia podczas wykonywania obowiązków w zakresie kontroli wstępnej nieprawidłowości, główny księgowy nie może sam usuwać stwierdzonych nieprawidłowości, lecz ma obowiązek zwrotu dokumentu właściwemu rzeczowo pracownikowi. Jeżeli nieprawidłowości nie zostaną usunięte, główny księgowy ma obowiązek odmowy podpisania dokumentu oraz pisemnego powiadomienia kierownika jednostki o odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach.

Dopiero po wyczerpaniu procedury przez głównego księgowego, inicjatywę przejmuje kierownik jednostki, który może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji.

Jeżeli kierownik jednostki samorządu terytorialnego wyda polecenie realizacji zakwestionowanej operacji, główny księgowy niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej zarząd jednostki samorządu terytorialnego, uzasadniając realizację zakwestionowanej operacji. W przypadku, gdy polecenie wyda wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa, zawiadamia on organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego oraz właściwą regionalną izbę obrachunkową.

W celu realizacji swoich zadań związanych ze sprawowaniem kontroli wewnętrznej główny księgowy ma prawo:

– żądać od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień;
– wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Przepisy dotyczące głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych stosuje się również do skarbnika jednostki samorządu terytorialnego.

Za niewykonywanie obowiązków określonych w art. 54 ustawy *o finansach publicznych* bądź ich wadliwe wykonywanie główny księgowy w zasadzie nie ponosił odpowiedzialności.

Dopiero na podstawie ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw*[3], do systemu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych została wprowadzona odpowiedzialność za niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli.

W świetle art. 18b znowelizowanej ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

[3] DzU nr 240, poz. 1249.

1. dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
2. zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Wprawdzie przepis art. 18b powołanej ustawy nie wymienia wprost osoby ponoszącej odpowiedzialność za to naruszenie, ale nie ulega żadnej wątpliwości, że jest nią główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych. Potwierdzeniem tego jest analiza art. 54 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*, określającego enumeratywnie zakres obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych, do których należy:

1. prowadzenie rachunkowości jednostki;
2. wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi;
3. dokonywanie wstępnej kontroli:
   a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
   b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Powierzenie pracownikowi jednostki przez kierownika jednostki tych obowiązków i odpowiedzialności jest podstawową przesłanką uznania go za głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych. Wobec tego, z mocy art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy, osobą ponoszącą odpowiedzialność za niedokonanie lub nienależyte (wadliwe) dokonanie wstępnej kontroli jest główny księgowy.

Główny księgowy jednostki sektora finansów publicznych będzie ponosił odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie kontroli wstępnej przekaże innemu pracownikowi, gdyż to on osobiście, z mocy ustawy *o finansach publicznych*, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków z zakresu kontroli wstępnej.

Zatem nowelizacją ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* rozszerzony został zakres podmiotowy odpowiedzialności głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W obecnym stanie prawnym zarówno nienależyte (wadliwe) dokonanie kontroli wstępnej, jak też jej niedokonanie, będzie karane na podstawie art. 18b ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*. Jednakże, w świetle tego przepisu, do naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych dochodzi wtedy, gdy zostaną spełnione jednocześnie dwie przesłanki, to jest:

1. główny księgowy nie dokonał wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, i doszło do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – jeżeli miało na nie wpływ;
2. główny księgowy dokonał nienależycie (wadliwie) wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, i doszło do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – jeżeli miało na nie wpływ;

3. główny księgowy nie dokonał wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, i doszło do zaciągnięcia zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – jeżeli miało na nie wpływ;
4. główny księgowy dokonał nienależycie (wadliwie) wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym, lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, i doszło do zaciągnięcia zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – jeżeli miało na nie wpływ.

Podsumowując; niedokonanie przez głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

– dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – skutkować będzie odpowiedzialnością głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b pkt 1 oraz odpowiedzialnością kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 11, polegające na dokonaniu wydatków ze środków publicznych bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem tego upoważnienia;
– zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych – skutkować będzie odpowiedzialnością głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b pkt 2 oraz odpowiedzialnością kierownika jednostki za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 15, dotyczące zaciągnięcia zobowiązania bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia.

Natomiast nienależyte (wadliwie) dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

– dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych,
– zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych –

będzie skutkować odpowiedzialnością głównego księgowego za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 18b.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 i 2, nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 18b, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.

Zatem niedokonanie przez głównego księgowego lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

1. dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych,
2. zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych –

nie będzie karane, gdy dokonana kwota wydatku, powodująca przekroczenie planu finansowego jednostki sektora finansów publicznych lub zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, nie przekroczy jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej.

LUCYNA KUŚNIERZ

Praktyczne aspekty naruszenia dyscypliny finansów publicznych z tytułu niesporządzenia, nieprzekazania w terminie lub wykazania w sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej

Zgodnie z art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* (DzU 2005 nr 14, poz. 114 z późn. zm., dalej: u.d.f.p.). niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania albo wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Przepis ten obowiązuje już od 1 stycznia 2010 roku, ale nadal istnieje wiele wątpliwości i niejasności w tym zakresie. W świetle istniejącego orzecznictwa, w oparciu o wypracowane metody oraz zdobyte doświadczenie, należałoby zwrócić uwagę, jak postępować, aby nie narazić się na popełnienie czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w tym zakresie.

Jednostki sektora finansów publicznych, zgodnie z art. 41 ustawy *o finansach publicznych* z dnia 27 sierpnia 2009 roku (DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm., dalej: u.f.p.), sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3 tej ustawy:

– gromadzenie dochodów i przychodów publicznych;
– wydatkowanie środków publicznych;
– finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa;
– zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne;
– zarządzanie środkami publicznymi;
– zarządzanie długiem publicznym;
– rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

W aktualnym stanie prawnym odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określona w art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, dotyczy sprawozdań sporządzanych na podstawie:

1. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 20, poz. 103) – wydanego na podstawie art. 41 ust. 2 u.f.p.;

2. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych* (DzU nr 43, poz. 247) – wydanego na podstawie art. 41 ust. 5 u.f.p.

Ze względu na często pojawiające się wątpliwości należy dodać, że w piśmie z dnia 11 października 2010 roku (nr ST2-4834-27/SZH/2010/1212) Ministerstwo Finansów wyjaśniło, iż w ocenie Ministerstwa nie ma podstaw do kwalifikowania nieprawidłowości związanych ze składaniem sprawozdań finansowych jako nieprawidłowości związanych ze składaniem sprawozdań z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania[1]. Tym samym nieprawidłowości występujące przy składaniu sprawozdań finansowych nie powinny być kwalifikowane jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 u.d.f.p.

Ponadto podkreślenia wymaga fakt, że narazić się na popełnienie czynu określonego w art. 18 pkt 2 u.d.f.p. mogą kierownicy wszystkich jednostek sektora finansów publicznych, którzy zgodnie z zapisami ww. rozporządzeń są odpowiedzialni za sporządzenie i przekazanie sprawozdań odpowiednim odbiorcom. Odpowiedzialność za sporządzenie i przekazanie właściwym odbiorcom sprawozdań z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania ponosi przede wszystkim kierownik jednostki. Kierownicy jednostek sektora finansów publicznych są zobowiązani do sporządzenia i przekazania sprawozdań stosownie do ww. przepisów wykonawczych. Sprawozdania powinny być sporządzone rzetelnie i prawidłowo, a kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

W art. 18 pkt 2 u.d.f.p. przewidziano trzy przypadki stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych:

1. niesporządzenie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania;
2. nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania;
3. wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Ad. 1. Czyn noszący znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych związany z „niesporządzeniem sprawozdania"

Czyn polegający na **„niesporządzeniu sprawozdania"** w zasadzie nie stanowi większego problemu w zakresie zdefiniowania i oznacza zaniechanie realizacji zadania polegającego na sporządzeniu sprawozdania, wynikającego z prawnego obowiązku. Inaczej, jeśli za jakiś okres, zgodnie z przepisami, powinno być sporządzone określone sprawozdanie, to należy je sporządzić nawet

[1] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku *w sprawie szczególnych zasad 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* (DzU nr 128, poz. 861 z późn. zm.).

w sytuacji, gdy nie przekazuje się tego sprawozdania do żadnego odbiorcy, tylko pozostaje ono w jednostce sporządzającej sprawozdanie. Przykładem mogą być sprawozdania zbiorcze Rb-27S i Rb-28S w jednostkach samorządu terytorialnego za miesiące niekończące kwartału, np. za luty, kwiecień czy maj[2]. Określenie „sporządzenie sprawozdania" w literaturze przedmiotu definiowane jest jako wypełnienie formularza zgodnie z przepisami wykonawczymi i podpisanie go przez właściwe osoby. Z orzeczenia Głównej Komisji Orzekającej z dnia 16 września 2010 roku (nr BDF1/4900/54/61/10/51) wynika, że sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki, niezależnie od tego, kto technicznie je sporządził i kto ponad osobę kierownika jednostki je podpisał.

Ad. 2. Czyn noszący znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych związany z „nieprzekazaniem w terminie" sprawozdań

Czyn określony jako **„nieprzekazanie w terminie"** powoduje występowanie wielu wątpliwości i niejasności. Rozporządzenia wykonawcze określają rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania poszczególnych sprawozdań.

Terminy i formy sporządzania oraz przekazywania sprawozdań z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, a także odbiorców, zostały określone w:

– załącznikach nr 42, 43 i 44 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku,
– załącznikach nr 6, 7 i 8 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku.

W załącznikach tych podane są „terminy złożenia sprawozdania po upływie okresu sprawozdawczego".

Omawiane przepisy nie definiują ani pojęcia „przekazanie sprawozdania", ani pojęcia „złożenie sprawozdania". Zapisy rozporządzeń określające terminy przekazywania sprawozdań nie wyjaśniają jednoznacznie, czy „termin złożenia sprawozdań" oznacza, że w wyznaczonym dniu sprawozdania mają być wysłane, czy dostarczone bezpośrednio do odbiorcy.

W sytuacji, gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami sprawozdania powinny być przekazywane do odbiorców zarówno w wersji papierowej, jak i elektronicznej, aby nie narazić się na popełnienie czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, sprawozdania powinny być przekazane właściwym odbiorcom w określonych terminach zarówno w wersji elektronicznej, jak i w wersji papierowej. Niezłożenie jednej z wymaganych wersji w terminie wypełnia znamiona czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Jeśli przepis dopuszcza możliwość przekazywania sprawozdań tylko w wersji elektronicznej, to wówczas wystarczy przekazać je w wyznaczonym terminie w określonym systemie czy formacie.

Ze względu na brak jasno określonych zasad istnieje wiele wątpliwości dotyczących określenia **terminu przekazania sprawozdań**, zwłaszcza **w wersji papierowej**. W piśmie z dnia 8 marca 2010 roku (nr BP5/063/7/DUJ/2010/715)

[2] Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 20, poz. 103).

Ministerstwo Finansów, Departament Budżetu Państwa w porozumieniu z Biurem Dyscypliny Finansów Publicznych wyjaśniło, że „przekazanie sprawozdania nastąpi, gdy otrzyma je odbiorca sprawozdania. (…) Określone w art. 18 pkt 2 ustawy *o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych* znamię czynu – nieprzekazanie w terminie sprawozdania, zostanie wypełnione, gdy przekazanie sprawozdania, w wymaganej formie (formach), nie nastąpi w określonym terminie, przy czym wydaje się, że przekazanie sprawozdania nastąpi, gdy otrzyma je odbiorca sprawozdania".

Ministerstwo stwierdza ponadto, że przepisy ustawy *o finansach publicznych* oraz rozporządzenia *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* nie pozwalają, tak jak to robi art. 57 ust. 5 pkt 2 *Kodeksu postępowania administracyjnego*[3], na uznanie, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego.

Podobnie w piśmie z 11 października 2010 roku (nr ST2-4834-27/SZH/2010/1212) Ministerstwo Finansów, Departament Finansów Samorządu Terytorialnego stwierdza, że „przepisy załącznika nr 44 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* określają termin złożenia sprawozdania w jednostce otrzymującej, a nie termin przekazania sprawozdania przez jednostkę sporządzającą, co nie pozwala na stosowanie art. 57 ust. 5 pkt 2 *Kodeksu postępowania administracyjnego*, mówiącego, że termin uznaje się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego".

Z kolei Główna Komisja Orzekająca, w orzeczeniu z dnia 26 maja 2011 roku (nr BDF1/4900/31/36/RN-9/11/51), stwierdziła, że „synonimem słowa »przekazać« jest słowo »wysłać« i oznacza to, iż sprawozdania mogą być przekazane za pośrednictwem poczty. Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego". Ponadto GKO uznała za nietrafne powoływanie się na przepisy *Kodeksu postępowania administracyjnego* w tym zakresie. Przyjęcie poglądu, że przekazanie sprawozdania w formie dokumentu oznacza obowiązek złożenia go u adresata w konkretnym terminie (zapewnienie wejścia adresata w posiadanie), zdaniem GKO, prowadziłoby do sytuacji nielogicznej. Wyłączałoby to przekazywanie korespondencji za pośrednictwem poczty bądź oznaczało obowiązek przekazywania pocztą z odpowiednim wyprzedzeniem, a więc obowiązek wysłania wcześniejszego, niż dokumentu elektronicznego. Oznaczałoby to także nierówność podmiotów (sporządzających sprawozdania) w zakresie czasu na sporządzenie sprawozdań – w zależności od odległości siedziby sporządzającego sprawozdanie od siedziby odbiorcy. Gdyby taka była intencja autora rozporządzenia, niewątpliwie wyraźnie by to wskazał. Według GKO, ewentualna niejasność przepisu nie może obciążać jego adresatów.

Podsumowując, GKO jako organ odwoławczy, uprawniony do wydawania wiążących rozstrzygnięć w przedmiocie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, stwierdziła, że **aby przekazać sprawozdanie w wersji papierowej z zachowaniem określonego terminu, wystarczy nadać je przed upływem tego terminu w polskiej placówce pocztowej operatora publicznego**.

[3] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku – *Kodeks postępowania administracyjnego* (j.t.: DzU 2000 nr 98, poz. 1071 z późn. zm.).

Dopóki ten temat nie zostanie jednoznacznie określony w odpowiednich przepisach, stosujemy wykładnię podaną przez Główną Komisję Orzekającą w orzeczeniu z dnia 26 maja 2011 roku (nr BDF1/4900/31/36/ RN-9/11/51). Oczywistym jest, że sprawozdanie można też złożyć osobiście u odbiorcy przed upływem określonego terminu.

Jak ustalić **termin przekazania wersji elektronicznej sprawozdań**?

Przekazania wersji elektronicznej sprawozdań można dokonać w następujący sposób:

1. przesłanie do odbiorcy we wskazanej aplikacji, w stosowanym do tego celu programie. Przykładem może być System Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@. Odbiorca otrzymuje wersję elektroniczną sprawozdania niemal w momencie przesłania jej przez sporządzającego to sprawozdanie;
2. przesłanie za pomocą poczty elektronicznej (na właściwy adres) sprawozdań w formie plików dołączonych do e-maila;
3. bezpośrednie dostarczenie do odbiorcy plików sprawozdań na dowolnym nośniku elektronicznym (np. dyskietka, płyta CD, pendrive);
4. przesłanie za pośrednictwem poczty plików sprawozdań nagranych na dowolnym nośniku elektronicznym (np. dyskietka, płyta CD).

Jak wynika z różnorodności możliwości przekazywania sprawozdań, nie zawsze dzień przesłania wersji elektronicznej jest dniem, w którym odbiorca wchodzi w jej posiadanie i może włączyć to sprawozdanie do sporządzanego sprawozdania zbiorczego. Jeśli wersja elektroniczna sprawozdań jest przekazywana w stosowanym do tego celu programie lub przesyłana pocztą elektroniczną, to termin przekazania wersji elektronicznej sprawozdania bardzo łatwo ustalić – jest to najczęściej dzień wysyłki sprawozdania.

W sytuacji, gdy sprawozdanie jest bezpośrednio dostarczane do odbiorcy plików na dowolnym nośniku elektronicznym, np. płycie CD, dyskietce czy pendrivie, to odbiorca dysponuje sprawozdaniem niemal w momencie jego przekazania.

Najbardziej skomplikowana sytuacja w ustaleniu terminu przekazania sprawozdań może wystąpić wtedy, gdy sprawozdanie zostanie przesłane do odbiorcy za pośrednictwem poczty, w formie plików nagranych na dowolnym nośniku elektronicznym (np. dyskietka, płyta CD), a przesyłka dotrze po wyznaczonym terminie. Brak jest przykładów z orzecznictwa w tym zakresie, ale zgodnie z u.d.f.p., ocena, czy dany czyn wypełnia znamiona czynu kwalifikowanego jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w konkretnym stanie faktycznym i prawnym, należy do właściwych rzeczników dyscypliny finansów publicznych oraz właściwych komisji orzekających.

Zapisy rozporządzeń określających sposoby sporządzania poszczególnych sprawozdań z wykonywania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania nie określają sposobu dokumentowania „przekazania" czy „złożenia" sprawozdania. Wobec zagrożenia popełnienia czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych i braku regulacji w obowiązujących przepisach w tym zakresie, należy wypracować i wprowadzić własne (dostosowane do specyfiki swojej jednostki) zasady potwierdzania, przekazywania i składania sprawozdań, które będą stanowić skuteczne poświadczenie dokonania tych działań. W przepisach regulujących przekazywanie sprawozdań brak jest szczegółowych wskazań dotyczących sposobu przekazywania niektórych spra-

wozdań w formie elektronicznej. Brak jest także odniesienia do innych procedur regulujących przekazywanie dokumentów w formie elektronicznej.

Praktyczne wskazówki dotyczące dokumentowania przekazania sprawozdań:

1. w wersji papierowej:
   – w przypadku bezpośredniego dostarczenia sprawozdania do odbiorcy należy złożyć je w sekretariacie i uzyskać na własnym egzemplarzu sprawozdania pieczątkę z datą wpływu dokumentu;
   – przy przesyłaniu sprawozdania za pośrednictwem poczty należy zadbać o dokument potwierdzający wysyłkę lub odpowiednią adnotację w rejestrze wysyłanej poczty (np. adnotacja w książce nadawczej);
2. w wersji elektronicznej:
   – przy przesyłaniu sprawozdań do odbiorcy w stosowanym do tego celu programie potwierdzenie przekazania stanowią dane zawarte w stosowanej aplikacji. W takiej sytuacji nie ma żadnych problemów z ustaleniem daty przekazania sprawozdania;
   – jeśli sprawozdanie przesyłane jest za pomocą poczty elektronicznej w formie plików dołączonych do e-maila, to należy je przesyłać na wskazany przez odbiorcę adres e-mailowy. W treści wiadomości należy wpisać nazwę jednostki przekazującej sprawozdania, wymienić nazwy wszystkich przesyłanych sprawozdań, określić, za jaki okres sporządzono załączone sprawozdania oraz poprosić o potwierdzenie odbioru przesyłki. Mając na uwadze specyfikę poczty elektronicznej, potwierdzeniem skutecznego dotarcia do adresata dokumentów przekazanych z jej użyciem jest niewątpliwie otrzymanie potwierdzenia ich odbioru przez adresata. Treść wysłanej wiadomości można wydrukować i wraz z potwierdzeniem odbioru sprawozdań dołączyć do przechowywanej wersji papierowej tych sprawozdań;
   – w sytuacji bezpośredniego dostarczenia do odbiorcy plików sprawozdań na dowolnym nośniku elektronicznym należy uzyskać potwierdzenie tego faktu, np. na własnym egzemplarzu papierowej wersji sprawozdania uzyskać adnotację potwierdzającą datę przekazania wersji elektronicznej;
   – przy przesyłaniu, za pośrednictwem poczty, plików sprawozdań nagranych na dowolnym nośniku elektronicznym należy uzyskać dokument potwierdzający wysyłkę lub odpowiednią adnotację w rejestrze wysyłanej poczty.

Ad. 3. Czyn noszący znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych związany z „wykazaniem w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej"

Kolejnym czynem, który wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych z art. 18 pkt 2 u.d.f.p., jest również wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jak wynika z analizy orzecznictwa, do wypełnienia znamion naruszenia polegającego na wykazaniu w omawianych sprawozdaniach danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej dochodzi wtedy, gdy w spo-

rządzonym, podpisanym i przekazanym sprawozdaniu dane w nim wykazane są sprzeczne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Fakt zgodności lub niezgodności danych można ustalić tylko przez porównanie danych wykazanych w sprawozdaniu z księgami.

W orzeczeniu z dnia 21 lutego 2011 roku (nr BDF1/4900/131/149/10/66) Główna Komisja Orzekająca stwierdza: „Znamieniem czynu wskazanego w art. 18 pkt 2 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych* jest »wykazanie danych«. Zgodnie z gramatycznym rozumieniem tego pojęcia należy przyjąć, że z czynem tym mamy do czynienia dopiero wówczas, gdy sporządzony dokument – sprawozdanie zostanie przekazany przez kierownika jednostki jednostce uprawnionej do jego otrzymania". Przedstawione stanowisko znajduje swoje odzwierciedlenie w obowiązującej linii orzeczniczej, a tezę tę potwierdza także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 roku (sygn. akt: V SA/Wa 103/10).

Ważnym zagadnieniem jest również fakt, że o tym, jakie dane należy przenosić do określonego sprawozdania spośród danych zawartych w ewidencji księgowej, przesądza instrukcja sporządzania poszczególnych sprawozdań. Instrukcja sporządzania sprawozdania obowiązuje wszystkie jednostki sporządzające dane sprawozdanie i służy zapewnieniu jednolitości zbieranych informacji. Dane niezgodne z prowadzoną ewidencją księgową czy wykazane niezgodnie z instrukcją sporządzania sprawozdania wprowadzają w błąd otrzymującego sprawozdanie. Prowadzi to do dezinformacji i braku koniecznej jednolitości oraz wiarygodności sprawozdań. Sprawozdania dokumentują działalność finansową jednostki i są ważnym elementem planowania jej działań w przyszłości. Niewłaściwe wykazywanie danych może prowadzić do fałszowania sprawozdawczości zbiorczej, na podstawie której podejmuje się decyzje dotyczące finansów publicznych.

Główna Komisja Orzekająca argumentuje w orzeczeniu z dnia 5 października 2006 roku (nr DF/GKO-4900-56/69-70/06/1670), że „ewidencja księgowa obejmuje wszystkie zdarzenia i operacje gospodarcze jednostki, natomiast do konkretnych sprawozdań, odzwierciedlających poszczególne obszary jej działalności, należy przenosić dane wskazane w instrukcjach ich sporządzania. (…) Należy analizować łącznie dwa elementy: konkretne sprawozdanie budżetowe oraz ewidencję księgową zawierającą odpowiadające mu dane. O tym, jakie dane (spośród danych zawartych w ewidencji księgowej) należy przenosić do określonego sprawozdania, przesądza instrukcja sporządzania poszczególnych sprawozdań. Taka instrukcja obowiązuje wszystkie jednostki sporządzające dane sprawozdanie, co służy zapewnieniu jednolitości i jednoznaczności zbieranych informacji. Jakakolwiek dowolność w doborze danych (wg uznania osób sporządzających sprawozdanie, a nie wg instrukcji) naruszałaby wiarygodność sprawozdań – zarówno jednostkowych jak i zbiorczych".

Jeszcze dosadniej wyraziła swój pogląd na ten temat Resortowa Komisja Orzekająca w orzeczeniu z dnia 27 maja 2010 roku (nr RKO-5/07), w którym podnosi, iż „teza, że wykazanie w sprawozdaniu innej kwoty spełnia wymóg zgodności z ewidencją, gdyż w tej samej ewidencji (na tym samym koncie) figurują również inne pozycje, prowadziłaby do absurdalnego twierdzenia, że jakakolwiek dana ujęta w ewidencji może być wykazana w dowolnym sprawozdaniu i sprawozdanie to będzie zgodne z ewidencją (bo dana ta faktycznie w ewidencji się znajduje)".

Ograniczenia karalności naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie obowiązków sprawozdawczych

Zmiana ustawy *o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych*, obowiązująca od 11 lutego 2012 roku[4], wprowadziła pewne ograniczenia karalności naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie obowiązków sprawozdawczych penalizowanych w art. 18 pkt 2. Nowa treść art. 26 u.d.f.p. mówi, że nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5–16, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej[5]. Przepis ten stosuje się odpowiednio w przypadku działania lub zaniechania określonego w art. 18 pkt 2. W ten sposób wyłącza się dopuszczalność kwalifikowania określonych zachowań jako naruszeń dyscypliny finansów publicznych, z uwagi na niewielką wartość przekroczenia uprawnień, pomimo wykazywania przez nie znamion czynu określonego m.in. w art. 18 pkt 2 u.d.f.p. Nie stanowią więc naruszenia dyscypliny finansów publicznych działania lub zaniechania skutkujące uszczerbkiem w finansach publicznych w kwocie nieprzekraczającej łącznie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w roku poprzednim[6]. W praktyce, w zakresie omawianego art. 18 pkt 2 u.d.f.p. oznacza to, że wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej nie wyczerpuje znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych w sytuacji, gdy wysokość „błędu" nie przekroczy jednorazowo lub – w przypadku więcej niż jednego działania czy zaniechania – łącznie wyżej określonej kwoty minimalnej.

Podsumowując, należy stwierdzić, że aby nie narazić się na popełnienie czynu naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie obowiązków sprawozdawczych określonych w art. 18 pkt 2 u.d.f.p., sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania – jednostkowe, łączne, zbiorcze i skonsolidowane powinny być przekazywane właściwym odbiorcom w określonych terminach i w wymaganych wersjach (papierowa, elektroniczna). Dane wykazywane w tych sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, a o tym, jakie dane należy przenosić do określonego sprawozdania, przesądza instrukcja, zgodnie z którą należy sporządzać poszczególne sprawozdania.

[4] Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 roku *o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw* (DzU nr 240, poz. 1429).

[5] Kwotą minimalną w rozumieniu omawianej ustawy jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski" zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4 marca 1994 roku *o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych* (DzU 1996 nr 70, poz. 335 z późn. zm.).

[6] Zgodnie z Obwieszczeniem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 17 lutego 2012 roku *w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2011 roku i w drugim półroczu 2011 roku* (MP 2012, poz. 94), kwota minimalna w roku 2012 jest równa kwocie przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w 2011 roku i wynosi 2974,69 zł.

PIOTR ŚWIĄTEK

Sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sprawozdanie finansowe w świetle przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*

Sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego i sprawozdania finansowe są ściśle związane z instytucją absolutorium. W literaturze przedmiotu można spotkać liczne definicje tego pojęcia. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego, absolutorium to „akt organu naczelnego (np. sejmu, walnego zgromadzenia członków organizacji) uznający na podstawie sprawozdania działalność finansową organu wykonawczego za prawidłową”[1]. Z kolei Cezary Kosikowski określa absolutorium jako „akt organu uchwalającego budżet (Sejmu, rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa) potwierdzający, że organ wykonawczy (Rada Ministrów, wójt, burmistrz, prezydent miasta, zarząd powiatu, zarząd województwa) wykonał budżet (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) zgodnie z prawem”[2].

Instytucja absolutorium komunalnego została uregulowana w ustawach ustrojowych:

1. z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[3] (art. 18 ust. 2 pkt 4) – do wyłącznej kompetencji rady gminy należy uchwalanie budżetu gminy, **rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu**;
2. z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[4] (art. 12 pkt 6) – do wyłącznej właściwości rady powiatu należy **rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium dla zarządu z tego tytułu**;
3. z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[5] (art. 18 pkt 10) – do wyłącznej kompetencji sejmiku województwa należy **podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi województwa z tytułu wykonania budżetu województwa**.

---

[1] *Słownik języka polskiego*, wersja elektroniczna, PWN, 2003.
[2] *Wielka encyklopedia prawa*, red. E. Smoktunowicz, C. Kosikowski, Białystok–Warszawa 2000, s. 18.
[3] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.
[4] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.
[5] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

Mając na uwadze przywołane powyżej przepisy ustaw ustrojowych, należy wskazać na ścisły związek pomiędzy wykonaniem budżetu a absolutorium, które jest udzielane lub nieudzielane z tytułu wykonania budżetu. Jest to podstawowe i jedyne kryterium, którym organ stanowiący powinien się kierować, podejmując uchwałę w sprawie absolutorium. Za niedopuszczalne należy zatem uznać w szczególności takie działanie organu stanowiącego, gdy podejmuje on uchwały w sprawie absolutorium z tytułu działalności finansowej organu wykonawczego, co jest pojęciem szerszym niż wykonanie budżetu, lub na podstawie całokształtu działalności organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego, to jest również z tytułu okoliczności, które nie dotyczą wykonania budżetu.

Postępowanie absolutoryjne jest procesem sformalizowanym. To sformalizowanie wynika z ujęcia procedury absolutoryjnej w obowiązujących przepisach prawa, na których gruncie można wyodrębnić cztery etapy procedury absolutoryjnej:

– etap związany z przygotowaniem przez organ wykonawczy dokumentów służących ocenie wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz ich zaopiniowaniem przez regionalną izbę obrachunkową;
– etap związany z oceną sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego, sprawozdania z wykonania budżetu, informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonych przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, zapoznaniem się z opinią regionalnej izby obrachunkowej o sprawozdaniu z wykonania budżetu oraz sporządzeniem wniosku w sprawie absolutorium i jego zaopiniowaniem;
– etap związany z podjęciem przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwały w sprawie zatwierdzenia sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz podjęciem uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium;
– etap czwarty, obejmujący czynności podejmowane w przypadku nieudzielenia absolutorium organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego.

Stosownie do art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[6], przepisy dotyczące jednostek samorządu terytorialnego stosuje się odpowiednio do związków gmin i powiatów. W konsekwencji należy przyjąć, że postępowanie absolutoryjne przebiega w związkach gmin lub powiatów w oparciu o przepisy ustaw ustrojowych oraz ustawy *o finansach publicznych*.

Postępowanie absolutoryjne rozpoczyna się od przedłożenia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego dokumentów określonych w art. 267 ustawy *o finansach publicznych*. Zgodnie z jego brzmieniem, zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia, w terminie do dnia 31 marca roku następującego po roku budżetowym, organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego:

1. sprawozdanie roczne z wykonania budżetu tej jednostki, zawierające zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w szczegółowości nie mniejszej niż w uchwale budżetowej;
2. sprawozdania, o których mowa w art. 265 pkt 2 ustawy;
3. informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, zawierającą:

[6] DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.

a) dane dotyczące przysługujących jednostce samorządu terytorialnego praw własności;
b) dane dotyczące:
   – innych niż własność praw majątkowych, w tym w szczególności o ograniczonych prawach rzeczowych, użytkowaniu wieczystym, wierzytelnościach, udziałach w spółkach, akcjach,
   – posiadania;
c) dane o zmianach w stanie mienia komunalnego, w zakresie określonym w lit. a i b ust. 1 art. 267 ustawy, od dnia złożenia poprzedniej informacji;
d) dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania;
e) inne dane i informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia jednostki samorządu terytorialnego.

Z treści ust. 2 art. 267 ustawy wynika, że sprawozdanie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, obejmuje również wykaz jednostek budżetowych, o których mowa w art. 223. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia również w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym regionalnej izbie obrachunkowej.

W porównaniu do stanu prawnego, wynikającego z ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[7], nowością jest nałożenie na organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego obowiązku przedłożenia razem ze sprawozdaniem z wykonania budżetu informacji o stanie mienia. Dotychczas informacja ta była dołączana do projektu budżetu na rok następny. Jest to rozwiązanie zasługujące na akceptację. „Sprawozdanie z wykonania budżetu jest bowiem dokumentem obrazującym działania organu wykonawczego w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej jednostki. Elementem tej gospodarki jest również gospodarka mieniem, a zwłaszcza gospodarka nieruchomościami, która ma bezpośredni wpływ na poziom dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego”[8].

Nastąpiła również zmiana terminu, do którego sprawozdanie z wykonania budżetu powinno być przedłożone organowi stanowiącemu oraz regionalnej izbie obrachunkowej w celu zaopiniowania. Zgodnie z obowiązującą regulacją, sprawozdanie należy przedłożyć do 31 marca roku następującego po roku budżetowym. Określony w ustawie termin nie ma charakteru terminu zawitego, charakteryzującego się dużym rygorem prawnym, przejawiającym się w tym, że niepodjęcie określonej czynności przez uprawniony podmiot w okresie zakreślonym tym terminem powoduje definitywne wygaśnięcie przysługującego podmiotowi prawa do tej czynności. Jest to termin instrukcyjny, którego przekroczenie nie wywołuje skutków prawnych. Upływ tego terminu nie powoduje wygaśnięcia uprawnień w zakresie czynności objętej takim terminem.

Sprawozdanie z wykonania budżetu

Wymogi formalne sprawozdania z wykonania budżetu określone zostały dość lakonicznie poprzez stwierdzenie, że sporządza się je w szczegółowości

[7] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
[8] L. Budner-Iwanicka, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad procedurą absolutoryjną w świetle ustawy o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 11, s. 55.

nie mniejszej niż w uchwale budżetowej. Z art. 269 ustawy *o finansach publicznych* wynika ponadto, że sporządza się je z danych z ewidencji księgowej budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Sprawozdanie musi być poprawne pod względem formalnorachunkowym oraz rzetelne, odzwierciedlające rzeczywisty stan rzeczy. Powinno być zgodne z danymi wykazanymi w sprawozdaniach, jakie organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego zobowiązany jest sporządzić na podstawie przepisów dotyczących sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie z przywołanym powyżej przepisem, zakres przedmiotowy sprawozdania obejmuje w szczególności:

1. dochody i wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego w szczegółowości określonej jak w uchwale budżetowej;
2. zmiany w planie wydatków na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, dokonane w trakcie roku budżetowego;
3. stopień zaawansowania realizacji programów wieloletnich.

Stosownie do treści art. 267 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*, sprawozdanie z wykonania budżetu obejmuje wykaz oświatowych jednostek budżetowych, które posiadają wyodrębniony rachunek dochodów.

Zestawienie dochodów i wydatków budżetu powinno być dokonane w takiej samej szczegółowości, jaka została określona dla uchwały budżetowej. Szczegółowość uchwały budżetowej w zakresie dochodów i wydatków ustalają przepisy art. 235 ust. 1 pkt 1 i art. 236 ust. 1 i 4 ustawy *o finansach publicznych*. Plan dochodów ujętych w uchwale budżetowej powinien zatem określać prognozowane dochody jednostki samorządu terytorialnego co najmniej:

– w układzie działów klasyfikacji budżetowej;
– z podziałem na dochody bieżące i dochody majątkowe w obrębie każdego działu;
– ze wskazaniem źródeł dochodów bieżących i majątkowych w danym dziale.

Plan wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego obejmuje planowane kwoty zarówno wydatków bieżących, jak i wydatków majątkowych w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej. W planie wydatków bieżących wyodrębnia się w poszczególnych działach i rozdziałach kwoty wydatków bieżących, w szczególności w podziale na:

– wydatki jednostek budżetowych ogółem, z wyodrębnieniem wydatków na wynagrodzenia i składki od nich naliczane oraz wydatków związanych z realizacją ich statutowych zadań;
– dotacje na zadania bieżące;
– świadczenia na rzecz osób fizycznych;
– wydatki na programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego;
– wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego, przypadające do spłaty w danym roku budżetowym;
– obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego.

W planie wydatków majątkowych wyodrębnia się w układzie działów i rozdziałów planowane kwoty wydatków majątkowych, do których zalicza się wydatki na:

– inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym na programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego;
– zakup i objęcie akcji i udziałów;
– wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego.

Przywołane przepisy określają wymaganą ustawowo (minimalną) szczegółowość uchwały budżetowej w zakresie dochodów i wydatków. Szczegółowość sprawozdania z wykonania budżetu nie może być natomiast mniejsza niż szczegółowość podjętej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwały budżetowej. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może w oparciu o przepisy art. 235 ust. 4 i art. 236 ust. 5 zwiększyć szczegółowość planu dochodów i wydatków budżetu, np. wprowadzając w poszczególnych grupach wydatków paragrafy klasyfikacji budżetowej. I właśnie w takiej szczegółowości, odpowiadającej treści podjętej uchwały budżetowej, należy sporządzić sprawozdanie w zakresie planu dochodów i wydatków.

Wymaganym przez ustawę elementem sprawozdania z wykonania budżetu jest omówienie zmian w planie wydatków na realizację programów finansowanych z udziałem środków wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy *o finansach publicznych*. Zgodnie ze wskazanym przepisem, są to środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) i środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt 2. Z kolei w art. 5 ust. 3 określono katalog środków, o których stanowi ust. 1 pkt 2. Realizacja wynikającego z art. 269 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych* obowiązku polega na przedstawieniu przez organ wykonawczy zmian dotyczących poszczególnych zadań finansowanych z udziałem wymienionych w ustawie środków, wskazując jednocześnie wielkości zmienionych kwot. W sprawozdaniu należy zatem określić zadania (programy, projekty) finansowane z określonych w ustawie środków oraz wyspecyfikować zmiany wprowadzone w trakcie roku budżetowego w planie wydatków na ich realizację (zarówno zwiększenia, jak i zmniejszenia) poprzez wskazanie ogólnej kwoty zmian lub w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej.

Analiza stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich powinna być połączona z omówieniem wydatków zaplanowanych w budżecie na poszczególne przedsięwzięcia w powiązaniu ze źródłami ich finansowania, z uwzględnieniem ewentualnych zmian w planie tych wydatków. Użyte w art. 269 pkt 3 sformułowanie „programy wieloletnie" powinno być odniesione do przedsięwzięć definiowanych w przepisie art. 226 ustawy *o finansach publicznych*. W sprawozdaniu należy zatem określić nazwę przedsięwzięcia realizowanego w ciągu roku budżetowego, wskazać kwotę ogółem nakładów do poniesienia na jego realizację, wysokość wydatków poniesionych w roku budżetowym, zmiany kwot wydatków dokonane w roku lub kolejnych latach budżetowych i ewentualną kwotę pozostałą do poniesienia w latach (roku) następnych, w zależności od okresu realizacji.

W przypadku poręczeń i gwarancji udzielanych przez jednostki samorządu terytorialnego, które w rozumieniu art. 226 ust. 4 pkt 3 stanowią przedsięwzię-

cia, w treści sprawozdania należy określić kwotę udzielonego poręczenia lub gwarancji ogółem, wskazać zabezpieczaną wierzytelność i okres trwania zabezpieczenia. Odnosząc się do umów niezbędnych do zapewnienia ciągłości działania jednostki, z których wynikają płatności wykraczające poza rok budżetowy (art. 226 ust. 4 pkt 2), w sprawozdaniu rocznym należy określić przedmiot umowy, wskazać okres, na jaki została zawarta oraz wysokość płatności przypadających w poszczególnych latach budżetowych.

Obowiązek ujęcia w sprawozdaniu rocznym wykazu oświatowych jednostek budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów, dotyczy jednostek budżetowych działających na podstawie ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty*[9], w których na podstawie odrębnej uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego utworzono wydzielony rachunek dochodów. Przepis art. 267 ust. 2 nie wymaga zestawienia dla każdej jednostki dochodów wydzielonych i sfinansowanych nimi wydatków. Ponieważ zestawienie wykazu jednostek jest przedkładane łącznie z zestawieniem z wykonania budżetu, zatem powinno również zawierać takie zestawienie. Brak jest bowiem racjonalnego uzasadnienia do przedkładania wyłącznie wykazu tych jednostek bez jakiegokolwiek odniesienia się do zrealizowanych dochodów i wydatków.

Zakres sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie powinien się ograniczać wyłącznie do przedstawienia danych określonych w art. 269 i art. 267 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*. Z przepisu art. 269 wynika bowiem, że sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinno uwzględniać „w szczególności" wymienione w nim elementy. Z tego punktu widzenia pożądane jest, by szczegółowość sprawozdania była jak najszersza. Powinno ono w swojej treści zawierać część opisową, omawiającą realizację dochodów i wydatków budżetowych, a także, co istotne dla prawidłowej oceny realizacji budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wyjaśniać przyczyny ewentualnych rozbieżności pomiędzy wielkościami zaplanowanymi w uchwale budżetowej a wykonanymi. Przedkładane przez organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego sprawozdania mogą również zawierać w swojej treści odniesienie do realizacji dochodów i wydatków zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w podziale na dotacje dla jednostek z sektora i spoza sektora finansów publicznych, wydatków wynikających ze szczególnych zasad wykonywania budżetu, np. w zakresie funduszu sołeckiego, realizacji przychodów i rozchodów budżetowych, stanu zadłużenia jednostki z ewentualnym określeniem źródeł powstania zadłużenia. Często w sprawozdaniach organ wykonawczy odnosi się do zadań realizowanych w formach gospodarki pozabudżetowej poprzez wykazanie przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych. Umieszczanie tego rodzaju danych w treści sprawozdania należy uznać za służące pełnemu przedstawieniu realizacji gospodarki budżetowej prowadzonej przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

Należy podkreślić, że przepisy ustawy *o finansach publicznych* nie zawierają upoważnienia dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do określenia szerszego zakresu sprawozdania czy innych szczegóło-

[9] J.t.: DzU 2004 nr 256, poz. 2572 z późn. zm.

wych wymogów, jakim powinno ono odpowiadać. W obowiązującym stanie prawnym brakuje bowiem przepisu, który by wyraźnie ustanawiał takie kompetencje organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, jakie zawarto np. w odniesieniu do informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze roku budżetowego.

Sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych

Organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, stosownie do art. 267 ust. 1 pkt 2, zobowiązany jest przedstawić sprawozdania, o których mowa w art. 265 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*. Przepis ten nakłada na wymienione w art. 9 pkt 10, 13 i 14 jednostki, dla których organem założycielskim jest jednostka samorządu terytorialnego, obowiązek przedłożenia sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego jednostki w szczegółowości nie mniejszej niż w planie finansowym. Obowiązek określony w tym przepisie dotyczy zatem:

1. samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej działających na podstawie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku *o działalności leczniczej*[10];
2. samorządowych instytucji kultury, działających na podstawie ustawy z dnia 25 października 1991 roku *o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej*[11], prowadzonych w szczególności w formie teatru, opery, operetki, filharmonii, orkiestry, instytucji filmowej, kina, muzeum, biblioteki, domu kultury, ogniska artystycznego, galerii sztuki oraz ośrodka badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury;
3. innych samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych przepisów w celu wykonywania zadań publicznych. Jako przykłady można wskazać wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego, działające na podstawie ustawy z dnia 20 czerwca 1997 roku – *Prawo o ruchu drogowym*[12], wojewódzkie ośrodki doradztwa rolniczego, działające na podstawie ustawy z dnia 22 października 2004 roku *o jednostkach doradztwa rolniczego*[13], oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej, działające na podstawie ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 roku – *Prawo ochrony środowiska*[14].

Jednostki te zobowiązane są złożyć organowi wykonawczemu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdanie roczne z wykonania planu finansowego w terminie do 28 lutego roku następującego po upływie roku budżetowego. Sprawozdanie powinno być sporządzone w szczegółowości odpowiadającej co najmniej szczegółowości planu finansowego danej jednostki, opracowanego na podstawie właściwych dla tej jednostki przepisów szczegółowych[15]. Przepisy w sposób zróżnicowany regulują treść planów finansowych poszczególnych samorządowych osób prawnych. W przypadku samodzielnych publicznych za-

[10] DzU nr 112, poz. 654 z późn. zm.
[11] J.t.: DzU 2012, poz. 406.
[12] J.t.: DzU 2005 nr 108, poz. 908 z późn. zm.
[13] DzU nr 251, poz. 2507 z późn. zm.
[14] J.t.: DzU 2008 nr 25, poz. 150 z późn. zm.
[15] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 736.

kładów opieki zdrowotnej ustawodawca ograniczył się tylko do stwierdzenia, że podstawę ich gospodarki stanowi plan finansowy ustalany przez kierownika (art. 53 ustawy *o działalności leczniczej*). W przypadku samorządowych instytucji kultury przepisy ustawy *o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej* rozstrzygają, że podstawą ich gospodarki finansowej jest plan finansowy ustalony przez dyrektora z zachowaniem wysokości dotacji organizatora (art. 27 ust. 3). Zgodnie z art. 27 ust. 4 przywołanej ustawy, instytucja kultury sporządza plan finansowy zgodnie z przepisami ustawy *o finansach publicznych*. Zastosowanie znajdą w tym przypadku artykuły 30 i 31 ustawy *o finansach publicznych*, określające elementy struktury planu finansowego tych jednostek. Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska sporządzają plany finansowe w szczegółowości określonej w art. 400q ust. 4 ustawy – *Prawo ochrony środowiska* oraz w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 16 listopada 2010 roku *w sprawie gospodarki finansowej Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej i wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej*[16]. W przypadku pozostałych samorządowych osób prawnych (wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego, wojewódzkie ośrodki doradztwa rolniczego) regulacje dotyczące ich planów finansowych zawarte są w przepisach wykonawczych: rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 2 października 2002 roku *w sprawie szczegółowych warunków gospodarki finansowej wojewódzkiego ośrodka ruchu drogowego oraz szczegółowych warunków ewidencji przychodów i kosztów związanych z działalnością ośrodka*[17] oraz rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2009 roku *w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej oraz sporządzania planu finansowego jednostek doradztwa rolniczego*[18].

Informacja o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego

Informacja o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego przedkładana jest organowi stanowiącemu po zakończeniu roku budżetowego i przedstawiana łącznie z rocznym sprawozdaniem z wykonania budżetu w terminie do 31 marca. Należy zauważyć, że obowiązująca ustawa *o finansach publicznych* posługuje się pojęciem „mienie jednostki samorządu terytorialnego", podczas gdy poprzednie regulacje posługiwały się pojęciem „mienie komunalne". Pojęcie „mienie komunalne" ma szersze znaczenie niż „mienie jednostki samorządu terytorialnego", gdyż obejmuje również mienie należące do samorządowych osób prawnych[19]. Trzeba jednak zaznaczyć, że ustawodawca nie jest w pełni konsekwentny w swoim działaniu, gdyż w obrębie art. 267 posługuje się również zwrotem „mienie komunalne", kiedy zobowiązuje do zamieszczenia w informacji danych o zmianach w stanie mienia komunalnego od dnia złożenia poprzedniej informacji. W obecnym stanie prawnym, gdy informacja przedstawiana jest łącznie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu, stanowi ona głównie podstawę weryfikacji wykonania budżetu w zakresie związanym z gospodarowaniem mieniem jednostki samorządu terytorialnego.

[16] DzU nr 226, poz. 1479.
[17] DzU nr 176, poz. 1443.
[18] DzU nr 223, poz. 1780.
[19] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *op. cit.*, s. 743.

Użyte w ustawie pojęcie mienia odnosi się zarówno do nieruchomości – gruntów, budynków oraz części budynków (lokali stanowiących na mocy odrębnych przepisów odrębny od gruntu przedmiot własności), jak i rzeczy ruchomych.

Informacja powinna zawierać w swojej treści:

1. dane dotyczące przysługujących jednostce **praw własności**. Prawo to jest najszerszym i najpełniejszym prawem podmiotowym i obejmuje triadę uprawnień właścicielskich, tj. uprawnienie do posiadania rzeczy, uprawnienie do korzystania z rzeczy i uprawnienie do rozporządzania rzeczą. Przedmiotem prawa własności są zarówno nieruchomości, jak i rzeczy ruchome;
2. dane dotyczące innych niż własność praw majątkowych, w tym w szczególności o ograniczonych prawach rzeczowych, użytkowaniu wieczystym, wierzytelnościach, udziałach w spółkach, akcjach. **Ograniczone prawa rzeczowe** to inaczej prawo do rzeczy cudzej, takie jak np. użytkowanie, służebność, zastaw, hipoteka. Prawa rzeczowe ograniczone zapewniają uprawnionemu tylko ściśle określony zakres uprawnień względem rzeczy. **Użytkowanie wieczyste** – specyficzne dla polskiego prawa cywilnego prawo podmiotowe dotyczące nieruchomości gruntowej, jeden z trzech rodzajów praw rzeczowych, obok własności i praw rzeczowych ograniczonych. Prawo to powstaje w wyniku zawarcia umowy w formie aktu notarialnego oraz wpisu do księgi wieczystej. Oddający w użytkowanie pozostaje właścicielem gruntu i pobiera z tego tytułu opłatę roczną od użytkownika. Użytkownik ma prawa zbliżone do właściciela. Korzysta z gruntu z wyłączeniem innych osób. Może prawem swobodnie rozporządzać, czyli sprzedać je, obciążać, zapisać w testamencie. **Wierzytelności** – uprawnienie do żądania spełnienia świadczenia z określonego stosunku zobowiązaniowego przysługujące wierzycielowi wobec dłużnika i składające się z jednego lub wielu roszczeń lub praw kształtujących, czyli prawa wynikające ze stosunków zobowiązaniowych, najczęściej umów. Stosunek zobowiązaniowy to, w świetle art. 353 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku – *Kodeks cywilny*[20], stosunek prawny, w którym jedna strona, zwana wierzycielem, ma prawo od drugiej strony, zwanej dłużnikiem, domagać się określonego zachowania (świadczenia), a dłużnik powinien to świadczenie spełnić. Uprawnienie przysługujące wierzycielowi w stosunku zobowiązaniowym nazywa się wierzytelnością. Ponieważ najczęściej w informacji o stanie mienia chodzić będzie o wierzytelności pieniężne, zatem w informacji należy zamieszczać zarówno kwoty dotyczące świadczenia głównego, jak i świadczeń ubocznych (odsetek). Jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne) oraz przystępować do takich spółek. W informacji należy zatem zamieszczać dane dotyczące uprawnień majątkowych z **akcji lub udziałów** (ilość akcji lub udziałów przysługujących jednostce samorządu terytorialnego, ich wartość);
3. dane w zakresie posiadania. Posiadanie jest instytucją prawa rzeczowego oznaczającą stan faktyczny, polegający na władaniu określoną rzeczą przez posiadacza (art. 336 kc). Posiadanie jest pozostającym pod ochroną prawa stanem faktycznym, z którym prawo wiąże szereg skutków prawnych, jak np. zasiedzenie. W informacji należy zatem wskazać, jakie składniki mienia jednostki samorządu terytorialnego znajdują się w posiadaniu tej jednostki;

[20] DzU nr 16, poz. 93 z późn. zm.

4. dane o zmianach w stanie mienia komunalnego, w zakresie określonym w lit. a i b ust. 1 art. 267 ustawy, od dnia złożenia poprzedniej informacji. W tej części informacji powinno się przedstawić dane dotyczące np. zmian w prawie własności wynikających ze zbycia i nabycia nieruchomości, wygaśnięcia prawa użytkowania wieczystego, sprzedaży lub nabycia akcji lub udziałów itp.;
5. dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania. Dochody te będą pochodziły głównie z gospodarowania nieruchomościami. W informacji należy wykazać przykładowo dochody uzyskane z tytułu sprzedaży nieruchomości, czynszu wynikającego z umów najmu lub dzierżawy, dochody z dywidendy przysługującej wspólnikowi spółki, opłaty z tytułu wieczystego użytkowania;
6. inne dane i informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia jednostki samorządu terytorialnego. Należy tu wskazać zdarzenia, które wpływają na stan mienia jednostki samorządu terytorialnego, a nie są wyodrębnione w pkt 4 informacji.

Ustawa *o finansach publicznych* nie określa wymogów dotyczących formy informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, jak również nie wskazuje źródeł pochodzenia danych zamieszczonych w informacji. W konsekwencji, zarówno wyboru formy, jak i źródła danych stanowiących podstawę opracowania informacji dokonuje organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

Publikacja sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Przepis art. 62 ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym* stanowi, że wójt niezwłocznie ogłasza uchwałę budżetową i **sprawozdanie z jej wykonania w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego.** Z powyższego wynika obowiązek opublikowania w trybie przewidzianym dla przepisów prawa miejscowego, czyli w wojewódzkim dzienniku urzędowym, sprawozdania z wykonania uchwały budżetowej. Obowiązek ten dotyczy tylko sprawozdania z wykonania budżetu w rozumieniu art. 267 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*.

Z przepisu art. 61 pkt 2 ustawy *o samorządzie powiatowym* wynika, że gospodarka środkami finansowymi znajdującymi się w dyspozycji powiatu jest jawna. Wymóg jawności jest spełniany w szczególności przez opublikowanie uchwały budżetowej oraz **sprawozdań z wykonania budżetu** powiatu. Przepis ten nakazuje opublikowanie sprawozdań z wykonania budżetu powiatu. Niestety, ustawodawca nie określił, jakiego rodzaju sprawozdania powinny zostać opublikowane – czy tylko określone w art. 267 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych,* czy również inne, np. sprawozdania przygotowywane zgodnie z przepisami o sprawozdawczości budżetowej.

Stosownie do art. 72 pkt 2 ustawy *o samorządzie województwa*, gospodarka środkami finansowymi znajdującymi się w dyspozycji samorządu województwa jest jawna. Wymóg jawności jest spełniany między innymi przez opublikowanie uchwały budżetowej oraz **sprawozdań z wykonania budżetu województwa**. Przepis nakazuje opublikowanie sprawozdań z wykonania budżetu województwa. Podobnie jak w przypadku samorządu powiatowego, ustawodawca nie sprecyzował jednak, jakiego rodzaju sprawozdania powinny zostać opublikowane.

Powołane przepisy stanowią wyraz realizacji zasady jawności gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego i formułują nakaz podania do publicznej wiadomości sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Należy zaznaczyć, że tylko przepisy ustawy *o samorządzie gminnym* wskazują, poprzez sformułowanie: „w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego", publikator, w którym należy przedstawić sprawozdanie. W tym zakresie należy wziąć pod uwagę treść art. 13 pkt 7 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*[21], zgodnie z którym sprawozdanie z wykonania budżetu gminy, powiatu i województwa podlega ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Sprawozdania z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego podawane są również do publicznej wiadomości poprzez ich publikację na stronach internetowych Biuletynu Informacji Publicznej.

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego

Obok dokumentów określonych w przepisie art. 267 ustawy *o finansach publicznych*, dokumentem, który ma znaczenie przy ocenie zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, jest sprawozdanie finansowe. Organ wykonawczy powinien przedstawić roczne sprawozdanie organowi stanowiącemu w terminie do 31 maja roku następującego po roku budżetowym.

Zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 roku *o rachunkowości*[22], sprawozdanie finansowe obejmuje bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową.

Zakres przedmiotowy sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego określa § 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku *w sprawie szczególnych zasad 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*[23]. Zgodnie ze wskazanym przepisem, sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:

1. bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
2. łącznego bilansu, obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
3. łącznego rachunku zysków i strat, obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia;
4. łącznego zestawienia zmian w funduszu, obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia.

[21] DzU nr 62, poz. 718 z późn. zm.
[22] J.t.: DzU 2009 nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
[23] DzU nr 128, poz. 861 z późn. zm.

Sprawozdanie finansowe ze względu na zakres danych powinno spełniać przede wszystkim funkcję informacyjną. Sporządzane jest na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych przez poszczególne jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Nowym wymogiem, określonym w art. 268 ustawy *o finansach publicznych*, jest nałożenie na jednostki samorządu terytorialnego, w których liczba mieszkańców, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tysięcy, obowiązku badania rocznego sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta.

Chodzi tu zatem o liczbę mieszkańców jednostki samorządu terytorialnego – gminy, powiatu, województwa. Z tego punktu widzenia wydaje się, że badaniu przez biegłego rewidenta nie będzie podlegało sprawozdanie finansowe związku komunalnego, gdyż związek komunalny tworzą jednostki samorządu terytorialnego, zatem związek samoistnie „nie posiada mieszkańców", których liczbę ustala Główny Urząd Statystyczny.

Wyboru podmiotu właściwego do badania sprawozdania dokonuje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Za takim rozwiązaniem przemawia brzmienie art. 66 ust. 4 ustawy *o rachunkowości*, zgodnie z którym „wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych do wykonywania badania lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej". Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki (art. 65 ust. 1 ustawy *o rachunkowości*).

Z treści ust. 2 przywołanego przepisu wynika, że przedmiotowa opinia powinna w szczególności stwierdzać, czy badane sprawozdanie finansowe:

– zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;
– zostało sporządzone zgodnie z określonymi ustawą zasadami rachunkowości;
– jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową;
– przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje, a w odniesieniu do sprawozdania z działalności jednostki – czy informacje zawarte w tym sprawozdaniu uwzględniają postanowienia art. 49 ust. 2 i zgodne są z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Opinia Regionalnej Izby Obrachunkowej

Zgodnie z art. 267 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*, sprawozdanie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia regionalnej izbie obrachunkowej w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym.

Z przywołanego przepisu wynika zatem obowiązek przedstawienia regionalnej izbie obrachunkowej sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierającego zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu jednostki samorządu terytorialnego w szczegółowości nie mniejszej niż w uchwale budżetowej, materiałów określonych w przepisie art. 269 oraz wykazu oświatowych jednostek budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów.

Określając zadania RIO związane z jej udziałem w opiniowaniu sprawozdania rocznego i towarzyszących temu sprawozdaniu dokumentów, ustawodawca nie zachował jednak spójności pomiędzy regulacjami przyjętymi w ustawie *o finansach publicznych* i ustawie z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*[24].

Stosownie do art. 13 pkt 5 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, do zadań RIO należy wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) sprawozdaniach z wykonania budżetu wraz z informacjami o stanie mienia jednostek samorządu terytorialnego i objaśnieniami. Z ustawy o *regionalnych izbach obrachunkowych* wynika zatem obowiązek opiniowania, obok sprawozdania z wykonania budżetu, również sprawozdania o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego wraz z objaśnieniami. Wobec takiego zróżnicowania zapisów ustawowych, Kolegium RIO w Rzeszowie przyjęło, że przedmiotem opinii składów orzekających są dokumenty, które organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego jest zobowiązany przedstawić organowi nadzoru stosownie do artykułów 267 ust. 1 pkt 1 i 269 oraz 267 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

RIO jest organem kontroli zewnętrznej współuczestniczącym w procedurze zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Sporządzanie przez RIO opinii o sprawozdaniu z wykonania budżetu jest czynnikiem mającym pomóc radzie, w tym zwłaszcza komisji rewizyjnej, w prawidłowym przeprowadzeniu kontroli[25]. Opinia ta jest źródłem informacji pomocnych organowi stanowiącemu w procesie oceny wykonania budżetu, ale nie ma charakteru wiążącego dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. „Opinie składów orzekających RIO nie są niczym innym, tylko stanowiskiem RIO w sprawach będących przedmiotem opinii, a więc (…) informacją o poglądzie RIO na dany temat (…)"[26]. Odmienna interpretacja stanowiłaby bowiem naruszenie zasady wyłącznej kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (związku komunalnego) do rozpatrywania sprawozdania i udzielania absolutorium z tytułu wykonania budżetu.

Od opinii wydanej przez skład orzekający RIO w zakresie wynikającym z art. 13 pkt 5 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* przysługuje odwołanie do Kolegium Izby. Odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od doręczenia uchwały składu orzekającego. Rozstrzygniecie Kolegium w zakresie odwołania jest ostateczne i nie przysługuje od niego odwołanie do sądu administracyjnego.

---

[24] J.t.: DzU 2001 nr 55, poz. 577 z późn. zm.

[25] Cz. Burek, *Absolutorium gminne – konieczna nowelizacja*, „Finanse Komunalne" 2006, nr 9, s. 9.

[26] Z. Janku, *Charakter prawny opinii wydawanych przez składy orzekające regionalnej izby obrachunkowej*, „Finanse Komunalne" 1994, nr 2, s. 13.

Ustawodawca zawarł szczegółowe regulacje dotyczące sytuacji wydania przez skład orzekający RIO negatywnej opinii w zakresie wynikającym z art. 13 pkt 5 ustawy.

Przepis art. 21 ust. 2 nakłada na prezesa RIO obowiązek poinformowania właściwego wojewody i ministra właściwego do spraw finansów publicznych o negatywnej opinii w sprawie, określonej w art. 13 pkt 5 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*. „Informacja o negatywnej opinii o sprawozdaniach rocznych, zwłaszcza, gdy powtórzy się kilkakrotnie, stanowi element składający się na obraz sytuacji w danej j.s.t., mogący świadczyć o naruszaniu prawa przez jej organy oraz inicjujący konieczność podjęcia działań naprawczych w formach przewidzianych w ustawach ustrojowych, w tym nawet tych najostrzejszych, z wprowadzeniem zarządu komisarycznego włącznie”[27].

Negatywną opinię RIO o sprawozdaniu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, stosownie do treści art. 21 ust. 3 ustawy, organ wykonawczy jest zobowiązany przedstawić organowi stanowiącemu nie później, niż przed rozpatrzeniem absolutorium dla organu wykonawczego. Opinia RIO o sprawozdaniu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest jednym z dokumentów, z którymi powinien zapoznać się organ wykonawczy przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium. W przypadku negatywnej opinii, organ wykonawczy musi łącznie z tą opinią przedstawić organowi stanowiącemu odpowiedź na zawarte w niej zarzuty. Przedmiotowa opinia nie jest wiążąca dla organu stanowiącego, tzn. nie powoduje obowiązku podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium.

Przepis art. 23 ust. 3 nie określa formy, w jakiej organ wykonawczy ma obowiązek odpowiedzieć na zarzuty zawarte w negatywnej opinii o sprawozdaniu z wykonania budżetu. Jak się wydaje, powinna to być odpowiedź na piśmie, dostarczona radnym wraz z materiałami na sesję, podczas której kwestia ta będzie procedowana.

Najistotniejsze zagadnienia sygnalizowane w opiniach składów orzekających RIO dotyczących sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

Zagadnienia formalne:

1. przedłożone sprawozdanie nie zawiera wszystkich elementów określonych w przepisie art. 267 ust. 1 w związku z art. 269 i 267 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*, np. brak informacji o stopniu realizacji przedsięwzięć wieloletnich;
2. szczegółowość sprawozdania rocznego z wykonania budżetu w zakresie dochodów i wydatków nie odpowiada wymogom art. 267 ust. 1 pkt 1 ustawy, tj. opracowane zostało w mniejszej szczegółowości niż określona w uchwale budżetowej;
3. przekroczono termin złożenia sprawozdania, tj. 31 marca roku budżetowego.

[27] P. Ciszewski, Z. Mykowska, *Komentarz do art. 21 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych*, LEX Polski Serwer Prawa.

Kwestie dotyczące wykonywania budżetu:

1. zakończenie roku budżetowego deficytem wyższym niż planowany, co narusza zasadę uprzedniości budżetu, w tym określenie deficytu i źródeł jego finansowania w uchwale budżetowej;
2. przekroczenie granicy zadłużenia jednostki powyżej 60% progu (wykonanych dochodów) oraz przekroczenie progu spłat zobowiązań powyżej 15% (wykonanych dochodów);
3. naruszenie zasady równoważenia budżetu w części bieżącej (art. 242 ustawy *o finansach publicznych*);
4. zaciągnięcie kredytu lub pożyczki bez uprzedniego ich zaplanowania, w tym powyżej kwot wynikających z przyjętych w uchwale budżetowej limitów;
5. włączenie w finansowanie deficytu budżetu źródeł przychodów bez określenia ich w uchwale budżetowej, a także środków niestanowiących przychodów budżetu (np. raty subwencji oświatowej).

MIROSŁAW PACZOCHA

Postępowanie absolutoryjne

Instytucja absolutorium komunalnego stanowi jeden z elementów procedury zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Najważniejszą rolę w procedurze absolutoryjnej odgrywa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (rada gminy, rada powiatu, sejmik województwa), działając na wstępnym etapie poprzez komisję rewizyjną, a następnie bezpośrednio.

Kompetencje komisji rewizyjnej, jak również samego organu stanowiącego w omawianym zakresie określają przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[1] (dalej: u.f.p.) oraz ustawy z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[2] (dalej: u.s.g.), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[3] (dalej: u.s.p.) i ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[4] (dalej: u.s.w.).

Komisja rewizyjna i jej obowiązki w postępowaniu absolutoryjnym

Ustrój i kompetencje komisji rewizyjnej

Komisja rewizyjna pod kilkoma względami w istotny sposób wyróżnia się spośród pozostałych komisji organu stanowiącego. Przede wszystkim jest to jedyna komisja obligatoryjna, a więc taka, która musi zostać powołana przez organ stanowiący[5]. Wszystkie inne komisje, zarówno stałe, jak i doraźne, są fakultatywne. W skład komisji rewizyjnej wchodzić mogą wyłącznie radni (podobnie jak w skład innych komisji), jednakże z pewnymi ograniczeniami, które w pozostałych komisjach nie występują. Członkami komisji rewizyjnej rady gmi-

[1] DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
[2] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.
[3] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.
[4] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.
[5] Zgodnie z art. 18a ust. 1 u.s.g., rada gminy kontroluje działalność wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy; w tym celu powołuje komisję rewizyjną. Analogiczne regulacje, dotyczące komisji rewizyjnych organów stanowiących powiatu i województwa, zawierają pozostałe samorządowe ustawy ustrojowe (art. 16 ust. 1 u.s.p. – „Rada powiatu kontroluje działalność zarządu oraz powiatowych jednostek organizacyjnych. W tym celu powołuje komisję rewizyjną"; art. 30 ust. 1 u.s.w. – „Sejmik województwa kontroluje działalność zarządu województwa oraz wojewódzkich samorządowych jednostek organizacyjnych. W tym celu powołuje komisję rewizyjną"). Użycie zwrotu „powołuje" oznacza w języku prawnym obowiązek powołania takiej komisji.

ny nie mogą być przewodniczący i wiceprzewodniczący rady gminy (art. 18a ust. 2 u.s.g.). W skład komisji rewizyjnej rady powiatu nie mogą wchodzić przewodniczący i wiceprzewodniczący rady powiatu oraz radni będący członkami zarządu powiatu (art. 16 ust. 2 u.s.p.), a w skład komisji rewizyjnej sejmiku województwa – marszałek województwa, przewodniczący i wiceprzewodniczący sejmiku województwa oraz radni będący członkami zarządu województwa (art. 30 ust. 2 u.s.w.). W skład komisji rewizyjnej muszą wchodzić przedstawiciele wszystkich klubów radnych, jakie funkcjonują w organie stanowiącym, o czym przesądzają przywołane wyżej przepisy.

Niektóre kompetencje komisji rewizyjnych są wprost określone w samorządowych ustawach ustrojowych. Dotyczy to przede wszystkim kompetencji kontrolnych[6]. Komisja rewizyjna wykonuje także inne zadania w zakresie kontroli, zlecone jej przez organ stanowiący[7]. Poza kompetencjami kontrolnymi ustawa przyznaje komisji rewizyjnej pewne uprawnienia opiniodawcze i wnioskowe. Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego i występuje do organu stanowiącego z wnioskiem w sprawie udzielenia lub w sprawie nieudzielenia absolutorium organowi wykonawczemu[8]. Komisja rewizyjna rady gminy wydaje także opinię o wniosku dotyczącym przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta z innej przyczyny niż nieudzielenie mu absolutorium[9]. Komisje rewizyjne rady powiatu i sejmiku województwa opiniują natomiast odpowiednio kwestię odwołania starosty oraz kwestię odwołania marszałka województwa z innej przyczyny niż nieudzielenie absolutorium[10].

Komisja rewizyjna jest wewnętrznym organem rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa i pełni wobec nich funkcje pomocnicze. Posiada, co prawda, pewne własne, ustawowo określone kompetencje, jednakże są one ściśle powiązane z zadaniami organu stanowiącego.

Uprawnienia kontrolne komisji rewizyjnej

Komisja rewizyjna ma szerokie uprawnienia kontrolne, ale jej kompetencje w tym zakresie nie są samodzielne. Kontrole wykonywane są w imieniu organu stanowiącego. Komisja nie może sama decydować o przeprowadzeniu określonych kontroli, wyznaczać ich zakresu czy planu. O przeprowadzeniu kontroli decyduje organ stanowiący, który także ustala zakres postępowania kontrolnego. Również plan kontroli określa organ stanowiący. Komisja rewizyjna może co najwyżej opracować projekt takiego planu, który wymaga zatwierdzenia przez organ stanowiący.

---

[6] Por. przypis 5.

[7] Art. 18a ust. 4 zd. 1 u.s.g. („Komisja rewizyjna wykonuje inne zadania zlecone przez radę w zakresie kontroli") i art. 16 ust. 1 zd. 1 u.s.p. („Komisja rewizyjna wykonuje inne zadania zlecone przez radę powiatu w zakresie kontroli"). Odpowiednika cytowanych przepisów brak jest w u.s.w. Podzielić należy pogląd Andrzeja Szewca, iż nie oznacza to braku możliwości zlecenia komisji rewizyjnej zadań kontrolnych przez sejmik województwa, albowiem to on określa zakres zadań stałych komisji, zgodnie z art. 28 u.s.w. (A. Szewc, *Ustawa o samorządzie województwa. Komentarz*, Warszawa 2008, teza 11 do art. 30), aczkolwiek w doktrynie wypowiedziano także pogląd przeciwny (P. Dobosz [w:] *Komentarz do ustawy o samorządzie województwa*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2005, teza 2 do art. 30).

[8] Art. 18a ust. 3 zd. 1 u.s.g., art. 16 ust. 3 zd. 1 u.s.p., art. 30 ust. 3 zd. 1 u.s.w.

[9] Art. 28b ust. 2 u.s.g.

[10] Art. 31 ust. 3 u.s.p., art. 37 ust. 3 u.s.w.

Czynności kontrolne komisji rewizyjnej bywają niekiedy powodem konfliktów pomiędzy wójtem czy skarbnikiem a komisją czy też jej poszczególnymi członkami.

Nierzadko przyczyną sporów jest chęć uzyskania przez komisję rewizyjną informacji dotyczących konkretnego postępowania administracyjnego czy postępowania podatkowego, a także innych informacji zawierających dane osobowe. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku *o ochronie danych osobowych*[11] w art. 1 ust. 1 gwarantuje każdemu prawo do ochrony dotyczących go danych osobowych. Pojęcie danych osobowych jest szerokie – obejmuje swym zakresem wszelkie informacje dotyczące zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej. Akta sprawy administracyjnej (podobnie jak sprawy podatkowej) zawierają dane osobowe, które mogą być przetwarzane w zakresie i w trybie określonym ustawą o ochronie danych osobowych. Pod pojęciem przetwarzania danych ustawa rozumie jakiekolwiek operacje wykonywane na danych osobowych, takie jak: zbieranie, utrwalanie, przechowywanie, opracowywanie, zmienianie, udostępnianie i usuwanie. Zasady przetwarzania danych osobowych określa rozdział 3 ustawy. Szczególne znacznie mają tu przepisy art. 23 ust. 1, zgodnie z którymi „przetwarzanie danych jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy:

1. osoba, której dane dotyczą, wyrazi na to zgodę, chyba że chodzi o usunięcie dotyczących jej danych;
2. jest to niezbędne dla zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa;
3. jest to konieczne do realizacji umowy, gdy osoba, której dane dotyczą, jest jej stroną lub gdy jest to niezbędne do podjęcia działań przed zawarciem umowy na żądanie osoby, której dotyczą;
4. jest niezbędne do wykonania określonych prawem zadań realizowanych dla dobra publicznego;
5. jest to niezbędne dla wypełnienia prawnie usprawiedliwionych celów realizowanych przez administratorów danych albo odbiorców danych, a przetwarzanie nie narusza praw i wolności osoby, której dotyczą".

Jak trafnie podnosi się w doktrynie, „warunkami legalnego wglądu komisji rewizyjnej do akt indywidualnych spraw administracyjnych są: 1) uzyskanie zgody zainteresowanego (osoby, której dane dotyczą), albo 2) istnienie przepisu prawa upoważniającego komisję rewizyjną do wglądu, albo 3) wykazanie, że wgląd jest niezbędny do realizacji ustawowych zadań komisji (…)"[12]. Przesłanki te, z uwagi na to, że przepisy dotyczące możliwości przetwarzania danych osobowych stanowią wyjątki od zasady ochrony tych danych, należy interpretować ściśle. Tak więc np. nie będzie wystarczającą przesłanką uzyskania przez komisję rewizyjną wglądu do akt sprawy administracyjnej wykazanie, że jest to niezbędne do przeprowadzenia kontroli, skoro komisja rewizyjna nie jest uprawniona do kontrolowania decyzji administracyjnych[13].

---

[11] J.t.: DzU 2002 nr 101, poz. 926 z późn. zm.

[12] A. Szewc [w:] A. Szewc, G. Jyż, Z. Pławecki, *Samorząd gminny. Komentarz*, Warszawa 2005, teza 6 do art. 18a.

[13] Zagadnienie dostępu członków komisji rewizyjnej do materiałów zawierających dane osobowe było przedmiotem zainteresowania Głównego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, który podkreślił, że kompetencje komisji rewizyjnej w zakresie zapoznawania się z indywidualną dokumentacją można domniemywać jedynie w oparciu o przepisy ustawy *o ochronie danych osobowych* oraz ustawy *o finansach publicznych* (http://www.giodo.gov.pl/452/id_art/2163/j/pl/).

W przypadku postępowania podatkowego należy dodatkowo uwzględnić przepisy dotyczące tajemnicy skarbowej. W myśl przepisu art. 293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – *Ordynacja podatkowa*[14], indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową. Komisja rewizyjna nie jest wymieniona wprost jako podmiot, któremu organ podatkowy udostępnia akta postępowań podatkowych (art. 298 ustawy – *Ordynacja podatkowa*). Trudno też uznać, by była ona innym organem, o którym mowa w punkcie 7 art. 298, gdyż przepis ten dotyczy udostępniania akt w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Nie wyszczególniono jej także jako podmiotu, któremu udostępnia się informacje zawarte w aktach spraw podatkowych na podstawie przepisów art. 299 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Tak więc komisja rewizyjna nie jest uprawniona do zapoznawania się z aktami spraw podatkowych, a także – co do zasady – do uzyskiwania informacji znajdujących się w tych aktach. Pewne modyfikacje w zakresie prawa do uzyskiwania danych, w tym z postępowań podatkowych, wprowadzają przepisy u.f.p. Statuując w art. 33 ust. 1 zasadę jawności gospodarki środkami publicznymi, ustawa stanowi, że jest ona realizowana przez zapewnienie radnym danej jednostki samorządu terytorialnego dostępu do: a) dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych – z zachowaniem przepisów o rachunkowości oraz o ochronie danych osobowych, b) informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli gospodarki finansowej, c) sprawozdań z wykonania planu audytu za rok poprzedni (art. 33 ust. 1 pkt 6) oraz udostępnianie przez jednostki sektora finansów publicznych wykazu podmiotów spoza sektora finansów publicznych, którym ze środków publicznych została udzielona dotacja, dofinansowanie realizacji zadania lub pożyczka, lub którym została umorzona należność wobec jednostki sektora finansów publicznych (art. 33 ust. 1 pkt 8). Natomiast z treści przepisu art. 37 ust. 1 pkt 2 u.f.p. wynika, że w terminie do 31 maja następnego roku zarząd jednostki samorządu terytorialnego podaje do publicznej wiadomości informację obejmującą 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 umorzenia (lit. f), a także wykaz osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym udzielono pomocy publicznej (lit. g), przy czym, z mocy art. 37 ust. 2, podanie do publicznej wiadomości wykazu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 lit. f, nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

Członkowie komisji rewizyjnej (ani inni radni) nie mają prawa do żądania informacji dotyczących np. wynagrodzeń poszczególnych pracowników urzędu czy jednostek organizacyjnych. W szczególności za niedopuszczalne uznać należy spotykane niekiedy praktyki wykonywania kserokopii list płac czy danych o wynagrodzeniu konkretnych pracowników. Narusza to przepisy ustawy *o ochronie danych osobowych*.

Komisja rewizyjna ma natomiast prawo do uzyskania danych jawnych, nieosobowych i zanonimizowanych, w szczególności o przeciętnym wynagrodze-

[14] J.t.: DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zm.

niu pracowników zatrudnionych w urzędzie czy w jednostkach organizacyjnych, tabel stawek wynagrodzenia dla poszczególnych kategorii zaszeregowania, informacji o stanie zatrudnienia w poszczególnych jednostkach organizacyjnych, informacji statystycznych itp.

Wykonując swoje czynności, członkowie komisji rewizyjnej nie mają prawa wydawać poleceń pracownikom samorządowym.

Kompetencjom kontrolnym komisji rewizyjnej nie towarzyszą uprawnienia nadzorcze. Może ona badać dokumenty, oceniać postępowanie kontrolowanych podmiotów, uzyskiwać określone dane, z uwzględnieniem zagadnień przedstawionych powyżej. Nie może natomiast władczo wpływać na ich działalność ani wydawać „zaleceń pokontrolnych" czy karać osób odpowiedzialnych za stwierdzone nieprawidłowości.

Komisja rewizyjna zobligowana jest do realizacji konstytucyjnej zasady praworządności, co oznacza, że działać może wyłącznie w granicach prawa. W swej pracy przestrzegać musi wszystkich powszechnie obowiązujących przepisów, w tym wskazanych wyżej regulacji dotyczących ochrony danych osobowych i tajemnicy skarbowej, jak również innych tajemnic prawnie chronionych.

Jawność działania komisji rewizyjnej

Przepisy samorządowych ustaw ustrojowych statuują zasadę jawności działania organów jednostek samorządu terytorialnego, której ograniczenie wynikać może wyłącznie z ustaw (art. 11b ust. 1 u.s.g., art. 8a ust. 1 u.s.p., art. 15a ust. 1 u.s.w.).

Jawność działania tych organów obejmuje w szczególności prawo obywateli do uzyskiwania informacji, wstępu na sesje organu stanowiącego i na posiedzenia komisji tego organu, a także dostępu do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i posiedzeń komisji (art. 11b ust. 2 u.s.g., art. 8a ust. 2 u.s.p., art. 15a ust. 2 u.s.w.).

Konsekwencją realizacji tej zasady jest umożliwienie obywatelom wstępu na posiedzenia wszystkich komisji, w tym komisji rewizyjnej, oraz dostępu do protokołów z posiedzeń wszystkich komisji, nie wyłączając komisji rewizyjnej. Dotyczy to w szczególności posiedzeń komisji dotyczących absolutorium.

Żadne podustawowe akty normatywne, w tym np. statut jednostki samorządu terytorialnego czy regulamin komisji rewizyjnej, nie mogą zawierać przepisów uniemożliwiających obywatelom udział w posiedzeniach komisji czy dostęp do protokołów z jej posiedzeń. Ewentualne ograniczenia wynikać mogą wyłącznie z aktów rangi ustawowej.

Zadania komisji rewizyjnej w postępowaniu absolutoryjnym

Szczególna rola przypada komisji rewizyjnej w procedurze absolutoryjnej.

W pierwszej kolejności ma ona obowiązek rozpatrzyć określone dokumenty, a mianowicie: sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z wykonania budżetu, łącznie z opinią regionalnej izby obrachunkowej o tym sprawozdaniu, oraz informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, a w jednostkach samorządu terytorialnego, które są zobowiązane do badania sprawozdania

finansowego – także opinię z badania tego sprawozdania (art. 270 ust. 2 u.f.p.). Komisja rewizyjna jest zobowiązana nie tylko zapoznać się ze wskazanymi dokumentami, ale także dokonać ich wnikliwej analizy[15]. Ze sporządzonego przez komisję protokołu musi wynikać, że na swych posiedzeniach rozpatrywała ona wszystkie konieczne dokumenty.

Jakkolwiek nie wynika to z przepisów art. 270 u.f.p., komisja rewizyjna w toku postępowania absolutoryjnego jest także zobligowana do zaopiniowania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Stanowią o tym przepisy art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p. i art. 30 ust. 3 u.s.w.[16] Z niezrozumiałych przyczyn, uchwalając w 2009 roku nową ustawę *o finansach publicznych*, która z założenia miała ujmować w jednym miejscu przepisy dotyczące postępowania absolutoryjnego, prawodawca pozostawił niezmienione przepisy ustaw ustrojowych, regulujące pewne elementy tego postępowania. Nie ulega wątpliwości, że przywołane przepisy u.s.g., u.s.p. i u.s.w. nadal obowiązują, a zatem zawarte w nich regulacje stanowią uzupełnienie procedury absolutoryjnej opisanej w u.f.p.

Podkreślić trzeba, że przedmiotem opiniowania komisji rewizyjnej nie jest przedstawione przez organ wykonawczy sprawozdanie z wykonania budżetu, lecz wykonanie budżetu. Komisja musi zatem wydać opinię o wykonaniu budżetu, a nie o sprawozdaniu z jego wykonania[17]. Jakkolwiek sprawozdanie z wykonania budżetu będzie jednym z istotnych materiałów, w oparciu o które komisja oceni realizację budżetu, to jednak rozstrzygnięcia nie powinny być dokonywane wyłącznie na podstawie tego dokumentu. Komisja rewizyjna musi dokonać własnych ustaleń, w tym przeanalizować wykonanie budżetu, także w oparciu o przeprowadzone kontrole. Opinia komisji rewizyjnej powinna odnosić się w szczególności do realizacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów budżetu, jak również do dokonywanych przez organ wykonawczy zmian w budżecie, przestrzegania zasad gospodarki finansowej, zasad udzielania dotacji, zaciągania zobowiązań, zaciągania kredytów, pożyczek, udzielania pożyczek, poręczeń i gwarancji, lokowania wolnych środków, przestrzegania przepisów dotyczących rachunkowości i dyscypliny finansów publicznych.

Komisja rewizyjna nie ma natomiast kompetencji do opiniowania innych dokumentów, które rozpatruje. Nie może więc opiniować np. sprawozdania finansowego ani informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego. Komisja nie ma także uprawnień dotyczących zatwierdzania przedstawionych jej dokumentów, w tym zatwierdzania sprawozdania finansowego, sprawozda-

[15] Niefortunne jest użycie przez ustawodawcę zwrotu „rozpatruje" w odniesieniu do sprawozdania z wykonania budżetu, gdyż – zgodnie z samorządowymi ustawami ustrojowymi (art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.g., art. 12 pkt 6 u.s.p., art. 18 pkt 9 u.s.w.) – rozpatrywanie sprawozdań z wykonania budżetu (a w województwie także sprawozdań finansowych) należy do wyłącznej właściwości organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

[16] „Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu gminy i występuje z wnioskiem do rady gminy w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium wójtowi" (art. 18a ust. 3 zd. 1 u.s.g.); „Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu powiatu i występuje z wnioskiem do rady powiatu w sprawie udzielenia lub nieudzielenie absolutorium zarządowi" (art. 16 ust. 3 zd. 1 u.s.p.); „Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu i występuje do sejmiku województwa w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi województwa" (art. 30 ust. 3 zd. 1 u.s.w.).

[17] Zdarza się, że komisja rewizyjna opracowuje dokument zatytułowany „Opinia dotycząca wykonania budżetu", w którym opiniuje sprawozdanie z wykonania budżetu, co jest oczywiście nieprawidłowe i świadczy o tym, że komisja nie wykonała prawidłowo swych obowiązków.

nia z wykonania budżetu, informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego. Nie może też „przyjmować" wskazanych dokumentów.

Ponieważ instytucja absolutorium jest ściśle związania z oceną wykonania budżetu, komisja rewizyjna nie może w trakcie procedury absolutoryjnej zajmować się sprawami niezwiązanymi z realizacją budżetu. W praktyce zdarza się, że opinię odnoszącą się do wykonania budżetu komisja rewizyjna formułuje na podstawie ustaleń niezwiązanych z budżetem, wypowiadając się np. o polityce kadrowej wójta (starosty, marszałka), jego cechach osobistych czy też o wykonywaniu przez niego innych zajęć. Jest to nieprawidłowe, gdyż absolutorium udzielane jest (lub nie) z tytułu wykonania budżetu, a nie z tytułu wykonywania ogółu obowiązków ciążących na wójcie (staroście, marszałku).

Oceny wykonania budżetu komisja rewizyjna dokonuje nie tylko w oparciu o kryterium legalności (zgodności z prawem), lecz także celowości, rzetelności i gospodarności.

Należycie wykonując swe obowiązki, komisja rewizyjna musi sformułować wyraźną, jednoznaczną opinię o wykonaniu budżetu – pozytywną lub negatywną. Nie jest wykluczone, że pozytywna opinia zostanie uzupełniona uwagami bądź zastrzeżeniami, które należy w niej szczegółowo przedstawić. Opinia nie może być wyłącznie skutkiem takiego a nie innego rezultatu głosowania, lecz jest ściśle związana z dokonaną przez komisję rewizyjną oceną realizacji budżetu. Z treści opinii musi wynikać, że dotyczy ona wykonania budżetu za dany rok budżetowy. Nie są poprawne sformułowania typu: „komisja rewizyjna pozytywnie opiniuje działalność wójta" czy nawet „działalność finansową". Zdarza się, że komisja rewizyjna nie podaje jednoznacznej oceny wykonania budżetu, co oznacza, że nie wypełniła właściwie swych obowiązków. Oceny tej nie można domniemywać w oparciu o treść sporządzonych przez komisję rewizyjną dokumentów. Musi ona wynikać z poczynionych przez komisję ustaleń i być sformułowana wprost.

Dokonawszy oceny wykonania budżetu, komisja rewizyjna ma obowiązek sformułować wniosek dotyczący absolutorium. Obowiązek ten wynika zarówno z u.f.p.[18], jak też z odpowiednich przepisów ustaw ustrojowych[19], co – z punktu widzenia zasad techniki legislacyjnej – nie jest poprawne.

Wniosek w sprawie absolutorium może przybrać postać wniosku o udzielenie absolutorium lub wniosku o nieudzielenie absolutorium[20]. Wniosek, o którym mowa, komisja rewizyjna kieruje do organu stanowiącego (rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa). Przyjąć należy, że w przypadku pozytywnej oceny wykonania budżetu właściwe jest sformułowanie wniosku o udzielenie absolutorium, a w sytuacji, gdy komisja rewizyjna negatywnie ocenia wykonanie budżetu, przedstawia wniosek o nieudzielenie absolutorium. Trudno uznać za racjonalne działanie polegające na negatywnej ocenie wykonania budżetu, której towarzyszy wniosek o udzielenie absolutorium, a z drugiej strony, na wyda-

[18] Art. 270 ust. 3 („Komisja rewizyjna przedstawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, w terminie do dnia 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym, wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu"; zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 2 u.f.p., pod pojęciem „zarząd jednostki samorządu terytorialnego" ustawa rozumie także wójta, burmistrza, prezydenta miasta).

[19] Por. przypis 16.

[20] Art. 18a ust. 3 zd. 1 u.s.g., art. 16 ust. 3 zd. 1 u.s.p., art. 30 ust. 3 zd. 1 u.s.w.

niu pozytywnej opinii o wykonaniu budżetu i przesłaniu organowi stanowiącemu wniosku o nieudzielenie absolutorium.

Występowanie do organu stanowiącego z wnioskiem o udzielenie absolutorium lub z wnioskiem o nieudzielenie absolutorium jest wyłączną kompetencją komisji rewizyjnej rady gminy. To uprawnienie zostało komisji przypisane ustawowo. Chociaż komisja rewizyjna jest wewnętrznym organem rady gminy, organ stanowiący nie może przejąć jej uprawnień w omawianym zakresie, a więc nie może sformułować wniosku w sprawie absolutorium. Nie może tego uczynić także żaden inny podmiot. Szczególna rola komisji rewizyjnej w postępowaniu absolutoryjnym przejawia się ostatecznie w tym, że to właśnie komisja rewizyjna określa przedmiot głosowania absolutoryjnego. Wniosek komisji rewizyjnej stanowi nic innego, jak projekt uchwały w sprawie absolutorium w jednej z dwóch możliwych alternatywnie postaci – udzielenia absolutorium lub nieudzielenia absolutorium. Ten właśnie wniosek stanowi przedmiot głosowania podczas sesji absolutoryjnej. Zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie spotkać można, co prawda, poglądy negujące przedstawione tu stanowisko, jednakże nie są one należycie uzasadnione. W szczególności nie wskazują, kto i na jakiej podstawie miałby określić przedmiot głosowania w sprawie absolutorium. Pomijają także fakt, że opinia komisji rewizyjnej w przedmiocie absolutorium jest efektem szczegółowej analizy budżetu, dokonanej przez komisję rewizyjną, jak również pewnym etapem dość złożonej procedury, kończącej się opinią regionalnej izby obrachunkowej o wniosku komisji rewizyjnej. Szczególnie obowiązek zaopiniowania wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium przez regionalną izbę obrachunkową byłby całkowicie niezrozumiały, gdyby przyjąć, że to nie ów wniosek jest przedmiotem głosowania absolutoryjnego. Jaki byłby bowiem sens opiniowania go, skoro miałby on stanowić jedynie niewiele znaczący element procedury absolutoryjnej, a przedmiot głosowania określałby (zapewne całkowicie dowolnie) jakiś inny podmiot, którego stanowisko nie podlegałoby zaopiniowaniu przez bezstronny, fachowy organ. Prawodawca wyraźnie przesądził, że to komisja rewizyjna, a nie ktokolwiek inny, występuje z wnioskiem w sprawie absolutorium, po dokonaniu oceny wykonania budżetu, a tym samym określa przedmiot głosowania w kwestii absolutorium[21].

Komisja rewizyjna przedstawia organowi stanowiącemu wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu do 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

Wniosek komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium podlega zaopiniowaniu przez regionalną izbę obrachunkową. Opinia nie jest wiążąca dla organu stanowiącego.

W praktyce spotyka się sytuacje, gdy komisja rewizyjna nie wykonuje swych obowiązków dotyczących sformułowania jednoznacznego wniosku w sprawie absolutorium, przy czym jej postępowanie niekiedy bywa nie w pełni racjonalne. Przykładowo, komisja rewizyjna organu stanowiącego jednej z gmin skierowała do regionalnej izby obrachunkowej dokument zatytułowany „Wniosek w sprawie absolutorium", z którego jednoznacznie wynikało – co potwierdzały zapisy

[21] Jako nietrafny należy uznać pogląd zaprezentowany w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 kwietnia 2000 roku (sygn. akt: I SA/Wr 1798/99; LEX nr 49428), w którym napisano, że „wniosek komisji rewizyjnej jako sam w sobie nie podlega głosowaniu, a jedynie ma służyć wzbogaceniu obrazu i poszerzeniu wiedzy rady gminy o stopniu wykonania jej własnego budżetu". Nie wiadomo, w jaki sposób wniosek w sprawie absolutorium miałby poszerzyć wiedzę o wykonaniu budżetu, a przede wszystkim, kto byłby uprawniony do określenia przedmiotu głosowania w kwestii absolutorium.

w protokole z posiedzeń komisji – że komisja rewizyjna nie sformułowała żadnego wniosku dotyczącego absolutorium, z uwagi na niemożność rozstrzygnięcia tej kwestii w głosowaniu. Pomimo odmowy przez regionalną izbę obrachunkową wydania opinii o przedstawionych dokumentach, niezawierających wniosku w sprawie absolutorium, ów dokument został radzie gminy przedstawiony jako wniosek w sprawie absolutorium i w wyniku głosowania rada gminy udzieliła wójtowi absolutorium. Takie postępowanie było nie tylko wadliwe, ale i nieracjonalne.

Wszystkie czynności komisji rewizyjnej powinny być rzetelnie odzwierciedlone w protokołach z posiedzeń, z których musi wynikać, iż komisja właściwie wypełniła swe obowiązki. Treść protokołu będzie stanowiła podstawę do oceny prac komisji rewizyjnej, wyrażonej przez regionalną izbę obrachunkową w opinii o wniosku tej komisji dotyczącym absolutorium.

Zadania organu stanowiącego w postępowaniu absolutoryjnym

Rozpatrzenie i zatwierdzenie sprawozdań

W terminie do 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym rada gminy „rozpatruje i zatwierdza" sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu (art. 270 ust. 4 u.f.p.). Są to czynności bezpośrednio poprzedzające podjęcie uchwały w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego. Ustawodawca podkreślił, że obydwa sprawozdania należy rozpatrywać łącznie („wraz"). Na tym etapie organ stanowiący nie został zobowiązany do zapoznania się z opinią regionalnej izby obrachunkowej o sprawozdaniu z wykonania budżetu, opinią z badania sprawozdania finansowego (w jednostkach samorządu terytorialnego, w których istnieje obowiązek ich badania) ani z informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, które mają istotne znaczenie dla podjęcia decyzji o zatwierdzeniu sprawozdań. Poznanie ich wydaje się więc konieczne przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego i sprawozdania z wykonania budżetu. Zasadne byłoby także zaznajomienie się już w tym momencie z opinią komisji rewizyjnej dotyczącą wykonania budżetu, czego ustawa także nie wymaga. Obowiązek zapoznania się z istotnymi z punktu widzenia decyzji w sprawie zatwierdzenia sprawozdań dokumentami ustawodawca przeniósł na etap podejmowania decyzji w sprawie absolutorium.

Rozpatrzenie sprawozdań polega na zapoznaniu się z ich treścią, przeanalizowaniu i podjęciu dyskusji. Uprzednie rozpatrzenie sprawozdań jest warunkiem podjęcia decyzji w sprawie ich zatwierdzenia.

Podkreślić trzeba, że rozpatrzyć sprawozdania ma obowiązek organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, który obraduje na sesjach[22]. Nie ma większego znaczenia fakt, że radni otrzymali wcześniej wszelkie materiały, w tym sprawozdania, jak również to, że sprawozdania były analizowane przez wszystkie komisje organu stanowiącego. Konieczne jest, by to organ stanowiący *in pleno* rozpatrzył sprawozdania, w tym zapoznał się co najmniej z zasadniczymi danymi w nich zawartymi. Za naruszające prawo należy uznać praktyki, które polegają na przyjęciu, że skoro radni otrzymali sprawozdania i zajmowały

[22] Art. 20 ust. 1 u.s.g., art. 15 ust. 1 u.s.p., art. 21 ust. 1 u.s.w.

się nimi komisje organu stanowiącego, to nie ma potrzeby ich publicznego analizowania. Rozpatrzenie sprawozdań właśnie w trakcie posiedzenia organu stanowiącego i jawna debata nad sprawozdaniem z wykonania budżetu stanowi jeden z podstawowych elementów jawności gospodarki środkami publicznymi (art. 34 ust. 1 pkt 2 u.f.p.). Brak takiej debaty, zastąpionej w najlepszym wypadku przez informacje o tym, jak poszczególne komisje oceniły wykonanie budżetu, w istotny sposób utrudnia społeczną kontrolę gospodarowania środkami publicznymi.

Oczywistym wydaje się, że organ stanowiący ma obowiązek uprzednio rozpatrzyć obydwa sprawozdania (finansowe i z wykonania budżetu), a dopiero po ich rozpatrzeniu podjąć decyzję dotyczącą zatwierdzenia tych sprawozdań. Praktyka nie zawsze potwierdza racjonalność działania organu stanowiącego, jak choćby w sytuacji, gdy rada miejska rozpatrzyła wyłącznie sprawozdania finansowe, po czym podjęła uchwałę w sprawie zatwierdzenia sprawozdania finansowego, w treści której zapisano, że zatwierdza się sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu. Dopiero po podjęciu tej uchwały organ stanowiący rozpatrzył sprawozdanie z wykonania budżetu, nie podejmując już uchwały o zatwierdzeniu tego sprawozdania, albowiem w istocie sprawozdanie z wykonania budżetu zostało już wcześniej zatwierdzone. Takie postępowanie nie jest prawidłowe. Pomijając już kwestię techniczną (tytuł uchwały nie odpowiadał jej treści), zatwierdzenie sprawozdania z wykonania budżetu przed jego rozpatrzeniem z pewnością nie jest prawidłowe.

U.f.p. przewiduje wprost tylko zatwierdzenie sprawozdań, przy czym niefortunnie użyty zwrot „wraz" sugeruje, że obydwa sprawozdania mogą być zatwierdzone tylko łącznie. Nie ulega wątpliwości, że organ stanowiący może zadecydować o odmowie zatwierdzenia obydwu sprawozdań czy zatwierdzeniu jednego z nich i odmowie zatwierdzenia drugiego. Trudno wyobrazić sobie, by organ stanowiący każdorazowo był zobowiązany do zatwierdzenia obydwu sprawozdań, nawet jeśli uzna, iż są one np. nierzetelne. Niezrozumiałe jest także niezamieszczenie w ustawie regulacji dającej organowi stanowiącemu, w toku oceniania sprawozdań, prawa do żądania przedstawienia przez organ wykonawczy dodatkowych materiałów czy wyjaśnień odnoszących się do sprawozdań, co może być konieczne, bowiem bez nich nie będzie możliwe podjęcie decyzji o zatwierdzeniu bądź odmowie zatwierdzenia dokumentów.

Konieczne jest, by organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podjął uchwałę w sprawie zatwierdzenia sprawozdań, odrębną od uchwały o absolutorium, w której zatwierdzi (lub odmówi zatwierdzenia) obydwa sprawozdania bądź zatwierdzi jedno z nich i odmówi zatwierdzenia drugiego.

Brak jest podstaw do przyjęcia, że dopuszczalne jest wyłącznie podjęcie jednej uchwały, dotyczącej zatwierdzenia obydwu sprawozdań. Dopuszczalne jest podjęcie odrębnych uchwał – jednej dotyczącej zatwierdzenia sprawozdania finansowego i drugiej, odnoszącej się do zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, jeżeli nastąpi to na tej samej sesji organu stanowiącego.

Nie ma także podstaw do podejmowania uchwał w sprawie rozpatrzenia sprawozdań, gdyż rozpatrzenie sprawozdania jest czynnością faktyczną, której nie można zadekretować w formie uchwały. Polega na faktycznym zapoznaniu się ze sprawozdaniami, dokonaniu ich analizy, wymianie poglądów na ich temat. Zdarza się niekiedy, że pomimo zapisania w treści uchwały, że organ sta-

nowiący rozpatrzył sprawozdanie, z protokołu z sesji wynika, iż sprawozdanie w rzeczywistości rozpatrzone nie zostało. Taka uchwała jest zatem niezgodna ze stanem faktycznym.

Organ stanowiący nie ma kompetencji do „przyjmowania" sprawozdań, niezależnie od tego, jak rozumieć to pojęcie.

Uchwały organu stanowiącego dotyczące zatwierdzenia sprawozdań zapadają zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy ustawowego składu organu stanowiącego, w głosowaniu jawnym, zgodnie z ogólnymi regułami, wynikającymi z art. 14 u.s.g., art. 13 ust. 1 u.s.p., art. 19 ust. 1 u.s.w., przy czym w przypadku uchwał sejmiku województwa dopuszczalne jest głosowanie jawne imienne.

Zatwierdzenie sprawozdań (szczególnie sprawozdania z wykonania budżetu) nie oznacza, że organ stanowiący będzie zobowiązany udzielić absolutorium organowi wykonawczemu. Poprawnie i rzetelnie sporządzone sprawozdanie nie świadczy jeszcze o tym, że budżet realizowany był prawidłowo. Ocena, czy tak było, należy do organu stanowiącego. Natomiast odmowa zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu w zasadzie skutkuje nieudzieleniem absolutorium.

Podjęcie uchwały w sprawie absolutorium

Nie później niż 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podejmuje uchwałę w sprawie absolutorium dla zarządu (art. 271 ust. 1 u.f.p.). Nie jest wymagane podjęcie uchwały dotyczącej absolutorium na tej samej sesji, na której podjęto uchwałę (uchwały) dotyczące zatwierdzenia sprawozdań. Praktyka pokazuje, że zagadnienie absolutorium jest rozstrzygane na tej samej sesji, na której dokonuje się rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdań, co jest działaniem prawidłowym i celowym.

Przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium organ stanowiący musi zapoznać się ze sprawozdaniem z wykonania budżetu, sprawozdaniem finansowym, opinią z badania sprawozdania finansowego (jeśli istniał obowiązek jego badania), opinią regionalnej izby obrachunkowej o sprawozdaniu z wykonania budżetu, informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego oraz ze stanowiskiem komisji rewizyjnej (art. 271 ust. 1 u.f.p.). Ustawa nie wspomina o zaznajomieniu się przez organ stanowiący z opinią regionalnej izby obrachunkowej o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium. W gminie obowiązek taki można wyinterpretować z art. 28a ust. 1 w zw. z art. 18a ust. 3 u.s.g. Pozostałe ustawy ustrojowe nie dają podstaw do takiej wykładni, wydaje się jednak, że zapoznanie się z opinią o wniosku komisji rewizyjnej powinno być zawsze elementem postępowania absolutoryjnego, w przeciwnym bowiem razie opiniowanie wniosku komisji rewizyjnej byłoby bezcelowe.

Nałożenie na organ stanowiący obowiązku zapoznania się ze sprawozdaniem z wykonania budżetu i ze sprawozdaniem finansowym w sytuacji, gdy na wcześniejszym etapie ten sam organ ma obowiązek rozpatrzyć i zatwierdzić obydwa sprawozdania, jest niezrozumiałe. Nie wydaje się, by możliwe było rozpatrzenie sprawozdań bez zapoznania się z nimi, tak więc wymóg zapoznania się ze sprawozdaniami na ostatnim etapie postępowania absolutoryjnego jest niecelowy, gdyż nastąpiło to już wcześniej.

Niewątpliwie na tym etapie konieczne jest zapoznanie się przez organ stanowiący podczas sesji z pozostałymi dokumentami, tj. z opinią regionalnej izby obrachunkowej o sprawozdaniu z wykonania budżetu, informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego oraz ze stanowiskiem komisji rewizyjnej (ewentualnie także z opinią z badania sprawozdania finansowego, co z kolei powinno mieć miejsce na etapie zatwierdzania sprawozdań, a nie – jak chce ustawodawca – na etapie podejmowania decyzji w sprawie absolutorium).

Na etapie podejmowania uchwały w sprawie absolutorium organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może żądać przedłożenia przez organ wykonawczy dodatkowych wyjaśnień, odnoszących się do sprawozdania z wykonania budżetu oraz sprawozdania finansowego, co wynika z art. 271 ust. 2 u.f.p. Jest to nielogiczne, gdyż ewentualne dodatkowe wyjaśnienia mogły być potrzebne w trakcie rozpatrywania i zatwierdzania sprawozdań, a nie podczas podejmowania decyzji w sprawie absolutorium.

Postępowanie absolutoryjne dotyczy wyłącznie wykonania budżetu, a nie całokształtu działalności organu wykonawczego czy też spraw niezwiązanych z realizacją budżetu, dlatego w trakcie dyskusji nad absolutorium nie należy podnosić spraw niezwiązanych z wykonywaniem budżetu. Sama uchwała udzielająca skwitowania lub odmawiająca go powinna w treści wyraźnie wskazywać, że udzielenie lub nieudzielenie absolutorium dotyczy wykonania budżetu za konkretny rok (nie są prawidłowe zapisy odnoszące absolutorium np. do oceny całokształtu działalności wójta lub zarządu czy nawet do oceny jego działalności finansowej).

Przedmiotem głosowania w sprawie absolutorium jest wniosek komisji rewizyjnej. Tej komisji przypada w procesie absolutoryjnym szczególna rola, narzucona przez ustawodawcę. Komisja rewizyjna ma m.in. prawo inicjatywy uchwałodawczej w sprawie absolutorium.

Nie jest prawidłowa spotykana niekiedy praktyka, polegająca na tym, że organ stanowiący najpierw w głosowaniu przyjmuje stanowisko komisji rewizyjnej, a następnie dopiero rozstrzyga w głosowaniu sprawę absolutorium, ponownie głosując nad propozycją komisji rewizyjnej. Taki sposób głosowania nie ma oparcia w obowiązującym prawie i rodzi czasem poważne problemy. Po pierwsze, nie bardzo wiadomo, jaką większością głosów miałaby być podjęta uchwała o przyjęciu wniosku komisji rewizyjnej. Po drugie, zdarzało się, że uchwała o przyjęciu wniosku komisji rewizyjnej uzyskiwała inną (większą) liczbę głosów „za", niż kolejna uchwała w sprawie udzielenia absolutorium.

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., art. 34 ust. 1a u.s.w.). Bezwzględna większość ustawowego składu rady to liczba całkowita głosów oddanych za wnioskiem, przewyższająca połowę ustawowego składu rady, a zarazem tej połowie najbliższa (uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 20 września 1995 roku, W 18/94[23]). Gdy np. gdy ustawowy skład rady liczy 15 radnych, bezwzględna większość wynosić będzie ośmiu radnych (najbliższa liczba całkowita przewyższająca połowę ustawowego składu); przy 21 radnych – bezwzględna większość to 11 radnych; 23 radnych – bezwzględna większość to 12 radnych; 25 radnych – bezwzględna większość to 13 radnych.

[23] „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór urzędowy" 1995, nr 1, poz. 7.

Ustawowy skład organu stanowiącego to skład ustalony dla danej jednostki samorządu terytorialnego zgodnie z art. 17 u.s.g., art. 9 ust. 4 u.s.p., art. 16 ust. 3 u.s.w. Nie należy mylić go z liczbą radnych obecnych na sesji ani z faktycznym składem rady, który niekiedy może być mniejszy niż ustawowo określony (np. z powodu złożenia mandatu czy śmierci radnego).

Jednym z najbardziej spornych zagadnień jest ustalenie skutków nieuzyskania w głosowaniu odpowiedniej większości głosów przez propozycję komisji rewizyjnej (projekt uchwały o udzieleniu absolutorium bądź projekt uchwały o nieudzieleniu absolutorium), które w obowiązującym stanie prawnym nie znajdzie jednoznacznego rozwiązania. Logiczne wydaje się, że jeśli przedmiotem głosowania była uchwała o udzieleniu absolutorium i nie uzyskała ona bezwzględnej większości głosów, to absolutorium nie zostało udzielone. Jeżeli głosowany był wniosek o nieudzielenie absolutorium i nie został on przyjęty, to nie doszło do nieudzielenia absolutorium, a więc absolutorium zostało udzielone. Pogląd taki zdaje się wyrażać Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 19 września 2007 roku (I SA/Po 1179/07)[24]. Odmiennie wypowiedział się WSA w Kielcach w wyroku z 31 stycznia 2006 roku (I SA/Ke 592/05)[25], który uznał, że w przypadku głosowania sprawy udzielenia absolutorium nie zostanie ono udzielone, jeżeli przeciwko udzieleniu opowie się bezwzględna większość ustawowego składu rady. Głosowanie będzie nierozstrzygnięte, gdy za żadną z możliwości („za udzieleniem absolutorium", „przeciw udzieleniu absolutorium") nie opowie się bezwzględna większość ustawowego składu rady. Sąd przyjął, że przedmiotem głosowania jest zawsze udzielenie absolutorium, a nie wniosek komisji rewizyjnej. Takie zapatrywanie trudno zaakceptować. Po pierwsze, przepisy ustaw ustrojowych regulują kwestię podejmowania uchwał i wymagają odpowiedniej (*in concreto* – bezwzględnej) większości głosów dla podjęcia uchwały, a więc właściwa większość wypowiedzieć się musi za uchwałą określonej treści, a nie przeciwko niej. Sąd nie podzielił poglądu, że niepodjęcie uchwały proponowanej treści oznacza podjęcie uchwały o treści przeciwnej. Nieuzyskanie przez uchwałę o udzieleniu absolutorium wymaganej większości głosów powinien więc ocenić jako niepodjęcie uchwały o udzieleniu absolutorium, niezależnie od tego, ilu radnych wypowiedziało się przeciwko uchwale. Po drugie, w orzeczeniu jest wyraźna sprzeczność – z jednej strony sąd opowiedział się przeciwko „domniemywaniu treści uchwały o przeciwnej treści niż ta, która jest przedmiotem głosowania", a z drugiej sam takie domniemanie zastosował, z tą tylko różnicą, że wymaga bezwzględnej większości głosów przeciw uchwale. Taka koncepcja byłaby do przyjęcia wówczas, gdyby pytania w głosowaniu w sprawie absolutorium sformułować tak: „kto jest za udzieleniem absolutorium", „kto jest za nieudzieleniem absolutorium" i „kto się wstrzymał".

W gminie zwykle przyjmuje się w praktyce, że nieuzyskanie odpowiedniej większości głosów przez uchwałę o udzieleniu absolutorium lub przez uchwałę o nieudzieleniu absolutorium (zależnie od tego, co było przedmiotem głosowania), oznacza, że sprawa nie została rozstrzygnięta, a więc nie podjęto żadnej uchwały. Takie stanowisko znalazło aprobatę w orzecznictwie organu nadzoru.

Nieco inaczej rezultaty głosowania ocenić należy w powiecie i samorządowym województwie, a to za sprawą odmiennych regulacji prawnych. Stosownie

[24] LEX nr 355259.

[25] „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych" 2007, nr 1, poz. 20.

do treści przepisu art. 13 ust. 2 u.s.p., odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu zarządowi absolutorium, a w myśl przepisu art. 19 ust. 1 u.s.w., odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Jeżeli zatem przedmiotem głosowania była uchwała o udzieleniu absolutorium i została ona odrzucona, to skutek prawny, wynikający wprost z cytowanych ustaw, jest taki, że oznacza to przyjęcie uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Należy zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca z niewiadomych przyczyn zdecydował się na uregulowanie wyłącznie takiej sytuacji, gdy przedmiotem głosowania jest udzielenie absolutorium. Brak jest natomiast analogicznej normy dla przypadku przeciwnego – gdy przedmiotem głosowania była uchwała o nieudzieleniu absolutorium i ta została odrzucona. Przyjmuje się zwykle, że wówczas głosowanie nie zostało rozstrzygnięte.

Wypada jeszcze wyjaśnić, co oznacza pojęcie „odrzucenie w głosowaniu uchwały", gdyż nawet to – zdawać by się mogło – jednoznaczne określenie zostało skomplikowane przez nietrafne orzecznictwo sądowe. Otóż nie powinno ulegać wątpliwości, że odrzucenie uchwały to po prostu jej nieprzyjęcie w głosowaniu, tj. nieuzyskanie wymaganej (tu: bezwzględnej) większości głosów za uchwałą proponowanej treści. Nie ma przy tym żadnego znaczenia, jaka liczba radnych wypowiedziała się przeciwko uchwale proponowanej treści.

Sytuacje, gdy głosowanie uznaje się za nierozstrzygnięte, zdarzają się w praktyce nierzadko. Wydaje się, że jest to najgorsza z możliwych sytuacji, gdyż w istocie nie można mówić ani o uzyskaniu przez organ wykonawczy absolutorium, ani o jego nieuzyskaniu. Należy zatem rozstrzygnąć jeszcze jedną kwestię – czy w sytuacji, gdy głosowanie sprawy absolutorium nie przyniosło rezultatu w postaci udzielenia lub w postaci nieudzielenia absolutorium, dopuszczalne jest ponowne głosowanie tej samej kwestii. Wydaje się, że wówczas należałoby dopuścić możliwość kolejnego głosowania, aby organ stanowiący mógł jednoznacznie opowiedzieć się za udzieleniem bądź za nieudzieleniem absolutorium. Sądzić należy, że w takim przypadku przedmiot kolejnego głosowania powinien być tożsamy z przedmiotem pierwszego głosowania, które nie przyniosło rozstrzygnięcia (tj. jeśli pierwotnie głosowano udzielenie absolutorium, przedmiotem kolejnego głosowania powinno być także udzielenie absolutorium, a jeśli przedmiotem pierwszego głosowania było nieudzielenie absolutorium, kolejne głosowanie także powinno dotyczyć nieudzielenia absolutorium). Jeżeli przed pierwszym głosowaniem organ stanowiący zapoznał się ze wszystkimi wymaganymi przepisem art. 271 ust. 1 u.f.p. dokumentami, przed kolejnym głosowaniem nie musi się z nimi zapoznawać ponownie, bowiem warunek określony w tym przepisie został już wcześniej spełniony.

Badając w trybie nadzoru uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w sprawie absolutorium, regionalna izba obrachunkowa dokonuje ustaleń faktycznych w oparciu o protokół z sesji, który powinien oddawać rzeczywisty przebieg posiedzenia organu stanowiącego i potwierdzać, że rozpatrzył on i zapoznał się ze wszystkimi wymaganymi przez prawo dokumentami. Za niewystarczające uznać należy spotykane w uchwałach zapisy, mające potwierdzać rozpatrzenie właściwych dokumentów i zapoznanie się ze wszystkimi wymaganymi materiałami w sytuacji, gdy protokół nie potwierdza wykonania tych czynności faktycznych.

Skutki prawnie nieudzielenia absolutorium

Prawne konsekwencje nieudzielenia absolutorium organowi wykonawczemu są inne w gminie, a inne w powiecie i samorządowym województwie. W gminie jest to równoznaczne z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta), pod warunkiem, że uchwała o nieudzieleniu absolutorium podjęta została po upływie 9 miesięcy od dnia wyboru wójta (burmistrza, prezydenta miasta) i nie później, niż 9 miesięcy przed zakończeniem kadencji (art. 28a ust. 1 u.s.g.). W powiecie uchwała w sprawie nieudzielenia absolutorium zarządowi jest równoznaczna ze złożeniem wniosku o odwołanie zarządu, chyba że po zakończeniu roku budżetowego zarząd powiatu został odwołany z innej przyczyny (art. 30 ust. 1 u.s.p.). Analogiczne rozwiązanie w odniesieniu do zarządu województwa zawiera przepis art. 34 ust. 1 u.s.w.

W gminie decyzja co do przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta) na skutek nieudzielenia absolutorium pozostawiona została radzie gminy, która może (art. 28a ust. 3 u.s.g.), ale nie musi podjąć uchwałę o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta z powodu nieudzielenia absolutorium. Inaczej jest w powiecie i samorządowym województwie, gdzie organy stanowiące mają obowiązek rozpoznać sprawę odwołania zarządu z powodu nieudzielenia absolutorium, a więc także podjąć w tej materii stosowną uchwałę. Wynika to wprost z przepisów art. 30 ust. 2 u.s.p. („rada powiatu rozpoznaje sprawę odwołania zarządu") i art. 34 ust. 2 u.s.w. („sejmik województwa rozpoznaje sprawę odwołania zarządu województwa"). Przepisy u.s.p. i u.s.w. nie przewidują „okresu ochronnego", w którym nie byłoby możliwe rozpoznanie sprawy odwołania zarządu z powodu nieudzielenia absolutorium, analogicznego do wynikającego z art. 28a ust. 1 u.s.g.

Podsumowanie

Obecnie znaczenie instytucji absolutorium, szczególnie w gminie (z uwagi na bardzo silną pozycję organu wykonawczego, pochodzącego, tak jak organ stanowiący, z wyborów powszechnych) nie jest wielkie. Wynika to również z niewłaściwych regulacji prawnych, które – pomimo licznych postulatów wskazujących na konieczność zmian – nie zostały zmienione. Uchwalając w 2009 roku nową ustawę *o finansach publicznych*, ustawodawca zapewne miał zamiar podnieść rangę instytucji absolutorium komunalnego, ale poprzez zastosowane rozwiązania nie zdołał osiągnąć zakładanego celu. Widać wyraźnie, że ustawodawca nie ma wizji postępowania absolutoryjnego i w istocie nie bardzo wie, czemu miałoby ono służyć. Nowe przepisy nie tylko nie usuwają dotychczasowych wątpliwości interpretacyjnych, ale dodatkowo mnożą nowe pytania. Mimo że ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku – *Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych*[26] dokonała nowelizacji ustrojowych ustaw samorządowych, bez ingerencji pozostawiono przepisy odnoszące się do absolutorium, które wymagają pilnych zmian. Jak można się domyślać, ustawodawca miał

[26] DzU nr 157, poz. 1241 z późn. zm.

zamysł szerszego uregulowania instytucji absolutorium w u.f.p., co jest zrozumiałe, gdyż absolutorium jest związane z oceną wykonania budżetu. Pozostawiając bez zmian przepisy ustaw ustrojowych, dał wyraz swej niekonsekwencji i zaprzepaścił okazję przywrócenia znaczenia instytucji absolutorium komunalnego. Konsekwencją tego będzie dalsze różnicowanie orzecznictwa sądowego, które jest wyjątkowo niejednolite.

ADAM CZUDEC

Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2011 roku

Wstęp

Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego była w 2011 roku kształtowana przez oddziaływanie podobnych uwarunkowań makro- i mikroekonomicznych, jak w ostatnich kilku latach. Był to z jednej strony kolejny rok, w którym jednostki samorządu terytorialnego funkcjonowały według stabilnych zasad kształtowania dochodów, określonych ustawą z dnia 13 listopada 2003 roku *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*. Z drugiej strony, był to także rok relatywnie niskiego tempa rozwoju gospodarki, co było konsekwencją światowego kryzysu gospodarczego.

Okoliczności te wpływały na sytuację finansową wszystkich jednostek samorządowych w Polsce i spowodowały osłabienie tempa wzrostu ich dochodów w porównaniu do lat poprzednich. Średni wskaźnik wzrostu dochodów dla ogółu samorządów wyniósł w 2011 roku 5,2% w ujęciu nominalnym, natomiast po uwzględnieniu wskaźnika inflacji (4,3% w 2011 roku) – zaledwie 0,9%[1]. W tym samym roku dochody budżetu państwa wzrosły nominalnie o 10,9%, co oznacza, że dynamika dochodów samorządów była dwukrotnie mniejsza. Wskaźnik wzrostu dochodów nie był znacząco zróżnicowany między różnymi typami jednostek samorządowych, bo w przypadku samorządów gmin wyniósł 4,9%, miast na prawach powiatu – 5,0%, powiatów – 4,7%, a województw samorządowych – 6,8%.

W 2011 roku nie było także większych różnic, gdy chodzi o dynamikę dochodów w podziale na podstawowe części, bo dochody własne ogółu samorządów zwiększyły się o 6,2%, dotacje celowe o 5,9%, kwota subwencji ogólnej wzrosła zaś o 3,1%.

W 2011 roku – podobnie jak w latach poprzednich – widoczne było znaczące zróżnicowanie poziomu dochodów samorządowych między województwami. Skala zróżnicowania utrzymuje się na zbliżonym poziomie od kilku lat. Najwyższy poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca niezmiennie osiągają samorządy województwa mazowieckiego. W ubiegłym roku były one o 18% większe od średniej krajowej (4488 zł na 1 mieszkańca), natomiast

[1] Wszystkie dane liczbowe dotyczące finansów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce pochodzą ze *Sprawozdania z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2011 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2012.

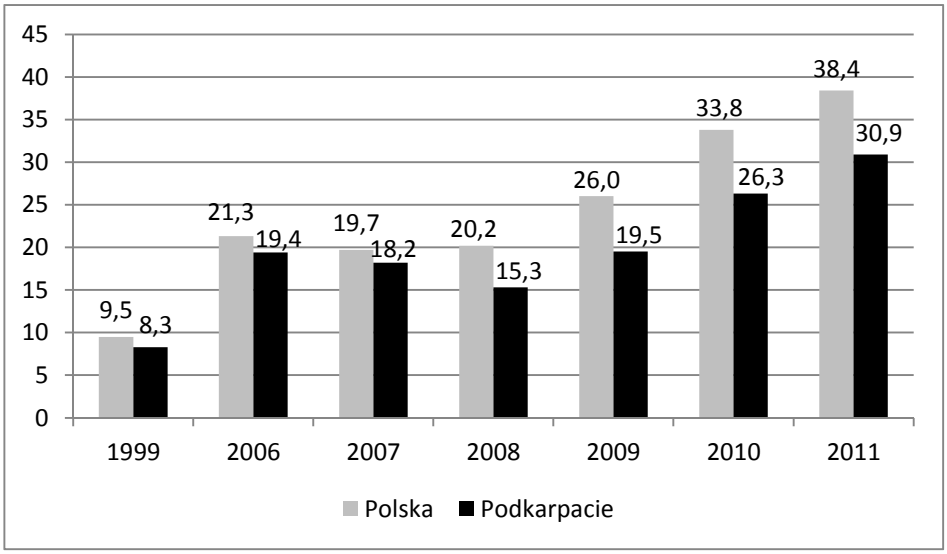
w roku 2004 – o 21%. Z kolei najniższe dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca miały w 2011 roku samorządy województw śląskiego: – 91% średniej krajowej i łódzkiego – 92%. Podobnie było w roku 2010, natomiast w roku 2004 najniższe dochody uzyskiwały samorządy województw Polski Wschodniej: lubelskie – 89%, podlaskie i podkarpackie – po 92% średniej krajowej. Wynika więc z tego porównania, że skala dysproporcji nie ulega większym zmianom, natomiast następują przemieszczenia między województwami. Poprawia się sytuacja finansowa samorządów w województwach wschodnich, pogarsza się natomiast w tych województwach, gdzie w ostatnim dwudziestoleciu konieczne były zasadnicze zmiany strukturalne gospodarki (Górny Śląsk, woj. łódzkie).

Głównym źródłem wzrostu dochodów samorządowych w województwach Polski Wschodniej były transfery zewnętrzne, w tym zwłaszcza subwencja wyrównawcza, której wielkość w przeliczeniu na 1 mieszkańca była wyższa od średniej krajowej w 2011 roku w woj. podkarpackim o 91%, w woj. lubelskim – o 87%, a w woj. podlaskim – o 46%. Równocześnie samorządy woj. śląskiego otrzymały w tym samym roku tylko 36% przeciętnej dla całego kraju kwoty subwencji wyrównawczej w przeliczeniu na 1 mieszkańca.

Jedną z miar ilustrujących sytuację finansową jednostek samorządu terytorialnego jest relacja zobowiązań wliczanych do długu publicznego do dochodów budżetowych. Na jej podstawie można z jednej strony wnioskować o zdolności samorządów do wykonywania zadań (głównie inwestycyjnych), bo większość inwestycji samorządowych wymaga ich finansowania kredytami lub pożyczkami, z drugiej zaś, na podstawie wskaźnika ilustrującego taką relację, można oceniać zdolność samorządów do stabilnego rozwoju, bo wysokie zadłużenie będzie skutkowało w przyszłości koniecznością przeznaczenia większych środków na jego spłatę i ograniczeniem (albo wręcz zaprzestaniem) aktywności inwestycyjnej, co z kolei prowadzi do zahamowania procesu poprawy jakości życia mieszkańców danej jednostki samorządowej. Wskaźniki ilustrujące relację zobowiązań do dochodów budżetowych jednostek samorządowych w Polsce i na Podkarpaciu przedstawiono na **wykresie 1**.

Wykres 1

Relacje zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego do ich dochodów budżetowych w Polsce i na Podkarpaciu w roku 1999 i w latach 2006–2011 (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych liczbowych ze *Sprawozdania z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2011 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2012.

Z danych liczbowych przedstawionych na **wykresie 1** wynika, że w kolejnych latach udział zobowiązań w stosunku do dochodów jednostek samorządu terytorialnego zwiększał się zarówno w Polsce, jak i na Podkarpaciu. Podobne było także tempo wzrostu skali zadłużenia, jednakże w każdym z analizowanych lat poziom zadłużenia podkarpackich samorządów był o kilka punktów procentowych niższy w porównaniu ze wskaźnikiem ogólnokrajowym.

Relatywnie niskie wskaźniki zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu na tle ogólnopolskim można – przynajmniej w części – tłumaczyć ich stosunkowo dużą aktywnością w pozyskiwaniu środków zagranicznych, które umożliwiają finansowanie inwestycji, przy mniejszym korzystaniu z kredytów bankowych. Taka sytuacja jest możliwa wówczas, gdy inwestycje finansowane ze środków zagranicznych są dofinansowane dochodami budżetowymi samorządów, nie zaś przychodami w postaci kredytów czy pożyczek. Za słusznością takiego stwierdzenia może przemawiać fakt, że samorządy podkarpackie są w czołówce krajowej pod względem udziału wydatków finansowanych środkami zagranicznymi w wydatkach ogółem. W 2011 roku wskaźnik udziału takich wydatków na Podkarpaciu wyniósł 10,7%, podczas gdy wskaźnik dla ogółu jednostek samorządowych w Polsce to 8,5%. W takiej klasyfikacji samorządy podkarpackie były na trzecim miejscu w Polsce (za województwami lubelskim – 11,8% i podlaskim – 11,0%). Wysoki udział środków zagranicznych w wydatkach ogółem samorządów podkarpackich i innych samorządów z woje-

wództw Polski Wschodniej wyjaśnia także przyczyny znacznej poprawy sytuacji finansowej tych samorządów w ostatnich latach na tle ogólnopolskim.

Nie oznacza to jednak, że każdy z samorządów na Podkarpaciu osiągnął podobne rezultaty, bo sytuacja jest mocno zróżnicowana, zarówno między różnymi typami jednostek samorządowych, jak też wewnątrz tej samej grupy samorządów. Uwaga ta odnosi się w podobnym stopniu do dochodów i wydatków samorządowych.

Dochody jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2011 roku[2]

Dochody samorządu województwa podkarpackiego w 2011 roku wzrosły o blisko 5% w porównaniu z rokiem poprzednim i w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniosły 442 zł. Była to kwota większa od średniej dla wszystkich samorządów województw w Polsce o ponad 12%, co dało Podkarpaciu awans na piąte miejsce w kraju.

Wysoka pozycja samorządu województwa podkarpackiego jest przede wszystkim efektem znacznie większych niż przeciętnie w Polsce transferów budżetowych w postaci subwencji i dotacji. Kwota subwencji ogółem w przeliczeniu na 1 mieszkańca była w 2011 roku ponaddwukrotnie wyższa niż średnia w Polsce (139 zł na Podkarpaciu; 65 zł średnio w Polsce). W przypadku dotacji celowych sytuacja była podobna, chociaż różnice między dotacjami dla przeciętnego samorządu województwa w Polsce a samorządem podkarpackim były znacznie mniejsze (podkarpackie – 188 zł na 1 mieszkańca; Polska – 154 zł). Z kolei pod względem dochodów własnych przeliczonych na 1 mieszkańca samorząd województwa podkarpackiego zajmuje jedno z ostatnich miejsc w Polsce. Oznacza to, że struktura dochodów budżetowych samorządu województwa podkarpackiego w ostatnich kilku latach nie uległa większym zmianom[3].

W nieco mniejszym stopniu niż dochody samorządu województwa podkarpackiego zwiększyły się w 2011 roku dochody samorządów powiatów, bo wskaźnik wzrostu w stosunku do roku poprzedniego wyniósł 4,4%, a dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca kształtowały się na poziomie 949 zł (w 2010 roku – 909 zł). Dla porównania, przeciętny poziom dochodów budżetowych samorządów powiatów w Polsce w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniósł w 2011 roku 922 zł.

Ciągle utrzymują się bardzo duże dysproporcje między samorządami powiatów na Podkarpaciu pod względem dochodów przeliczonych na 1 mieszkańca, bo w 2011 roku powiat o najniższych dochodach miał zaledwie 39% dochodów powiatu o najwyższym wskaźniku dochodów. W 2010 roku dysproporcja była mniejsza, bo powiat o najniższych dochodach miał blisko 50% kwoty samorządu uzyskującego najwyższe dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca.

Podobnie jak dochody samorządu województwa podkarpackiego i samorządów powiatów, także dochody budżetowe miast na prawach powiatu –

[2] Dane liczbowe dotyczące jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim zostały opracowane przez pracowników Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie.

[3] Por.: A. Czudec, *Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w latach 1999–2008*, „Budżet Samorządu Terytorialnego" 2010, z. 17, RIO w Rzeszowie.

w przeliczeniu na 1 mieszkańca – były na Podkarpaciu w 2011 roku większe niż przeciętnie w Polsce (Podkarpacie – 4786 zł; Polska – 4168 zł). Spośród czterech miast na prawach powiatu w województwie podkarpackim jedynie Rzeszów miał dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca niższe od średniej krajowej.

Odmiennie natomiast – na tle ogólnopolskim – kształtowały się w 2011 roku dochody budżetowe samorządów gmin podkarpackich. Każdy z typów gmin (miasta, miasta-gminy i gminy wiejskie) osiągnął w przeliczeniu na 1 mieszkańca dochody niższe od średnich wielkości dla ogółu gmin w Polsce. W przypadku miast różnica na niekorzyść samorządów podkarpackich wyniosła nieco ponad 3%, miast-gmin – 1%, a gmin wiejskich – 4%. Nie są to wprawdzie duże różnice, ale w 2010 roku dochody ogółu gmin na Podkarpaciu w przeliczeniu na 1 mieszkańca były wyższe od średniej krajowej o ponad 3%. Oznacza to pogorszenie sytuacji finansowej gmin podkarpackich na tle ogółu gmin w Polsce. Jedną z przyczyn były niższe kwoty dotacji celowych w 2011 roku w porównaniu z rokiem wcześniejszym (o 12,4%), podczas gdy w przypadku ogółu gmin w Polsce kwota dotacji zwiększyła się w tym samym czasie o blisko 4%.

Podobnie jak w przypadku powiatów, wystąpiły duże dysproporcje między gminami pod względem wielkości dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca. Dla przykładu, gmina o najniższych dochodach osiągnęła w 2011 roku zaledwie 32,2% dochodów gminy mającej najwyższy wskaźnik wśród gmin wiejskich. Wśród miast-gmin skala zróżnicowania była mniejsza, bo gmina o najniższych dochodach miała 57,6% dochodów najbogatszej gminy, natomiast miasto dysponujące najniższymi dochodami miało 78,8% kwoty dochodów budżetowych miasta o najwyższym wskaźniku dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca.

Szczegółowe dane ilustrujące poziom dochodów budżetowych każdej jednostki samorządowej na Podkarpaciu przedstawiono w **tabeli A**. Natomiast wskaźniki struktury dochodów samorządowych w 2011 roku podano w **tabeli B**.

Jednym z ważnych składników dochodów budżetowych w 2011 roku były środki pozyskane przez samorządy ze źródeł zagranicznych.

W ostatnich trzech latach znaczenie tych środków było odmienne w różnych typach jednostek samorządowych, ale w przypadku większości samorządów widoczny jest rosnący udział tego rodzaju dochodów w ogólnej kwocie dochodów budżetowych. Podobnie jednak, jak w przypadku dochodów ogółem przeliczonych na 1 mieszkańca, także w przypadku udziału środków ze źródeł zagranicznych widoczne są duże różnice między samorządami, gdy chodzi o pozyskiwanie tego rodzaju dochodów. Szczegółowe dane na ten temat przedstawiono w **tabeli C**.

Wydatki jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu

Do wskaźników pozwalających na ocenę sytuacji finansowej samorządów, a mających związek z wydatkami budżetowymi, należą:

– relacja między kwotą dochodów budżetowych i wydatków budżetowych w danym roku;
– udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych.

Pierwszy z wymienionych wskaźników informuje o zdolności samorządu do finansowania zadań wykonywanych w danym roku uzyskiwanymi w tym samym

roku dochodami budżetowymi. Jak wynika z **tabeli A**, w przypadku zdecydowanej większości samorządów na Podkarpaciu, w 2011 roku dochody budżetowe okazały się niewystarczające dla sfinansowania realizowanych w tym roku zadań i w rezultacie samorządy te zakończyły rok z wynikiem ujemnym. W przypadku gmin miejskich tylko dwa samorządy miały na koniec roku wynik dodatni (Jarosław i Jasło), w przypadku miast-gmin dodatni wynik miało 7 samorządów (20,6%), a wśród gmin wiejskich nadwyżkę miało 29,1% ogółu gmin. Nieco inne proporcje były jedynie wśród powiatów samorządowych, gdzie około 48% samorządów zakończyło rok 2011 z wynikiem dodatnim. Można na tej podstawie wnioskować, że większość jednostek samorządowych nie była w stanie uzyskać wystarczająco wysokich dochodów, które pozwoliłyby na finansowanie zadań przy zachowaniu równowagi między dochodami i wydatkami budżetowymi.

Z kolei udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych pozwala ocenić aktywność samorządu w podejmowaniu zadań o charakterze inwestycyjnym, które mają istotny wpływ na jakość życia mieszkańców, bo poprawiają dostęp do różnych składników infrastruktury technicznej i społecznej. Wskaźniki udziału wydatków majątkowych w wydatkach ogółem przedstawiono w **tabeli E**. Wynika z nich, że większość jednostek samorządowych przeznaczyła w 2011 roku co najmniej 20% wydatków na powiększenie swojego majątku. Natomiast odsetek samorządów, które przeznaczyły na ten cel mniej niż 10% kwoty wydatków budżetowych, był – w każdym z typów samorządów – stosunkowo niewielki. Należy przy tym zauważyć, że samorządy podkarpackie przeznaczyły na powiększenie zasobów majątkowych podobną część swoich wydatków, jak przeciętna jednostka samorządowa w Polsce. Dla przykładu, wskaźniki udziału wydatków majątkowych dla samorządów gmin w Polsce były następujące:

– miasta – 21,3;
– miasta-gminy – 22,6;
– gminy wiejskie – 24,0.

Nie różniły się zatem istotnie od wskaźników dla gmin podkarpackich (**tabela E**).

Jedną z cech charakteryzujących wydatki budżetowe jest ich struktura według działów klasyfikacji budżetowej. Jak wynika z **tabeli D**, struktura wydatków jest dość znacząco zróżnicowana między różnymi typami jednostek samorządowych (województwo, powiat, gmina), natomiast nie ma zbyt dużych różnic w ramach tego samego typu jednostek samorządowych, bo wykonują one takie same zadania, wymagające angażowania podobnej wielkości środków budżetowych. I tak, w przypadku samorządu województwa, a także samorządów powiatów, dominują wydatki na zadania z zakresu transportu, natomiast samorządy gmin największą część wydatków ponoszą na zadania związane z utrzymaniem placówek edukacyjnych.

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego

Skutkiem ujemnego wyniku finansowego samorządów w kolejnych latach jest ich zadłużenie. Wskaźnikiem ilustrującym stopień zadłużenia jest relacja zobowiązań do dochodów budżetowych.

Podkarpackie samorządy były w 2011 roku mniej zadłużone niż przeciętna jednostka samorządowa w Polsce. Świadczy o tym poniższe zestawienie wskaźników ilustrujących relacje zobowiązań ogółem do dochodów budżetowych (w %).

	Polska	**Podkarpacie**
gminy razem	**34,3**	**30,4**
w tym:		
– miasta	36,5	27,7
– miasta-gminy	37,4	34,7
– gminy wiejskie	30,8	29,1
– miasta na prawach powiatu	48,5	41,5
– powiaty	26,1	21,1
– województwa	36,9	32,1

Wskaźniki przeciętnego zadłużenia każdego z typów jednostek samorządowych na Podkarpaciu były o kilka punktów procentowych niższe w porównaniu ze wskaźnikami dla ogółu samorządów w Polsce. Należy jednak zauważyć, że poziom zadłużenia jest bardzo mocno zróżnicowany w obrębie poszczególnych typów samorządów, o czym świadczą dane liczbowe zamieszczone w **tabeli F**. Zarówno wśród powiatów, jak i gmin, są z jednej strony przykłady takich samorządów, które albo nie miały w ogóle zadłużenia na koniec 2011 roku, albo ich zadłużenie było niewielkie i nie przekraczało 5% dochodów budżetowych. W grupie powiatów były trzy takie samorządy, w grupie gmin miejskich – jeden, wśród miast-gmin – także jeden samorząd, natomiast wśród gmin wiejskich – osiem jednostek samorządowych. Z drugiej strony zaś były również takie samorządy, których zadłużenie przekraczało 50% ich dochodów budżetowych w 2011 roku. W grupie miast były dwa takie samorządy, miast-gmin – trzy, a wśród gmin wiejskich – czternaście samorządów.

Można zatem stwierdzić, że statystycznie samorządy podkarpackie są mniej zadłużone od przeciętnego samorządu w Polsce, ale niektóre jednostki samorządowe na Podkarpaciu zbliżyły się ze swoim zadłużeniem do dopuszczalnej granicy 60% dochodów budżetowych.

Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonych porównań sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu na tle ogólnopolskim można stwierdzić, że w 2011 roku samorząd województwa podkarpackiego, a także samorządy powiatów i miast na prawach powiatu uzyskiwały dochody budżetowe w przeliczeniu na 1 mieszkańca przeciętnie wyższe od wielkości średnich dla tego samego typu jednostek samorządowych w Polsce. Natomiast w przypadku gmin sytuacja była odwrotna. W rezultacie wskaźniki dochodów dla ogółu samorządów w województwie podkarpackim były bardzo zbliżone do przeciętnych wskaźników dla całej Polski. Oznacza to, że w 2011 roku samorządy podkarpackie ustabilizowały swoje dochody, których poziom nie odbiegał od przeciętnego. Warto przy tym zaznaczyć, że taka sytuacja ma miejsce dopiero od dwóch lat, bo w przeszłości różnice dochodowe między samorządami podkar-

packimi a samorządami większości województw w Polsce były niekorzystne dla Podkarpacia.

Podobnie jest w przypadku wskaźnika udziału wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych. Natomiast poziom zadłużenia podkarpackich samorządów jest niższy od przeciętnego dla ogółu samorządów w Polsce.

Analiza dochodów i wydatków wszystkich typów jednostek samorządowych na Podkarpaciu pozwala stwierdzić, że w 2011 roku – podobnie jak w latach poprzednich – utrzymywały się bardzo znaczące dysproporcje między jednostkami samorządowymi, tak pod względem poziomu dochodów, jak też poziomu i struktury wydatków oraz skali zadłużenia.

Można w związku z tym stwierdzić, że poprawa sytuacji finansowej samorządów podkarpackich na tle ogólnopolskim nie wpłynęła w znaczący sposób na zmniejszenie wewnętrznego zróżnicowania sytuacji finansowej między poszczególnymi jednostkami samorządowymi.

prof. dr hab. ADAM CZUDEC – kierownik Katedry Polityki Gospodarczej, Wydział Ekonomii Uniwersytetu Rzeszowskiego

Dochody, wydatki i wynik jednostek samorządu terytorialnego w 2011 roku **Tabela A**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody ogółem wykonane (w zł)	Dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)	Wydatki ogółem wykonane (w zł)	Wydatki w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)	Wynik na koniec roku (w zł)	Miejsce w rankingu wg dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca
1	2	3	4	5	6	7	8
	Samorząd województwa	**929 774 711**	**442**	**962 474 821**	**458**	**-32 700 111**	
	POWIATY						
1	bieszczadzki	30 060 818	1 367	29 399 046	1 337	661 772	2
2	brzozowski	66 379 341	1 017	65 636 347	1 006	742 995	9
3	dębicki	119 981 697	899	119 766 801	897	214 896	14
4	jarosławski	132 333 857	1 090	142 329 745	1 172	-9 995 888	6
5	jasielski	124 671 082	1 088	129 665 346	1 131	-4 994 265	7
6	kolbuszowski	50 313 898	817	45 678 743	742	4 635 155	17
7	krośnieński	75 107 590	675	79 956 803	719	-4 849 213	20
8	leski	32 572 184	1 222	31 871 720	1 196	700 464	3
9	leżajski	79 422 986	1 151	79 657 832	1 155	-234 846	5
10	lubaczowski	79 268 135	1 398	82 741 492	1 460	-3 473 356	1
11	łańcucki	78 576 230	999	78 006 361	992	569 869	11
12	mielecki	128 123 660	956	131 773 856	983	-3 650 196	13
13	niżański	51 431 858	769	51 049 485	763	382 373	18
14	przemyski	38 508 369	541	36 632 005	514	1 876 364	21
15	przeworski	75 863 259	965	80 806 486	1 027	-4 943 227	12
16	ropczycko-sędziszowski	76 001 597	1 055	73 407 303	1 019	2 594 295	8
17	rzeszowski	120 267 774	747	123 935 155	769	-3 667 380	19
18	sanocki	96 282 852	1 015	99 268 919	1 046	-2 986 067	10
19	stalowowolski	96 066 173	894	95 674 925	890	391 248	15
20	strzyżowski	74 150 416	1 198	78 756 497	1 272	-4 606 081	4
21	tarnobrzeski	46 426 943	868	51 187 936	956	-4 760 993	16
	Powiaty razem	**1 671 810 719**	**949**	**1 707 202 803**	**969**	**-35 392 084**	

1	2	3	4	5	6	7	8
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU						
1	Krosno	251 950 680	5 307	262 012 004	5 519	-10 061 324	2
2	Przemyśl	432 566 757	6 531	476 697 351	7 198	-44 130 595	1
3	Rzeszów	717 702 969	4 027	803 329 141	4 507	-85 626 171	4
4	Tarnobrzeg	230 350 094	4 681	259 370 710	5 270	-29 020 615	3
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 632 570 500**	**4 786**	**1 801 409 206**	**5 281**	**-168 838 705**	
	MIASTA						
1	Dębica	125 250 297	2 687	125 312 816	2 688	-62 519	4
2	Dynów	17 597 833	2 883	18 785 530	3 077	-1 187 697	3
3	Jarosław	99 585 016	2 508	96 249 299	2 424	3 335 717	12
4	Jasło	109 113 808	2 954	103 978 909	2 815	5 134 900	2
5	Leżajsk	35 915 738	2 543	36 764 996	2 603	-849 258	11
6	Lubaczów	31 947 708	2 582	32 605 038	2 635	-657 330	9
7	Łańcut	47 394 494	2 625	51 947 927	2 877	-4 553 433	6
8	Mielec	157 198 744	2 588	163 447 357	2 691	-6 248 613	8
9	Przeworsk	41 242 801	2 621	47 170 877	2 998	-5 928 077	7
10	Radymno	13 855 311	2 547	15 451 230	2 840	-1 595 919	10
11	Sanok	104 391 649	2 669	107 610 713	2 752	-3 219 065	5
12	Stalowa Wola	201 654 598	3 182	209 883 001	3 312	-8 228 404	1
	Miasta razem	**985 147 997**	**2 750**	**1 009 207 695**	**2 817**	**-24 059 698**	
	MIASTA-GMINY						
1	Baranów Sandomierski	35 811 641	2 968	37 668 430	2 968	-1 856 789	15
2	Błażowa	32 293 581	3 045	32 925 836	3 045	-632 255	11
3	Boguchwała	42 819 875	2 300	47 635 799	2 300	-4 815 924	34
4	Brzostek	38 313 027	2 922	41 423 099	2 922	-3 110 072	16
5	Brzozów	76 108 925	2 900	85 013 145	2 900	-8 904 220	17
6	Cieszanów	28 818 201	3 996	32 117 995	3 996	-3 299 795	1
7	Dukla	43 608 968	2 990	46 865 446	2 990	-3 256 478	13
8	Głogów Małopolski	56 467 169	3 062	56 346 563	3 062	120 606	10
9	Iwonicz-Zdrój	34 050 331	3 075	37 852 375	3 075	-3 802 044	9
10	Jedlicze	36 249 861	2 378	36 090 449	2 378	159 412	33

1	2	3	4	5	6	7	8
11	Kańczuga	31 025 061	2 470	29 960 682	2 470	1 064 380	32
12	Kolbuszowa	68 738 396	2 806	72 736 029	2 806	-3 997 633	27
13	Kołaczyce	26 029 626	2 899	28 615 332	2 899	-2 585 706	18
14	Lesko	34 279 463	2 975	34 459 018	2 975	-179 554	14
15	Narol	25 833 497	3 103	27 847 095	3 103	-2 013 599	7
16	Nisko	58 200 883	2 586	59 156 239	2 586	-955 356	30
17	Nowa Dęba	51 274 943	2 818	59 156 818	2 818	-7 881 875	26
18	Nowa Sarzyna	53 477 389	2 521	60 104 560	2 521	-6 627 171	31
19	Oleszyce	22 020 428	3 396	23 025 124	3 396	-1 004 696	3
20	Pilzno	56 067 971	3 191	56 117 474	3 191	-49 504	6
21	Pruchnik	33 387 372	3 388	35 507 572	3 388	-2 120 199	4
22	Przecław	31 767 025	2 830	31 814 897	2 830	-47 872	24
23	Radomyśl Wielki	41 763 891	3 005	42 030 689	3 005	-266 798	12
24	Ropczyce	74 554 077	2 828	75 879 648	2 828	-1 325 571	25
25	Rudnik nad Sanem	29 094 584	2 887	28 041 125	2 887	1 053 459	19
26	Rymanów	50 137 184	3 231	49 880 567	3 231	256 617	5
27	Sędziszów Małopolski	59 649 121	2 609	58 462 605	2 609	1 186 515	29
28	Sieniawa	25 023 198	3 609	25 565 597	3 609	-542 399	2
29	Sokołów Małopolski	47 547 783	2 868	53 887 159	2 868	-6 339 376	21
30	Strzyżów	59 559 942	2 881	60 320 129	2 881	-760 187	20
31	Tyczyn	31 575 282	2 796	35 956 396	2 796	-4 381 115	28
32	Ulanów	24 193 325	2 839	23 093 191	2 839	1 100 134	23
33	Ustrzyki Dolne	54 042 706	3 086	56 598 904	3 086	-2 556 199	8
34	Zagórz	36 451 166	2 843	47 840 883	2 843	-11 389 717	22
	Miasta-gminy razem	**1 450 235 891**	**2 882**	**1 529 996 869**	**3 041**	**-79 760 978**	
	GMINY WIEJSKIE						
1	Adamówka	12 201 410	2 941	13 401 544	3 230	-1 200 134	55
2	Baligród	11 901 510	3 791	11 951 790	3 808	-50 279	14
3	Besko	14 913 388	3 459	15 464 863	3 586	-551 475	21
4	Białobrzegi	21 796 484	2 625	26 365 618	3 175	-4 569 133	91
5	Bircza	21 452 732	3 325	21 423 347	3 320	29 385	26
6	Bojanów	22 635 195	3 092	22 837 663	3 119	-202 468	36

1	2	3	4	5	6	7	8
7	Borowa	16 269 869	2 918	23 317 256	4 182	-7 047 388	58
8	Brzyska	17 179 857	2 733	17 689 681	2 814	-509 824	79
9	Bukowsko	19 330 795	3 630	20 119 984	3 778	-789 189	17
10	Chłopice	16 267 848	2 940	16 903 632	3 055	-635 784	56
11	Chmielnik	20 216 740	3 081	20 579 638	3 137	-362 898	37
12	Chorkówka	33 712 359	2 497	33 550 440	2 485	161 919	100
13	Cisna	9 390 066	5 422	9 013 451	5 204	376 615	2
14	Cmolas	22 203 953	2 787	26 576 899	3 336	-4 372 946	76
15	Czarna (Bieszczadzka)	7 845 352	3 427	9 421 520	4 116	-1 576 168	22
16	Czarna (Dębicka)	34 659 318	2 722	33 824 321	2 656	834 998	80
17	Czarna (Łańcucka)	28 236 416	2 557	30 737 183	2 783	-2 500 768	94
18	Czermin	20 247 802	2 957	23 529 536	3 436	-3 281 734	53
19	Czudec	42 684 159	3 683	43 292 156	3 736	-607 997	16
20	Dębica	77 855 114	3 186	81 656 097	3 342	-3 800 983	31
21	Dębowiec	25 374 044	2 996	26 654 087	3 148	-1 280 044	46
22	Domaradz	18 142 335	2 988	18 265 275	3 009	-122 940	48
23	Dubiecko	31 431 325	3 400	31 301 383	3 386	129 942	24
24	Dydnia	24 718 158	3 049	25 816 157	3 185	-1 097 998	39
25	Dynów	20 335 189	2 835	21 286 897	2 968	-951 708	70
26	Dzikowiec	19 357 491	3 010	21 892 601	3 404	-2 535 110	43
27	Fredropol	22 413 010	4 074	25 730 098	4 677	-3 317 088	6
28	Frysztak	31 054 764	2 925	33 043 203	3 113	-1 988 440	57
29	Gać	12 373 458	2 678	12 582 561	2 723	-209 103	84
30	Gawłuszowice	9 715 368	3 509	9 348 081	3 376	367 287	19
31	Gorzyce	46 016 966	3 402	52 261 096	3 863	-6 244 131	23
32	Grębów	29 080 379	2 990	32 489 764	3 340	-3 409 385	47
33	Grodzisko Dolne	30 860 109	3 827	33 992 840	4 215	-3 132 730	13
34	Haczów	24 641 359	2 705	25 590 922	2 809	-949 564	82
35	Harasiuki	19 974 077	3 155	21 099 434	3 333	-1 125 357	34
36	Horyniec-Zdrój	18 737 801	3 834	17 882 487	3 659	855 314	12
37	Hyżne	21 633 313	3 145	21 498 946	3 126	134 366	35

1	2	3	4	5	6	7	8
38	Iwierzyce	19 862 057	2 642	19 445 399	2 586	416 658	88
39	Jarocin	15 178 850	2 877	19 510 347	3 698	-4 331 497	63
40	Jarosław	38 969 806	3 063	38 192 950	3 002	776 855	38
41	Jasienica Rosielna	22 568 335	3 014	25 675 202	3 428	-3 106 867	42
42	Jasło	39 300 934	2 472	39 468 085	2 482	-167 151	104
43	Jaśliska	5 974 444	2 831	5 765 162	2 732	209 282	72
44	Jawornik Polski	14 682 874	3 164	14 350 036	3 092	332 838	33
45	Jeżowe	30 235 131	3 040	35 399 648	3 560	-5 164 517	40
46	Jodłowa	17 411 329	3 232	19 663 360	3 650	-2 252 031	29
47	Kamień	27 897 549	4 034	29 530 366	4 270	-1 632 818	7
48	Komańcza	14 906 215	2 968	15 391 732	3 064	-485 517	51
49	Korczyna	28 880 806	2 634	32 201 600	2 937	-3 320 795	89
50	Krasiczyn	12 382 025	2 549	12 438 538	2 560	-56 513	96
51	Krasne	24 893 061	2 493	24 369 953	2 441	523 109	101
52	Krempna	7 647 042	3 882	7 578 888	3 847	68 154	11
53	Krościenko Wyżne	13 264 667	2 466	13 149 354	2 444	115 313	105
54	Krzeszów	21 515 530	5 064	23 010 718	5 416	-1 495 188	3
55	Krzywcza	14 433 288	2 949	15 013 047	3 068	-579 758	54
56	Kuryłówka	19 526 070	3 469	21 575 092	3 833	-2 049 023	20
57	Laszki	18 435 870	2 682	20 491 974	2 982	-2 056 104	83
58	Leżajsk	56 852 580	2 849	58 206 631	2 917	-1 354 051	68
59	Lubaczów	33 963 216	3 745	37 641 601	4 151	-3 678 386	15
60	Lubenia	16 133 037	2 475	15 516 398	2 380	616 638	103
61	Lutowiska	9 645 248	4 412	11 258 977	5 150	-1 613 730	5
62	Łańcut	54 295 811	2 623	55 009 934	2 657	-714 122	92
63	Majdan Królewski	31 947 484	3 303	28 244 078	2 920	3 703 406	27
64	Markowa	17 927 494	2 706	20 627 232	3 114	-2 699 738	81
65	Medyka	17 960 975	2 873	17 630 570	2 820	330 405	65
66	Miejsce Piastowe	36 078 801	2 648	39 797 393	2 921	-3 718 592	87
67	Mielec	31 799 130	2 523	33 854 226	2 686	-2 055 095	97
68	Niebylec	27 112 715	2 555	25 259 238	2 381	1 853 477	95

1	2	3	4	5	6	7	8
69	Niwiska	17 437 575	2 971	21 018 667	3 581	-3 581 092	50
70	Nowy Żmigród	26 546 200	2 875	26 553 913	2 876	-7 713	64
71	Nozdrzec	24 818 264	3 006	27 327 376	3 310	-2 509 113	44
72	Olszanica	14 978 879	2 974	14 337 068	2 846	641 811	49
73	Orły	25 145 171	2 958	24 575 066	2 891	570 105	52
74	Osiek Jasielski	15 013 185	2 813	15 745 613	2 950	-732 428	74
75	Ostrów	49 003 949	7 072	53 024 332	7 653	-4 020 384	1
76	Padew Narodowa	15 479 400	2 904	17 704 105	3 321	-2 224 706	59
77	Pawłosiów	19 072 689	2 278	19 948 559	2 382	-875 870	110
78	Przemyśl	25 350 644	2 803	26 509 277	2 931	-1 158 634	75
79	Przeworsk	36 273 040	2 493	38 756 985	2 663	-2 483 946	102
80	Pysznica	25 327 745	2 521	26 325 658	2 620	-997 913	98
81	Radomyśl nad Sanem	22 088 288	3 001	24 207 108	3 289	-2 118 820	45
82	Radymno	32 820 758	2 899	31 634 291	2 794	1 186 467	60
83	Rakszawa	19 076 581	2 657	18 976 799	2 643	99 781	85
84	Raniżów	23 352 371	3 263	29 451 572	4 116	-6 099 201	28
85	Rokietnica	12 202 310	2 859	11 672 317	2 735	529 993	67
86	Roźwienica	23 948 953	3 886	28 768 486	4 668	-4 819 534	9
87	Sanok	41 578 311	2 427	45 400 139	2 650	-3 821 829	107
88	Skołyszyn	35 768 739	2 880	34 747 373	2 798	1 021 366	62
89	Solina	23 111 382	4 422	25 891 037	4 954	-2 779 655	4
90	Stary Dzików	15 613 663	3 520	15 866 471	3 577	-252 808	18
91	Stubno	15 558 164	3 933	12 716 611	3 215	2 841 553	8
92	Świlcza	40 685 704	2 614	42 716 390	2 744	-2 030 685	93
93	Tarnowiec	22 076 589	2 425	23 176 064	2 546	-1 099 474	108
94	Tryńcza	32 101 067	3 884	29 528 553	3 573	2 572 514	10
95	Trzebownisko	48 212 832	2 427	54 160 181	2 726	-5 947 349	106
96	Tuszów Narodowy	23 201 443	3 040	25 876 002	3 390	-2 674 559	41
97	Tyrawa Wołoska	6 462 705	3 373	6 470 042	3 377	-7 337	25
98	Wadowice Górne	20 982 793	2 827	21 945 515	2 956	-962 721	73

1	2	3	4	5	6	7	8
99	Wiązownica	35 541 237	3 179	34 324 938	3 070	1 216 299	32
100	Wielkie Oczy	10 655 612	2 735	10 637 741	2 730	17 871	78
101	Wielopole Skrzyńskie	23 706 825	2 843	23 844 099	2 860	-137 274	69
102	Wiśniowa	23 824 044	2 833	25 394 351	3 020	-1 570 307	71
103	Wojaszówka	23 163 835	2 519	22 718 044	2 470	445 791	99
104	Zaklików	23 407 920	2 740	22 178 323	2 596	1 229 597	77
105	Zaleszany	25 977 220	2 400	28 365 738	2 620	-2 388 518	109
106	Zarszyn	26 830 627	2 895	28 998 981	3 129	-2 168 353	61
107	Zarzecze	20 588 000	2 859	21 989 249	3 054	-1 401 249	66
108	Żołynia	21 637 581	3 207	24 145 079	3 578	-2 507 498	30
109	Żurawica	33 223 038	2 649	32 385 436	2 582	837 602	86
110	Żyraków	36 008 548	2 634	35 606 901	2 605	401 647	90
	Gminy wiejskie razem	**2 676 395 764**	**2 971**	**2 813 280 633**	**3 123**	**-136 884 869**	

Struktura dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2011 roku (w %) **Tabela B**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody własne	Subwencja ogólna	Dotacje celowe
1	2	3	4	5
	Samorząd województwa	**27,37**	**31,04**	**41,59**
	POWIATY			
1	bieszczadzki	24,56	39,91	35,53
2	brzozowski	26,79	43,68	29,54
3	dębicki	36,81	41,94	21,24
4	jarosławski	25,80	52,77	21,43
5	jasielski	35,71	43,22	21,08
6	kolbuszowski	27,46	35,21	37,33
7	krośnieński	26,64	45,11	28,25
8	leski	21,70	40,97	37,33
9	leżajski	21,28	46,06	32,66
10	lubaczowski	16,65	42,81	40,54
11	łańcucki	30,82	35,53	33,66
12	mielecki	28,91	48,71	22,38
13	niżański	21,54	50,56	27,90
14	przemyski	31,13	42,82	26,05
15	przeworski	25,67	33,36	40,97
16	ropczycko-sędziszowski	28,29	44,48	27,23
17	rzeszowski	34,12	27,48	38,41
18	sanocki	27,50	47,84	24,66
19	stalowowolski	27,19	48,53	24,28
20	strzyżowski	18,69	37,81	43,50
21	tarnobrzeski	27,64	37,99	34,36
	Powiaty razem	**27,79**	**42,70**	**29,51**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU			
1	Krosno	40,15	32,57	27,27
2	Przemyśl	26,64	25,54	47,82
3	Rzeszów	52,35	34,55	13,10
4	Tarnobrzeg	51,75	31,34	16,91
	Miasta na prawach powiatu razem	**43,57**	**31,40**	**25,03**
	MIASTA			
1	Dębica	56,51	20,24	23,25
2	Dynów	24,28	40,92	34,79
3	Jarosław	58,17	25,72	16,11
4	Jasło	57,04	21,27	21,69
5	Leżajsk	62,29	19,83	17,89
6	Lubaczów	44,99	29,79	25,22
7	Łańcut	61,82	19,37	18,80
8	Mielec	59,17	20,64	20,19
9	Przeworsk	53,64	20,58	25,78
10	Radymno	47,96	33,64	18,39
11	Sanok	63,58	21,47	14,96
12	Stalowa Wola	53,08	17,59	29,33
	Miasta razem	**56,48**	**21,39**	**22,13**
	MIASTA-GMINY			
1	Baranów Sandomierski	28,60	42,45	28,95
2	Błażowa	20,89	45,60	33,51
3	Boguchwała	46,03	35,70	18,28
4	Brzostek	17,23	52,48	30,29
5	Brzozów	31,15	40,64	28,21
6	Cieszanów	22,91	34,41	42,68
7	Dukla	31,34	47,17	21,49
8	Głogów Małopolski	54,52	25,76	19,71
9	Iwonicz-Zdrój	29,22	39,91	30,88
10	Jedlicze	53,65	25,13	21,22
11	Kańczuga	30,90	48,91	20,19
12	Kolbuszowa	39,38	36,41	24,21
13	Kołaczyce	20,94	50,02	29,05
14	Lesko	52,41	30,47	17,12
15	Narol	31,59	45,79	22,62
16	Nisko	54,65	28,45	16,91
17	Nowa Dęba	39,63	30,22	30,15
18	Nowa Sarzyna	39,44	38,33	22,23

1	2	3	4	5
19	Oleszyce	24,79	37,71	37,50
20	Pilzno	30,94	35,06	34,00
21	Pruchnik	22,21	43,30	34,49
22	Przecław	17,12	50,68	32,20
23	Radomyśl Wielki	22,03	52,13	25,84
24	Ropczyce	38,81	31,26	29,94
25	Rudnik nad Sanem	45,40	34,36	20,24
26	Rymanów	35,69	40,75	23,56
27	Sędziszów Małopolski	34,12	42,07	23,81
28	Sieniawa	26,26	40,79	32,95
29	Sokołów Małopolski	23,22	49,06	27,72
30	Strzyżów	33,22	37,27	29,51
31	Tyczyn	33,78	37,61	28,61
32	Ulanów	16,36	48,06	35,59
33	Ustrzyki Dolne	38,07	35,12	26,81
34	Zagórz	35,63	44,96	19,41
	Miasta-gminy razem	**34,46**	**39,01**	**26,53**
	GMINY WIEJSKIE			
1	Adamówka	21,06	53,85	25,09
2	Baligród	27,00	39,61	33,39
3	Besko	22,47	42,06	35,47
4	Białobrzegi	33,28	45,29	21,43
5	Bircza	22,08	47,95	29,97
6	Bojanów	16,10	53,67	30,23
7	Borowa	35,02	43,98	21,00
8	Brzyska	17,40	54,37	28,23
9	Bukowsko	27,89	46,36	25,75
10	Chłopice	26,40	42,37	31,22
11	Chmielnik	26,22	41,22	32,56
12	Chorkówka	25,39	55,14	19,46
13	Cisna	63,17	22,43	14,40
14	Cmolas	17,33	56,07	26,60
15	Czarna (Bieszczadzka)	37,47	34,97	27,56
16	Czarna (Dębicka)	25,08	47,66	27,26
17	Czarna (Łańcucka)	29,69	51,28	19,03
18	Czermin	19,97	46,80	33,23
19	Czudec	14,82	37,29	47,89
20	Dębica	33,15	35,03	31,83
21	Dębowiec	31,60	48,44	19,96
22	Domaradz	22,67	53,93	23,40
23	Dubiecko	15,51	43,92	40,57
24	Dydnia	17,94	51,34	30,72
25	Dynów	18,81	53,23	27,96
26	Dzikowiec	19,50	56,68	23,82
27	Fredropol	16,28	36,03	47,69
28	Frysztak	22,07	46,46	31,47
29	Gać	27,32	48,95	23,72
30	Gawłuszowice	41,99	32,88	25,13
31	Gorzyce	31,14	29,47	39,40
32	Gręboów	32,28	44,79	22,94
33	Grodzisko Dolne	15,86	35,72	48,42
34	Haczów	26,08	52,30	21,63
35	Harasiuki	17,06	50,59	32,35
36	Horyniec-Zdrój	46,13	35,14	18,73
37	Hyżne	27,46	49,07	23,47
38	Iwierzyce	25,85	48,44	25,72
39	Jarocin	12,39	50,16	37,46
40	Jarosław	26,36	33,17	40,47
41	Jasienica Rosielna	21,56	51,74	26,70
42	Jasło	28,15	42,26	29,59
43	Jaśliska	27,28	47,16	25,56
44	Jawornik Polski	23,09	44,12	32,79
45	Jeżowe	16,57	53,36	30,07
46	Jodłowa	19,46	45,84	34,69
47	Kamień	9,60	46,96	43,44
48	Komańcza	30,82	39,04	30,14
49	Korczyna	31,11	47,01	21,88

1	2	3	4	5
50	Krasiczyn	43,70	34,77	21,53
51	Krasne	54,26	30,98	14,76
52	Krempna	26,22	43,49	30,28
53	Krościenko Wyżne	36,78	41,46	21,76
54	Krzeszów	17,00	27,03	55,97
55	Krzywcza	23,12	50,44	26,44
56	Kuryłówka	20,21	42,13	37,66
57	Laszki	21,46	52,88	25,66
58	Leżajsk	34,07	41,50	24,43
59	Lubaczów	40,64	35,92	23,44
60	Lubenia	26,16	49,17	24,67
61	Lutowiska	62,53	23,36	14,11
62	Łańcut	28,98	47,62	23,40
63	Majdan Królewski	11,33	48,59	40,08
64	Markowa	38,06	40,97	20,98
65	Medyka	45,13	35,35	19,52
66	Miejsce Piastowe	34,18	44,92	20,90
67	Mielec	28,56	46,30	25,14
68	Niebylec	19,12	54,68	26,20
69	Niwiska	16,83	53,02	30,15
70	Nowy Żmigród	23,84	53,74	22,42
71	Nozdrzec	16,64	52,55	30,81
72	Olszanica	34,87	41,83	23,30
73	Orły	31,26	46,26	22,48
74	Osiek Jasielski	27,46	48,96	23,58
75	Ostrów	75,05	17,25	7,71
76	Padew Narodowa	37,89	42,13	19,98
77	Pawłosiów	38,93	41,38	19,68
78	Przemyśl	38,43	37,52	24,05
79	Przeworsk	23,47	48,02	28,51
80	Pysznica	39,48	42,79	17,73
81	Radomyśl nad Sanem	25,96	45,70	28,34
82	Radymno	32,88	45,27	21,85
83	Rakszawa	27,59	48,11	24,30
84	Raniżów	15,81	46,68	37,51
85	Rokietnica	29,60	46,76	23,64
86	Roźwienica	30,73	35,32	33,96
87	Sanok	26,43	42,93	30,64
88	Skołyszyn	26,19	46,23	27,58
89	Solina	73,87	16,90	9,23
90	Stary Dzików	44,08	35,86	20,07
91	Stubno	41,28	39,61	19,10
92	Świlcza	34,92	39,84	25,23
93	Tarnowiec	26,66	51,45	21,88
94	Tryńcza	50,70	33,07	16,23
95	Trzebownisko	42,80	38,83	18,37
96	Tuszów Narodowy	26,72	36,49	36,79
97	Tyrawa Wołoska	16,35	53,63	30,01
98	Wadowice Górne	20,46	49,47	30,08
99	Wiązownica	26,78	44,22	29,00
100	Wielkie Oczy	25,16	50,96	23,88
101	Wielopole Skrzyńskie	17,20	54,05	28,75
102	Wiśniowa	13,95	54,14	31,91
103	Wojaszówka	36,30	44,93	18,77
104	Zaklików	24,63	44,62	30,75
105	Zaleszany	28,88	45,61	25,51
106	Zarszyn	27,48	46,10	26,42
107	Zarzecze	18,64	51,52	29,84
108	Żołynia	31,12	48,58	20,30
109	Żurawica	41,90	38,98	19,12
110	Żyraków	29,38	42,33	28,29
	Gminy wiejskie razem	**29,11**	**43,54**	**27,35**

Udział środków pochodzących ze źródeł zagranicznych w dochodach ogółem (w %) Tabela C

Lp.	Nazwa jednostki	Lata		
		2009	2010	2011
1	2	3	4	5
	Samorząd województwa	**41,36**	**17,25**	**24,90**
	POWIATY			
1	bieszczadzki	5,97	12,43	3,83
2	brzozowski	6,32	9,25	5,02
3	dębicki	4,04	9,22	8,49
4	jarosławski	1,46	2,61	3,26
5	jasielski	5,63	6,20	15,34
6	kolbuszowski	18,71	8,41	19,19
7	krośnieński	1,14	10,58	12,14
8	leski	0,93	1,47	9,18
9	leżajski	11,93	17,52	10,36
10	lubaczowski	9,93	10,23	16,48
11	łańcucki	0,88	7,43	10,66
12	mielecki	8,85	3,83	12,61
13	niżański	10,61	6,01	11,17
14	przemyski	7,44	19,70	1,82
15	przeworski	2,10	10,75	19,91
16	ropczycko-sędziszowski	6,89	13,91	6,46
17	rzeszowski	6,44	11,11	6,54
18	sanocki	24,33	4,88	10,65
19	stalowowolski	8,14	7,28	6,85
20	strzyżowski	4,06	16,92	18,34
21	tarnobrzeski	4,99	6,67	17,50
	Powiaty razem	**7,60**	**9,35**	**10,75**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU			
1	Krosno	1,81	5,25	15,62
2	Przemyśl	1,92	16,41	34,55
3	Rzeszów	1,78	8,91	4,29
4	Tarnobrzeg	1,11	2,92	18,99
	Miasta na prawach powiatu razem	**1,73**	**8,37**	**18,36**
	MIASTA			
1	Dębica	3,91	7,08	5,19
2	Dynów	1,27	23,98	13,82
3	Jarosław	1,80	1,16	1,15
4	Jasło	4,02	4,68	4,67
5	Leżajsk	3,12	10,71	9,53
6	Lubaczów	0,71	0,46	9,23
7	Łańcut	0,63	0,70	4,88
8	Mielec	4,66	8,56	9,00
9	Przeworsk	1,28	6,61	10,52
10	Radymno	1,52	0,61	1,46
11	Sanok	1,49	5,06	12,37
12	Stalowa Wola	2,34	14,16	16,31
	Miasta razem	**2,82**	**6,98**	**8,18**
	MIASTA-GMINY			
1	Baranów Sandomierski	0,53	14,57	8,42
2	Błażowa	6,71	19,30	15,05
3	Boguchwała	1,85	16,54	5,99
4	Brzostek	2,08	5,30	2,52
5	Brzozów	0,39	10,07	10,60
6	Cieszanów	1,56	12,55	20,28
7	Dukla	0,41	14,38	2,65
8	Głogów Małopolski	2,82	9,60	6,02
9	Iwonicz-Zdrój	1,19	3,55	15,90
10	Jedlicze	9,01	4,32	4,74
11	Kańczuga	1,14	4,39	7,26
12	Kolbuszowa	2,37	7,11	6,70
13	Kołaczyce	6,42	6,63	3,34
14	Lesko	2,28	26,11	15,16
15	Narol	13,68	22,75	11,24
16	Nisko	4,16	8,18	8,25
17	Nowa Dęba	1,56	2,96	13,01
18	Nowa Sarzyna	11,74	7,82	3,54
19	Oleszyce	7,73	14,10	18,52

1	2	3	4	5
20	Pilzno	12,83	6,01	5,22
21	Pruchnik	1,33	15,74	13,16
22	Przecław	4,92	19,59	12,15
23	Radomyśl Wielki	4,34	6,83	5,45
24	Ropczyce	0,84	3,09	6,74
25	Rudnik nad Sanem	14,85	7,25	22,47
26	Rymanów	0,49	6,34	14,65
27	Sędziszów Małopolski	1,00	3,42	7,52
28	Sieniawa	20,63	17,59	3,66
29	Sokołów Małopolski	5,93	9,59	7,08
30	Strzyżów	1,19	5,62	11,50
31	Tyczyn	0,90	1,59	9,59
32	Ulanów	11,24	20,02	14,28
33	Ustrzyki Dolne	7,68	7,75	11,21
34	Zagórz	1,07	9,15	3,95
	Miasta-gminy razem	**4,49**	**10,29**	**9,64**
	GMINY WIEJSKIE			
1	Adamówka	1,05	1,17	3,91
2	Baligród	21,22	10,86	0,00
3	Besko	11,45	23,21	21,16
4	Białobrzegi	4,89	2,75	1,88
5	Bircza	9,68	9,89	1,45
6	Bojanów	11,73	25,49	10,64
7	Borowa	1,93	1,13	12,66
8	Brzyska	1,89	4,94	1,38
9	Bukowsko	0,80	0,50	5,38
10	Chłopice	0,00	0,00	6,22
11	Chmielnik	3,64	4,25	5,40
12	Chorkówka	3,41	2,75	2,93
13	Cisna	0,43	7,18	8,74
14	Cmolas	7,61	14,11	3,87
15	Czarna (Bieszczadzka)	2,90	5,96	12,35
16	Czarna (Dębicka)	6,11	7,29	2,93
17	Czarna (Łańcucka)	11,66	7,87	2,79
18	Czermin	0,53	6,99	14,75
19	Czudec	5,17	11,81	10,40
20	Dębica	4,57	4,60	10,19
21	Dębowiec	4,23	5,27	15,20
22	Domaradz	1,86	19,57	3,77
23	Dubiecko	1,46	8,75	15,33
24	Dydnia	6,51	22,19	11,53
25	Dynów	1,89	5,04	5,34
26	Dzikowiec	12,14	21,64	5,62
27	Fredropol	5,60	20,09	26,97
28	Frysztak	1,68	21,23	10,43
29	Gać	0,66	8,22	8,48
30	Gawłuszowice	0,86	0,93	6,69
31	Gorzyce	0,47	1,34	3,31
32	Grębów	4,72	10,57	4,56
33	Grodzisko Dolne	4,30	12,46	29,82
34	Haczów	3,41	0,60	3,44
35	Harasiuki	8,81	15,18	8,38
36	Horyniec-Zdrój	2,52	2,64	12,78
37	Hyżne	3,08	5,82	14,79
38	Iwierzyce	0,81	21,54	6,38
39	Jarocin	9,06	7,77	12,05
40	Jarosław	0,53	0,61	23,40
41	Jasienica Rosielna	1,45	26,05	6,31
42	Jasło	33,52	13,08	6,64
43	Jaśliska	0,00	0,00	0,18
44	Jawornik Polski	1,53	0,55	2,75
45	Jeżowe	10,37	16,50	6,61
46	Jodłowa	7,04	5,57	13,81
47	Kamień	2,20	34,19	20,06
48	Komańcza	1,91	6,68	15,38
49	Korczyna	0,73	5,85	5,68
50	Krasiczyn	0,00	1,52	1,94

1	2	3	4	5
51	Krasne	18,23	10,92	1,35
52	Krempna	29,46	6,19	5,79
53	Krościenko Wyżne	1,09	1,25	4,06
54	Krzeszów	23,65	30,93	25,34
55	Krzywcza	1,15	4,59	10,44
56	Kuryłówka	11,00	18,74	11,52
57	Laszki	1,51	2,46	3,58
58	Leżajsk	0,92	8,14	5,38
59	Lubaczów	2,61	13,40	19,08
60	Lubenia	17,07	26,31	2,25
61	Lutowiska	1,91	2,90	2,93
62	Łańcut	5,18	2,53	6,72
63	Majdan Królewski	3,79	12,51	21,39
64	Markowa	0,00	0,30	9,80
65	Medyka	11,81	15,39	3,02
66	Miejsce Piastowe	1,32	0,04	8,24
67	Mielec	1,43	4,99	7,24
68	Niebylec	3,60	5,33	1,01
69	Niwiska	14,72	24,00	2,88
70	Nowy Żmigród	4,37	26,04	8,07
71	Nozdrzec	1,61	2,09	6,65
72	Olszanica	9,41	4,03	2,75
73	Orły	0,71	3,31	9,33
74	Osiek Jasielski	40,05	11,97	10,31
75	Ostrów	0,94	1,82	8,40
76	Padew Narodowa	2,04	2,78	8,85
77	Pawłosiów	0,67	3,39	3,16
78	Przemyśl	2,77	19,12	3,85
79	Przeworsk	0,83	1,47	7,70
80	Pysznica	4,93	16,09	9,51
81	Radomyśl nad Sanem	1,03	5,65	8,31
82	Radymno	5,44	7,26	7,04
83	Rakszawa	0,00	1,87	2,13
84	Raniżów	1,98	7,93	13,70
85	Rokietnica	0,43	0,42	7,10
86	Roźwienica	1,94	11,95	9,95
87	Sanok	0,68	5,13	5,61
88	Skołyszyn	17,00	2,63	4,94
89	Solina	7,76	9,22	6,92
90	Stary Dzików	1,16	6,67	2,33
91	Stubno	10,09	2,91	19,13
92	Świlcza	4,67	12,96	10,34
93	Tarnowiec	8,52	5,75	2,16
94	Tryńcza	21,66	4,01	1,24
95	Trzebownisko	22,37	22,47	2,93
96	Tuszów Narodowy	9,95	8,22	4,64
97	Tyrawa Wołoska	0,72	3,19	0,00
98	Wadowice Górne	4,69	9,29	9,33
99	Wiązownica	8,01	14,80	6,30
100	Wielkie Oczy	1,83	9,39	0,88
101	Wielopole Skrzyńskie	2,06	4,77	6,61
102	Wiśniowa	5,63	7,73	8,14
103	Wojaszówka	0,00	3,82	6,52
104	Zaklików	6,03	14,31	8,22
105	Zaleszany	11,91	10,37	2,86
106	Zarszyn	22,21	9,98	7,19
107	Zarzecze	15,27	26,35	13,00
108	Żołynia	0,99	0,98	0,51
109	Żurawica	7,04	3,97	0,42
110	Żyraków	15,10	25,15	7,09
	Gminy wiejskie razem	**6,17**	**9,24**	**7,84**

Struktura wydatków według ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2011 roku **Tabela D**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki ogółem (w zł)	Wydatki (w %) w tym:					
			transport i łączność	administracja publiczna	oświata i wychowanie	pomoc społeczna	edukacyjna opieka wychowawcza	gospodarka komunalna i ochrona środowiska
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Samorząd województwa	**962 474 821**	**45,41**	**8,76**	**6,49**	**3,56**	**1,22**	**0,05**
	POWIATY							
1	bieszczadzki	29 399 046	15,69	11,03	21,89	24,25	7,33	0,06
2	brzozowski	65 636 347	25,18	10,22	25,00	14,99	2,91	0,30
3	dębicki	119 766 801	29,60	7,29	35,56	15,39	1,61	0,16
4	jarosławski	142 329 745	21,57	7,65	30,80	16,19	10,63	0,07
5	jasielski	129 665 346	29,53	7,25	33,14	12,89	4,59	0,07
6	kolbuszowski	45 678 743	34,28	10,41	25,78	9,24	1,56	0,09
7	krośnieński	79 956 803	31,46	10,82	21,50	15,84	9,62	0,03
8	leski	31 871 720	26,56	10,63	23,80	8,32	11,20	0,03
9	leżajski	79 657 832	20,08	8,08	32,12	14,12	9,26	0,01
10	lubaczowski	82 741 492	27,03	6,29	24,01	17,29	9,76	0,13
11	łańcucki	78 006 361	33,88	7,96	27,59	13,26	5,47	0,13
12	mielecki	131 773 856	17,58	10,33	38,14	10,75	10,71	0,16
13	niżański	51 049 485	19,62	11,19	29,73	10,26	5,06	0,31
14	przemyski	36 632 005	32,84	17,25	10,79	23,49	2,30	0,03
15	przeworski	80 806 486	40,74	7,93	22,14	8,72	2,14	0,05
16	ropczycko-sędziszowski	73 407 303	24,45	9,99	33,12	15,08	3,82	1,92
17	rzeszowski	123 935 155	38,40	7,95	15,48	19,52	5,87	0,03
18	sanocki	99 268 919	29,43	7,75	34,77	8,69	5,73	0,25
19	stalowowolski	95 674 925	11,68	8,00	44,78	16,20	4,22	0,29
20	strzyżowski	78 756 497	35,28	7,44	20,44	14,45	8,36	0,03
21	tarnobrzeski	51 187 936	28,58	8,82	23,86	19,09	4,63	0,16
	Powiaty razem	**1 707 202 803**	**27,30**	**8,70**	**28,83**	**14,42**	**6,26**	**0,20**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	Krosno	262 012 004	17,67	5,35	32,20	11,44	3,42	6,09
2	Przemyśl	476 697 351	39,47	4,84	22,13	12,51	3,43	4,79
3	Rzeszów	803 329 141	17,76	6,19	37,12	13,56	3,57	6,41
4	Tarnobrzeg	259 370 710	28,42	5,84	30,22	11,95	2,18	6,11
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 801 409 206**	**25,03**	**5,66**	**31,44**	**12,74**	**3,31**	**5,89**

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	MIASTA							
1	Dębica	125 312 816	12,92	6,08	44,26	18,20	1,83	3,21
2	Dynów	18 785 530	9,74	12,09	28,46	16,84	2,99	6,04
3	Jarosław	96 249 299	8,26	11,51	42,07	20,13	1,77	2,80
4	Jasło	103 978 909	5,45	9,60	40,69	22,11	2,38	6,26
5	Leżajsk	36 764 996	11,08	10,43	44,72	16,69	0,31	3,69
6	Lubaczów	32 605 038	7,48	10,53	36,34	15,38	1,40	11,77
7	Łańcut	51 947 927	14,48	8,51	37,53	13,99	1,89	4,11
8	Mielec	163 447 357	13,11	5,05	36,12	15,32	1,40	5,00
9	Przeworsk	47 170 877	17,26	8,24	40,91	15,85	0,66	2,90
10	Radymno	15 451 230	5,44	13,43	35,91	17,23	0,53	17,05
11	Sanok	107 610 713	11,75	7,47	34,62	18,06	1,77	6,80
12	Stalowa Wola	209 883 001	15,92	6,55	29,03	15,55	1,71	14,42
	Miasta razem	**1 009 207 695**	**12,10**	**7,79**	**37,00**	**17,24**	**1,66**	**7,08**
	MIASTA-GMINY							
1	Baranów Sandomierski	37 668 430	6,39	8,56	35,41	17,82	2,10	14,38
2	Błażowa	32 925 836	8,82	6,25	42,21	16,03	2,84	2,03
3	Boguchwała	47 635 799	12,65	8,37	37,53	14,75	1,16	10,42
4	Brzostek	41 423 099	13,10	5,98	42,29	26,60	1,70	2,81
5	Brzozów	85 013 145	6,40	10,00	42,17	15,13	2,88	4,20
6	Cieszanów	32 117 995	30,35	7,17	22,65	17,45	0,84	3,51
7	Dukla	46 865 446	4,96	10,50	37,51	21,25	2,06	3,87
8	Głogów Małopolski	56 346 563	13,02	7,49	34,04	14,20	2,39	4,22
9	Iwonicz-Zdrój	37 852 375	10,51	7,69	37,12	13,74	1,09	4,03
10	Jedlicze	36 090 449	6,11	9,81	43,52	19,21	0,73	8,49
11	Kańczuga	29 960 682	7,54	9,19	43,85	19,11	1,26	9,04
12	Kolbuszowa	72 736 029	7,12	6,60	35,23	17,78	1,17	14,85
13	Kołaczyce	28 615 332	16,96	8,24	39,55	20,48	0,97	5,07
14	Lesko	34 459 018	6,62	8,64	29,29	17,54	1,36	15,92
15	Narol	27 847 095	10,51	10,00	31,80	17,65	1,74	13,41
16	Nisko	59 156 239	10,14	8,20	30,75	18,57	1,67	20,78
17	Nowa Dęba	59 156 818	14,41	7,16	28,88	15,91	0,70	11,05
18	Nowa Sarzyna	60 104 560	3,31	7,23	49,00	19,39	2,08	2,13
19	Oleszyce	23 025 124	18,52	7,85	32,53	15,65	2,08	10,63
20	Pilzno	56 117 474	12,86	5,64	39,35	21,07	1,11	7,92
21	Pruchnik	35 507 572	14,27	8,64	27,78	17,40	1,83	21,06
22	Przecław	31 814 897	10,76	10,35	41,50	19,62	1,81	2,83

1	2	3	4	5	6	7	8	9
23	Radomyśl Wielki	42 030 689	11,44	6,55	38,13	19,92	1,54	11,20
24	Ropczyce	75 879 648	12,91	9,57	42,81	16,36	1,37	3,27
25	Rudnik nad Sanem	28 041 125	18,27	8,18	30,18	21,18	2,20	7,58
26	Rymanów	49 880 567	9,35	7,60	41,05	13,28	2,34	5,62
27	Sędziszów Małopolski	58 462 605	6,64	7,22	44,99	20,14	0,90	2,62
28	Sieniawa	25 565 597	20,15	8,56	33,60	15,83	1,19	4,52
29	Sokołów Małopolski	53 887 159	14,56	6,14	40,85	15,23	1,23	5,18
30	Strzyżów	60 320 129	5,11	7,65	33,61	26,20	1,30	13,00
31	Tyczyn	35 956 396	16,12	7,49	31,87	16,71	1,93	10,02
32	Ulanów	23 093 191	12,35	7,53	36,95	14,87	1,54	4,53
33	Ustrzyki Dolne	56 598 904	7,02	9,05	32,46	18,25	1,11	2,70
34	Zagórz	47 840 883	6,29	6,39	30,81	12,01	1,19	24,62
	Miasta-gminy razem	**1 529 996 869**	**10,57**	**7,95**	**37,02**	**17,82**	**1,58**	**8,41**
	GMINY WIEJSKIE							
1	Adamówka	13 401 544	6,39	10,85	31,27	17,30	1,09	13,20
2	Baligród	11 951 790	15,43	10,80	38,32	15,00	1,12	5,26
3	Besko	15 464 863	10,37	9,45	27,30	16,56	3,35	6,62
4	Białobrzegi	26 365 618	7,46	4,80	29,22	14,94	0,67	24,09
5	Bircza	21 423 347	3,48	12,31	37,30	27,61	0,22	5,89
6	Bojanów	22 837 663	5,82	8,29	38,83	18,78	0,91	13,44
7	Borowa	23 317 256	10,14	7,34	26,69	9,55	0,54	18,94
8	Brzyska	17 689 681	8,77	14,13	40,91	23,82	1,35	2,85
9	Bukowsko	20 119 984	6,53	12,89	44,38	17,24	1,92	3,10
10	Chłopice	16 903 632	11,99	8,64	33,32	14,75	1,18	5,58
11	Chmielnik	20 579 638	19,49	8,23	39,36	15,94	1,20	2,47
12	Chorkówka	33 550 440	6,24	8,46	51,96	19,04	1,17	2,07
13	Cisna	9 013 451	11,55	17,21	24,86	9,15	1,29	5,83
14	Cmolas	26 576 899	4,80	6,81	36,08	18,09	2,14	7,95
15	Czarna (Bieszczadzka)	9 421 520	3,98	13,77	32,61	14,10	1,27	4,34
16	Czarna (Dębicka)	33 824 321	10,60	7,38	41,28	21,18	2,52	5,44
17	Czarna (Łańcucka)	30 737 183	4,15	8,19	50,36	15,26	0,33	6,83
18	Czermin	23 529 536	3,65	6,90	36,67	13,07	0,36	2,37
19	Czudec	43 292 156	5,73	4,52	31,61	36,86	0,96	1,81
20	Dębica	81 656 097	12,87	5,22	33,23	15,14	1,16	13,42
21	Dębowiec	26 654 087	9,33	8,66	43,00	16,54	1,44	4,92
22	Domaradz	18 265 275	7,11	9,92	40,70	21,88	1,70	9,11
23	Dubiecko	31 301 383	11,89	11,24	36,13	22,93	2,65	2,30

1	2	3	4	5	6	7	8	9
24	Dydnia	25 816 157	4,11	9,84	39,81	18,31	1,07	18,81
25	Dynów	21 286 897	5,65	13,58	44,94	18,26	2,07	2,91
26	Dzikowiec	21 892 601	7,54	6,23	31,07	20,48	1,14	23,45
27	Fredropol	25 730 098	5,53	7,46	25,85	14,68	1,56	35,46
28	Frysztak	33 043 203	7,84	8,03	36,57	17,85	0,66	8,62
29	Gać	12 582 561	13,07	10,02	35,52	23,13	0,68	4,44
30	Gawłuszowice	9 348 081	16,58	17,01	26,48	17,22	1,45	3,18
31	Gorzyce	52 261 096	5,14	6,88	30,59	29,62	1,16	12,62
32	Grębów	32 489 764	10,24	8,38	31,91	15,11	1,34	10,37
33	Grodzisko Dolne	33 992 840	12,83	6,42	23,44	11,81	1,51	32,40
34	Haczów	25 590 922	6,55	9,20	46,99	15,55	0,52	5,69
35	Harasiuki	21 099 434	7,46	8,77	45,21	17,70	2,83	4,09
36	Horyniec-Zdrój	17 882 487	22,53	8,84	33,74	16,02	1,74	3,55
37	Hyżne	21 498 946	9,31	7,39	38,67	14,13	3,51	2,51
38	Iwierzyce	19 445 399	6,83	13,14	45,49	19,82	0,81	1,43
39	Jarocin	19 510 347	12,66	6,20	25,65	14,89	1,46	21,29
40	Jarosław	38 192 950	2,17	5,45	28,17	15,69	0,68	28,10
41	Jasienica Rosielna	25 675 202	5,36	6,70	39,50	19,59	2,46	7,52
42	Jasło	39 468 085	8,29	11,09	33,39	22,99	2,45	9,75
43	Jaśliska	5 765 162	6,92	16,62	35,68	20,40	3,49	10,58
44	Jawornik Polski	14 350 036	17,24	15,60	29,83	22,51	1,97	2,22
45	Jeżowe	35 399 648	7,09	7,31	36,23	18,81	3,10	19,14
46	Jodłowa	19 663 360	25,84	9,04	31,61	20,53	0,92	1,14
47	Kamień	29 530 366	14,09	11,08	31,07	16,60	3,90	1,95
48	Komańcza	15 391 732	5,67	12,11	36,43	13,80	0,52	4,65
49	Korczyna	32 201 600	8,70	9,36	44,00	16,82	1,36	6,02
50	Krasiczyn	12 438 538	9,97	13,26	33,54	22,21	0,98	7,07
51	Krasne	24 369 953	6,08	8,99	43,99	14,36	2,17	6,73
52	Krempna	7 578 888	12,38	16,57	26,80	20,88	2,93	3,31
53	Krościenko Wyżne	13 149 354	5,19	11,25	36,61	18,98	1,12	3,76
54	Krzeszów	23 010 718	43,46	6,24	18,08	9,74	0,98	5,32
55	Krzywcza	15 013 047	10,35	10,44	39,43	19,34	2,56	3,14
56	Kuryłówka	21 575 092	8,26	8,44	28,96	16,89	1,50	1,50
57	Laszki	20 491 974	2,37	10,39	38,56	19,22	0,90	9,50
58	Leżajsk	58 206 631	6,82	6,91	37,31	16,64	0,67	1,36
59	Lubaczów	37 641 601	10,27	7,17	36,46	13,69	2,14	8,92
60	Lubenia	15 516 398	17,62	9,52	32,99	18,81	0,68	8,96

1	2	3	4	5	6	7	8	9
61	Lutowiska	11 258 977	1,71	15,25	29,78	14,77	1,10	27,49
62	Łańcut	55 009 934	9,67	6,41	50,40	14,52	2,22	7,21
63	Majdan Królewski	28 244 078	25,92	6,66	33,37	21,07	1,02	6,85
64	Markowa	20 627 232	11,02	8,75	36,13	17,73	1,02	17,86
65	Medyka	17 630 570	5,30	8,85	40,51	19,05	0,55	4,90
66	Miejsce Piastowe	39 797 393	15,26	8,37	43,39	14,11	1,26	4,92
67	Mielec	33 854 226	6,83	11,30	39,49	16,03	0,83	11,92
68	Niebylec	25 259 238	10,23	8,34	42,05	23,89	1,72	4,41
69	Niwiska	21 018 667	19,30	6,99	29,29	17,22	1,03	15,95
70	Nowy Żmigród	26 553 913	7,42	8,44	44,89	20,84	2,02	4,59
71	Nozdrzec	27 327 376	6,27	10,63	43,64	20,20	0,99	1,77
72	Olszanica	14 337 068	8,56	17,85	40,37	16,18	1,57	4,66
73	Orły	24 575 066	6,50	10,55	38,45	20,77	1,05	5,06
74	Osiek Jasielski	15 745 613	5,27	10,96	41,58	17,27	3,77	3,82
75	Ostrów	53 024 332	10,40	6,94	19,81	7,68	0,45	45,46
76	Padew Narodowa	17 704 105	4,34	8,10	32,42	12,70	1,04	2,93
77	Pawłosiów	19 948 559	3,22	13,41	42,90	16,92	0,25	6,81
78	Przemyśl	26 509 277	2,54	9,24	43,26	21,23	0,94	8,47
79	Przeworsk	38 756 985	8,74	9,94	38,86	19,11	0,74	8,77
80	Pysznica	26 325 658	13,95	9,99	36,25	17,26	1,35	2,75
81	Radomyśl nad Sanem	24 207 108	4,46	9,57	32,03	16,17	0,89	2,80
82	Radymno	31 634 291	7,17	10,11	45,39	20,44	1,19	4,35
83	Rakszawa	18 976 799	7,76	8,55	44,08	24,76	2,75	4,84
84	Raniżów	29 451 572	8,30	8,59	28,55	17,28	2,54	25,26
85	Rokietnica	11 672 317	6,69	11,97	38,36	17,92	2,16	4,90
86	Roźwienica	28 768 486	10,42	7,08	24,76	12,81	0,87	25,88
87	Sanok	45 400 139	6,43	9,61	36,01	22,55	0,92	6,34
88	Skołyszyn	34 747 373	10,60	8,31	40,26	25,99	2,43	4,11
89	Solina	25 891 037	10,88	9,98	24,75	9,52	0,61	23,16
90	Stary Dzików	15 866 471	10,05	10,96	37,29	15,48	0,93	3,90
91	Stubno	12 716 611	7,01	12,27	33,42	21,13	2,03	4,34
92	Świlcza	42 716 390	9,18	9,67	39,10	15,51	2,20	4,00
93	Tarnowiec	23 176 064	8,21	10,29	46,04	20,45	1,04	3,29
94	Tryńcza	29 528 553	18,31	6,26	35,08	14,43	0,33	5,55
95	Trzebownisko	54 160 181	6,56	10,77	46,61	14,29	0,77	4,99
96	Tuszów Narodowy	25 876 002	15,92	7,97	30,40	19,55	2,22	8,78
97	Tyrawa Wołoska	6 470 042	8,63	16,81	35,61	23,11	1,27	1,83

1	2	3	4	5	6	7	8	9
98	Wadowice Górne	21 945 515	13,61	10,25	41,64	16,41	1,22	7,60
99	Wiązownica	34 324 938	5,29	8,44	32,61	17,12	0,95	4,08
100	Wielkie Oczy	10 637 741	8,02	16,03	33,31	20,81	1,01	4,90
101	Wielopole Skrzyńskie	23 844 099	10,00	8,55	40,90	27,38	1,27	1,34
102	Wiśniowa	25 394 351	6,40	7,50	41,67	23,19	1,26	2,77
103	Wojaszówka	22 718 044	11,56	10,47	51,52	16,06	0,60	2,94
104	Zaklików	22 178 323	4,94	7,16	46,37	23,15	2,84	7,94
105	Zaleszany	28 365 738	12,91	8,65	35,60	17,39	0,51	6,58
106	Zarszyn	28 998 981	8,69	11,99	33,01	17,26	2,27	2,49
107	Zarzecze	21 989 249	5,06	8,51	38,52	16,24	2,58	8,74
108	Żołynia	24 145 079	10,21	7,91	34,47	13,62	0,88	10,38
109	Żurawica	32 385 436	4,42	11,42	46,00	19,19	0,97	2,45
110	Żyraków	35 606 901	10,12	7,62	43,20	18,10	1,37	9,02
	Gminy wiejskie razem	**2 813 280 633**	**9,29**	**8,95**	**36,93**	**17,99**	**1,40**	**9,07**

Wydatki majątkowe jednostek samorządu terytorialnego w latach 2010–2011 **Tabela E**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki majątkowe (w zł)		Dynamika wydatków majątkowych (w %)	Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem (w %)	
		2010	2011	2011 / 2010	2010	2011
1	2	3	4	5	6	7
	Samorząd województwa	**437 482 160**	**414 924 781**	**94,84**	**44,65**	**43,11**
	POWIATY					
1	bieszczadzki	5 566 381	2 028 095	36,43	18,18	6,90
2	brzozowski	10 535 868	16 743 568	158,92	17,87	25,51
3	dębicki	23 402 332	20 746 321	88,65	20,55	17,32
4	jarosławski	20 415 845	31 609 559	154,83	15,93	22,21
5	jasielski	29 955 513	40 629 667	135,63	21,76	31,33
6	kolbuszowski	16 011 868	15 523 772	96,95	32,88	33,98
7	krośnieński	15 939 641	17 815 109	111,77	20,63	22,28
8	leski	7 317 066	6 855 100	93,69	23,35	21,51
9	leżajski	21 171 641	12 995 340	61,38	25,90	16,31
10	lubaczowski	21 289 671	25 739 423	120,90	28,46	31,11
11	łańcucki	28 591 877	27 901 130	97,58	36,13	35,77
12	mielecki	24 808 937	22 399 920	90,29	18,47	17,00
13	niżański	12 971 651	9 979 179	76,93	25,02	19,55
14	przemyski	17 349 879	10 992 381	63,36	39,66	30,01
15	przeworski	20 998 670	33 471 162	159,40	30,32	41,42
16	ropczycko-sędziszowski	24 122 038	18 596 646	77,09	30,57	25,33
17	rzeszowski	31 358 817	43 450 352	138,56	27,87	35,06
18	sanocki	10 594 775	27 099 293	255,78	13,91	27,30
19	stalowowolski	9 438 241	11 811 987	125,15	10,52	12,35
20	strzyżowski	41 834 802	29 521 353	70,57	46,20	37,48
21	tarnobrzeski	5 931 782	11 910 837	200,80	13,06	23,27
	Powiaty razem	**399 607 294**	**437 820 195**	**109,56**	**24,15**	**23,41**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU					
1	Krosno	58 439 363	77 832 203	133,18	25,20	29,71
2	Przemyśl	64 963 035	218 398 419	336,19	20,77	45,81
3	Rzeszów	187 590 590	172 050 370	91,72	24,32	21,42
4	Tarnobrzeg	23 160 689	85 959 522	371,14	9,05	33,14
	Miasta na prawach powiatu razem	**334 153 677**	**554 240 514**	**165,86**	**21,26**	**30,77**
	MIASTA					
1	Dębica	30 919 075	20 638 721	66,75	22,84	16,47
2	Dynów	7 166 056	4 895 551	68,32	33,45	26,06
3	Jarosław	6 803 073	8 892 466	130,71	7,03	9,24
4	Jasło	20 219 869	8 131 097	40,21	15,15	7,82
5	Leżajsk	7 233 517	6 365 478	88,00	19,59	17,31
6	Lubaczów	5 313 919	5 970 048	112,35	17,57	18,31
7	Łańcut	4 806 770	10 898 633	226,74	10,82	20,98
8	Mielec	36 363 627	40 909 316	112,50	23,87	25,03
9	Przeworsk	5 147 165	11 199 442	217,58	12,53	23,74
10	Radymno	2 801 825	2 869 006	102,40	18,24	18,57
11	Sanok	12 154 178	17 938 458	147,59	12,76	16,67
12	Stalowa Wola	53 794 185	59 309 051	110,25	27,40	28,26
	Miasta razem	**192 723 259**	**198 017 267**	**102,75**	**19,29**	**19,62**
	MIASTA-GMINY					
1	Baranów Sandomierski	11 809 768	9 690 359	82,05	30,28	25,73
2	Błażowa	10 221 595	8 423 041	82,40	29,50	25,58
3	Boguchwała	20 453 505	11 226 996	54,89	35,71	23,57
4	Brzostek	9 759 918	5 631 580	57,70	20,50	13,60
5	Brzozów	27 076 479	17 948 382	66,29	29,35	21,11
6	Cieszanów	8 051 744	12 546 135	155,82	29,98	39,06
7	Dukla	20 528 382	7 837 190	38,18	35,92	16,72
8	Głogów Małopolski	20 365 307	11 905 115	58,46	32,91	21,13
9	Iwonicz-Zdrój	7 780 905	10 743 809	138,08	22,14	28,38
10	Jedlicze	6 090 710	3 104 528	50,97	15,12	8,60

1	2	3	4	5	6	7
11	Kańczuga	5 152 890	3 262 763	63,32	16,45	10,89
12	Kolbuszowa	21 560 011	17 568 277	81,49	29,49	24,15
13	Kołaczyce	4 125 037	5 401 453	130,94	14,00	18,88
14	Lesko	23 953 381	8 909 409	37,19	48,91	25,86
15	Narol	8 981 988	5 501 156	61,25	29,71	19,75
16	Nisko	13 944 659	16 796 111	120,45	26,66	28,39
17	Nowa Dęba	12 340 527	19 019 878	154,13	24,49	32,15
18	Nowa Sarzyna	11 685 691	10 692 950	91,50	20,29	17,79
19	Oleszyce	10 168 606	6 977 832	68,62	39,39	30,31
20	Pilzno	12 361 306	8 760 020	70,87	21,20	15,61
21	Pruchnik	5 767 425	9 593 977	166,35	20,14	27,02
22	Przecław	11 465 062	4 493 117	39,19	27,77	14,12
23	Radomyśl Wielki	9 875 832	9 382 764	95,01	22,05	22,32
24	Ropczyce	13 679 154	14 415 189	105,38	18,47	19,00
25	Rudnik nad Sanem	6 412 856	6 550 173	102,14	22,39	23,36
26	Rymanów	14 748 557	11 064 821	75,02	29,57	22,18
27	Sędziszów Małopolski	12 832 875	9 021 338	70,30	20,15	15,43
28	Sieniawa	6 812 365	3 144 953	46,17	25,11	12,30
29	Sokołów Małopolski	16 043 825	14 136 806	88,11	30,28	26,23
30	Strzyżów	11 464 209	9 603 691	83,77	18,95	15,92
31	Tyczyn	5 994 036	10 766 855	179,63	19,97	29,94
32	Ulanów	9 498 443	6 762 632	71,20	38,54	29,28
33	Ustrzyki Dolne	15 787 513	14 493 067	91,80	28,17	25,61
34	Zagórz	10 356 547	16 939 462	163,56	27,95	35,41
	Miasta-gminy razem	**417 151 110**	**342 315 827**	**82,06**	**26,59**	**22,37**
	GMINY WIEJSKIE					
1	Adamówka	3 744 182	3 188 511	85,16	27,67	23,79
2	Baligród	3 206 913	3 179 600	99,15	29,15	26,60
3	Besko	6 921 897	3 745 004	54,10	43,33	24,22
4	Białobrzegi	5 829 176	10 743 863	184,31	25,75	40,75
5	Bircza	3 539 054	1 385 852	39,16	15,51	6,47
6	Bojanów	16 625 971	5 225 275	31,43	49,09	22,88
7	Borowa	2 372 339	9 919 913	418,15	11,99	42,54
8	Brzyska	2 064 413	1 241 691	60,15	10,58	7,02
9	Bukowsko	3 196 229	3 501 673	109,56	16,53	17,40
10	Chłopice	2 016 449	4 204 835	208,53	14,28	24,88
11	Chmielnik	4 225 959	3 083 196	72,96	18,97	14,98
12	Chorkówka	3 122 181	2 693 058	86,26	9,41	8,03
13	Cisna	2 486 193	2 405 841	96,77	29,67	26,69
14	Cmolas	7 742 337	7 090 841	91,59	29,61	26,68
15	Czarna (Bieszczadzka)	1 170 589	1 999 311	170,80	15,42	21,22
16	Czarna (Dębicka)	5 726 216	2 245 636	39,22	15,42	6,64
17	Czarna (Łańcucka)	11 223 305	4 676 475	41,67	29,11	15,21
18	Czermin	5 448 774	7 364 994	135,17	17,62	31,30
19	Czudec	11 168 428	6 699 465	59,99	26,91	15,48
20	Dębica	19 805 100	24 620 702	124,31	24,10	30,15
21	Dębowiec	6 766 087	5 763 680	85,18	25,22	21,62
22	Domaradz	12 902 803	2 843 259	22,04	45,90	15,57
23	Dubiecko	8 764 219	3 461 496	39,50	23,97	11,06
24	Dydnia	19 109 799	5 263 777	27,54	49,79	20,39
25	Dynów	3 901 362	2 915 367	74,73	18,14	13,70
26	Dzikowiec	12 551 459	6 732 075	53,64	45,51	30,75
27	Fredropol	9 456 277	10 579 256	111,88	39,17	41,12
28	Frysztak	18 767 977	7 896 415	42,07	42,56	23,90
29	Gać	1 561 624	1 740 524	111,46	12,64	13,83
30	Gawłuszowice	1 487 381	324 504	21,82	13,39	3,47
31	Gorzyce	6 778 358	10 577 067	156,04	4,44	20,24
32	Grębów	10 308 622	9 235 898	89,59	32,50	28,43
33	Grodzisko Dolne	7 211 933	15 231 985	211,21	29,17	44,81
34	Haczów	3 812 812	5 331 079	139,82	16,51	20,83
35	Harasiuki	3 962 979	2 726 739	68,81	17,29	12,92
36	Horyniec-Zdrój	4 293 775	3 512 461	81,80	25,95	19,64
37	Hyżne	6 413 493	5 846 724	91,16	30,56	27,20

1	2	3	4	5	6	7
38	Iwierzyce	11 810 301	1 466 545	12,42	39,89	7,54
39	Jarocin	5 851 416	8 916 085	152,37	36,40	45,70
40	Jarosław	17 309 571	13 974 369	80,73	42,22	36,59
41	Jasienica Rosielna	13 743 740	5 185 547	37,73	41,80	20,20
42	Jasło	9 165 405	4 718 082	51,48	18,32	11,95
43	Jaśliska	78 282	452 354	577,85	1,61	7,85
44	Jawornik Polski	1 106 046	1 451 414	131,23	6,87	10,11
45	Jeżowe	12 706 027	9 561 687	75,25	34,96	27,01
46	Jodłowa	3 920 839	4 704 644	119,99	21,33	23,93
47	Kamień	15 815 603	9 274 816	58,64	46,75	31,41
48	Komańcza	1 738 621	2 926 801	168,34	11,47	19,02
49	Korczyna	2 532 284	6 175 640	243,88	9,03	19,18
50	Krasiczyn	2 133 107	1 011 273	47,41	16,25	8,13
51	Krasne	8 369 939	2 903 201	34,69	29,17	11,91
52	Krempna	784 338	635 239	80,99	10,89	8,38
53	Krościenko Wyżne	1 565 864	2 755 223	175,96	13,47	20,95
54	Krzeszów	9 625 788	12 748 504	132,44	48,78	55,40
55	Krzywcza	1 735 414	1 809 137	104,25	11,29	12,05
56	Kuryłówka	5 378 210	6 469 179	120,28	26,01	29,98
57	Laszki	2 003 472	4 220 984	210,68	11,04	20,60
58	Leżajsk	20 703 171	17 304 012	83,58	34,70	29,73
59	Lubaczów	14 615 589	14 584 522	99,79	38,90	38,75
60	Lubenia	11 077 658	2 997 657	27,06	47,67	19,32
61	Lutowiska	4 543 400	3 568 596	78,54	37,78	31,70
62	Łańcut	8 859 555	11 311 024	127,67	17,69	20,56
63	Majdan Królewski	15 931 370	8 572 640	53,81	45,15	30,35
64	Markowa	7 910 342	5 905 497	74,66	36,02	28,63
65	Medyka	5 310 501	1 570 626	29,58	25,97	8,91
66	Miejsce Piastowe	7 472 951	8 899 939	119,10	20,15	22,36
67	Mielec	9 417 596	7 498 165	79,62	20,40	22,15
68	Niebylec	2 287 725	1 374 099	60,06	8,24	5,44
69	Niwiska	6 861 778	6 927 370	100,96	32,51	32,96
70	Nowy Żmigród	18 386 990	3 750 125	20,40	45,05	14,12
71	Nozdrzec	936 990	4 850 832	517,70	4,24	17,75
72	Olszanica	1 844 039	681 762	36,97	13,46	4,76
73	Orły	6 604 143	3 818 819	57,82	26,43	15,54
74	Osiek Jasielski	3 533 609	2 076 803	58,77	21,29	13,19
75	Ostrów	15 393 728	13 553 590	88,05	31,49	25,56
76	Padew Narodowa	4 265 735	5 412 850	126,89	22,38	30,57
77	Pawłosiów	2 820 000	3 069 827	108,86	15,05	15,39
78	Przemyśl	9 157 951	3 042 968	33,23	28,69	11,48
79	Przeworsk	8 027 453	7 524 298	93,73	21,13	19,41
80	Pysznica	13 332 966	6 455 800	48,42	42,73	24,52
81	Radomyśl nad Sanem	11 257 764	7 186 953	63,84	41,35	29,69
82	Radymno	14 946 346	3 532 840	23,64	34,63	11,17
83	Rakszawa	524 943	1 906 730	363,23	3,10	10,05
84	Raniżów	4 546 122	9 906 278	217,91	20,53	33,64
85	Rokietnica	1 511 475	1 162 712	76,93	13,10	9,96
86	Roźwienica	6 419 640	11 243 391	175,14	29,11	39,08
87	Sanok	11 533 948	8 955 014	77,64	24,87	19,72
88	Skołyszyn	7 587 162	3 565 118	46,99	18,60	10,26
89	Solina	10 371 105	9 093 521	87,68	42,12	35,12
90	Stary Dzików	5 454 245	3 113 066	57,08	31,82	19,62
91	Stubno	6 194 482	1 360 363	21,96	36,47	10,70
92	Świlcza	12 353 288	7 641 161	61,86	25,11	17,89
93	Tarnowiec	2 163 246	1 814 531	83,88	9,02	7,83
94	Tryńcza	4 017 684	9 686 387	241,09	17,99	32,80
95	Trzebownisko	14 479 176	10 024 307	69,23	19,78	18,51
96	Tuszów Narodowy	5 810 451	7 077 173	121,80	24,73	27,35
97	Tyrawa Wołoska	606 107	174 701	28,82	8,85	2,70
98	Wadowice Górne	6 704 135	4 316 420	64,38	22,46	19,67
99	Wiązownica	15 032 701	8 448 886	56,20	38,79	24,61

1	2	3	4	5	6	7
100	Wielkie Oczy	1 497 046	1 257 591	84,00	13,12	11,82
101	Wielopole Skrzyńskie	3 034 967	2 272 210	74,87	11,29	9,53
102	Wiśniowa	4 592 291	4 626 130	100,74	17,97	18,22
103	Wojaszówka	3 142 017	2 893 307	92,08	14,37	12,74
104	Zaklików	5 629 611	1 941 452	34,49	22,83	8,75
105	Zaleszany	6 703 433	7 293 037	108,80	25,51	25,71
106	Zarszyn	7 817 606	6 056 124	77,47	26,48	20,88
107	Zarzecze	10 659 190	4 301 436	40,35	38,23	19,56
108	Żołynia	5 642 390	5 011 004	88,81	25,64	20,75
109	Żurawica	5 124 223	1 124 785	21,95	14,76	3,47
110	Żyraków	11 910 097	4 220 708	35,44	26,36	11,85
	Gminy wiejskie razem	**793 623 064**	**606 517 922**	**76,42**	**25,67**	**21,56**

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2011 roku **Tabela F**

Lp.	Nazwa jednostki	Zobowiązania (w zł)				Relacja zobowiązań do dochodów ogółem (w %)	Relacja zobowiązań niepodlegających wyłączeniu z limitów zadłużenia do dochodów (w %)
		ogółem	w tym z tytułu:				
			kredytów i pożyczek		zobowiązań wymagalnych		
			łączna kwota	podlegających wyłączeniu z limitów zadłużenia			
1	2	3	4	5	6	7	8
	Samorząd województwa	**298 451 471**	**298 451 471**	**0**	**0**	**32,10**	**32,10**
	POWIATY						
1	bieszczadzki	12 626 701	12 626 701	0	0	42,00	42,00
2	brzozowski	2 300 000	2 300 000	0	0	3,46	3,46
3	dębicki	5 135 537	5 135 537	0	0	4,28	4,28
4	jarosławski	34 000 000	0	0	0	25,69	25,69
5	jasielski	45 489 005	45 489 005	0	0	36,49	36,49
6	kolbuszowski	16 207 249	16 207 249	0	0	32,21	32,21
7	krośnieński	15 200 000	15 200 000	0	0	20,24	20,24
8	leski	12 933 286	12 902 688	4 028 616	30 598	39,71	27,34
9	leżajski	3 460 000	3 460 000	0	0	4,36	4,36
10	lubaczowski	26 459 983	26 459 983	0	0	33,38	33,38
11	łańcucki	17 428 974	17 428 974	575 573	0	22,18	21,45
12	mielecki	20 775 846	20 775 846	0	0	16,22	16,22
13	niżański	6 391 209	6 380 000	0	11 209	12,43	12,43
14	przemyski	8 975 845	8 975 845	0	0	23,31	23,31
15	przeworski	33 451 676	33 451 676	0	0	44,09	44,09
16	ropczycko-sędziszowski	9 768 290	9 768 290	0	0	12,85	12,85
17	rzeszowski	6 800 000	6 800 000	0	0	5,65	5,65
18	sanocki	30 077 777	30 077 777	2 889 864	0	31,24	28,24
19	stalowowolski	15 750 024	15 750 024	0	0	16,39	16,39
20	strzyżowski	20 344 988	20 344 988	0	0	27,44	27,44
21	tarnobrzeski	9 954 177	9 951 136	0	3 041	21,44	21,44
	Powiaty razem	**353 530 567**	**319 485 718**	**7 494 053**	**44 849**	**21,15**	**20,70**

1	2	3	4	5	6	7	8
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU						
1	Krosno	94 979 240	94 651 949	0	327 291	37,70	37,70
2	Przemyśl	132 959 366	131 206 001	462 000	1 753 365	30,74	30,63
3	Rzeszów	346 877 239	346 875 589	0	1 649	48,33	48,33
4	Tarnobrzeg	103 495 697	99 152 841	0	4 342 856	44,93	44,93
	Miasta na prawach powiatu razem	**678 311 542**	**671 886 380**	**462 000**	**6 425 161**	**41,55**	**41,52**
	MIASTA						
1	Dębica	61 826 847	61 770 000	3 860 000	56 847	49,36	46,28
2	Dynów	5 040 664	5 040 664	0	0	28,64	28,64
3	Jarosław	40 078 000	40 078 000	0	0	40,25	40,25
4	Jasło	28 305 722	27 226 016	0	1 079 706	25,94	25,94
5	Leżajsk	9 973 759	9 755 200	607 700	218 559	27,77	26,08
6	Lubaczów	16 297 049	16 297 026	0	23	51,01	51,01
7	Łańcut	18 341 766	18 340 000	0	1 766	38,70	38,70
8	Mielec	2 051	0	0	2 051	0,00	0,00
9	Przeworsk	21 051 000	21 051 000	0	0	51,04	51,04
10	Radymno	3 678 050	3 675 730	0	2 321	26,55	26,55
11	Sanok	33 503 841	32 356 925	0	1 146 916	32,09	32,09
12	Stalowa Wola	34 753 577	34 300 000	0	453 577	17,23	17,23
	Miasta razem	**272 852 328**	**269 890 560**	**4 467 700**	**2 961 767**	**27,70**	**27,24**
	MIASTA-GMINY						
1	Baranów Sandomierski	6 114 409	5 705 720	5 705 720	408 689	17,07	1,14
2	Błażowa	10 552 406	10 552 406	0	0	32,68	32,68
3	Boguchwała	21 971 863	21 947 998	0	23 865	51,31	51,31
4	Brzostek	13 952 479	13 949 684	0	2 795	36,42	36,42
5	Brzozów	39 417 961	39 417 961	0	0	51,79	51,79
6	Cieszanów	11 989 268	11 985 260	0	4 008	41,60	41,60
7	Dukla	15 623 338	15 623 338	5 045 712	0	35,83	24,26
8	Głogów Małopolski	15 002 584	15 000 000	0	2 584	26,57	26,57
9	Iwonicz-Zdrój	16 148 942	16 021 000	0	127 942	47,43	47,43
10	Jedlicze	9 840 213	9 840 213	1 571 116	0	27,15	22,81
11	Kańczuga	3 790 251	3 760 000	0	30 251	12,22	12,22
12	Kolbuszowa	31 417 809	31 329 377	15 853 652	88 433	45,71	22,64
13	Kołaczyce	11 530 044	11 530 044	51 706	0	44,30	44,10

1	2	3	4	5	6	7	8
14	Lesko	20 360 408	20 345 913	0	14 495	59,40	59,40
15	Narol	11 386 000	11 386 000	0	0	44,07	44,07
16	Nisko	16 145 000	15 852 126	0	292 875	27,74	27,74
17	Nowa Dęba	22 176 478	22 176 478	0	0	43,25	43,25
18	Nowa Sarzyna	15 028 579	15 028 579	1 418 587	0	28,10	25,45
19	Oleszyce	10 246 758	10 245 258	3 181 683	1 500	46,53	32,08
20	Pilzno	23 616 743	23 616 743	1 270 247	0	42,12	39,86
21	Pruchnik	403 593	403 593	0	0	1,21	1,21
22	Przecław	12 086 083	12 079 834	0	6 249	38,05	38,05
23	Radomyśl Wielki	8 025 275	8 025 275	0	0	19,22	19,22
24	Ropczyce	23 227 159	23 227 159	0	0	31,15	31,15
25	Rudnik nad Sanem	12 931 368	12 931 298	826 818	70	44,45	41,60
26	Rymanów	15 209 010	15 209 010	0	0	30,33	30,33
27	Sędziszów Małopolski	16 756 754	16 756 608	380 608	145	28,09	27,45
28	Sieniawa	11 829 980	11 814 375	115 062	15 605	47,28	46,82
29	Sokołów Małopolski	15 418 630	15 418 630	0	0	32,43	32,43
30	Strzyżów	19 034 216	18 990 000	11 776 362	44 216	31,96	12,19
31	Tyczyn	13 964 285	13 964 260	0	25	44,23	44,23
32	Ulanów	1 556 000	1 556 000	0	0	6,43	6,43
33	Ustrzyki Dolne	12 462 888	11 917 851	0	545 037	23,06	23,06
34	Zagórz	14 673 244	14 673 244	838 827	0	40,25	37,95
	Miasta-gminy razem	**503 890 016**	**502 281 234**	**48 036 100**	**1 608 782**	**34,75**	**31,43**
	GMINY WIEJSKIE						
1	Adamówka	1 723 556	1 723 556	1 723 556	0	14,13	0,00
2	Baligród	4 512 165	4 498 075	0	14 090	37,91	37,91
3	Besko	2 868 953	2 868 953	2 868 953	0	19,24	0,00
4	Białobrzegi	6 156 283	6 067 500	3 840 000	88 783	28,24	10,63
5	Bircza	9 245 920	8 897 559	297 559	348 361	43,10	41,71
6	Bojanów	7 745 740	7 691 146	0	54 594	34,22	34,22
7	Borowa	11 374 879	11 370 288	7 371 043	4 591	69,91	24,61
8	Brzyska	3 566 119	3 510 417	205 405	55 702	20,76	19,56
9	Bukowsko	5 847 434	5 845 597	0	1 837	30,25	30,25
10	Chłopice	2 471 000	2 471 000	0	0	15,19	15,19
11	Chmielnik	5 760 516	5 760 516	1 644 932	0	28,49	20,36

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Chorkówka	1 397 210	1 393 360	404 360	3 850	4,14	2,95
13	Cisna	4 551 550	4 551 550	0	0	48,47	48,47
14	Cmolas	9 832 456	9 832 314	0	142	44,28	44,28
15	Czarna (Bieszczadzka)	2 814 475	2 814 475	2 814 475	0	35,87	0,00
16	Czarna (Dębicka)	19 818 817	19 818 122	497 567	695	57,18	55,75
17	Czarna (Łańcucka)	11 552 019	11 552 019	0	0	40,91	40,91
18	Czermin	6 340 000	6 340 000	2 784 997	0	31,31	17,56
19	Czudec	12 685 200	12 685 200	0	0	29,72	29,72
20	Dębica	8 359 588	7 853 786	5 062 775	505 802	10,74	4,23
21	Dębowiec	13 254 608	13 241 323	591 493	13 285	52,24	49,91
22	Domaradz	4 355 000	4 355 000	0	0	24,00	24,00
23	Dubiecko	15 737 028	15 475 578	302 972	261 450	50,07	49,10
24	Dydnia	9 360 129	9 350 833	0	9 296	37,87	37,87
25	Dynów	3 336 679	3 333 333	0	3 346	16,41	16,41
26	Dzikowiec	8 484 000	8 484 000	2 338 000	0	43,83	31,75
27	Fredropol	12 623 691	11 985 548	0	638 144	56,32	56,32
28	Frysztak	19 927 644	19 924 260	3 569 222	3 384	64,17	52,68
29	Gać	3 294 420	3 294 420	0	0	26,62	26,62
30	Gawłuszowice	2 096 950	2 096 950	2 096 950	0	21,58	0,00
31	Gorzyce	9 823 278	9 823 150	0	128	21,35	21,35
32	Grębów	6 714 282	6 714 282	3 876 282	0	23,09	9,76
33	Grodzisko Dolne	3 906 637	3 906 637	3 906 637	0	12,66	0,00
34	Haczów	3 592 943	3 591 018	0	1 925	14,58	14,58
35	Harasiuki	9 803 853	9 803 853	0	0	49,08	49,08
36	Horyniec-Zdrój	3 487 532	3 487 532	0	0	18,61	18,61
37	Hyżne	4 624 671	4 624 671	2 774 671	0	21,38	8,55
38	Iwierzyce	5 476 046	5 476 046	0	0	27,57	27,57
39	Jarocin	7 062 431	7 062 370	5 015 693	62	46,53	13,48
40	Jarosław	2 914 500	2 914 500	0	0	7,48	7,48
41	Jasienica Rosielna	7 433 745	7 433 600	0	145	32,94	32,94
42	Jasło	15 795 468	15 795 468	10 863 264	0	40,19	12,55
43	Jaśliska	0	0	0	0	0,00	0,00
44	Jawornik Polski	6 779 884	6 464 992	0	314 892	46,18	46,18
45	Jeżowe	12 827 281	12 827 281	12 827 281	0	42,43	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8
46	Jodłowa	5 145 066	5 124 000	0	21 066	29,55	29,55
47	Kamień	5 541 188	5 541 188	0	0	19,86	19,86
48	Komańcza	7 787 477	7 611 007	0	176 470	52,24	52,24
49	Korczyna	10 645 344	10 645 344	0	0	36,86	36,86
50	Krasiczyn	341 674	341 674	0	0	2,76	2,76
51	Krasne	5 706 586	5 706 586	0	0	22,92	22,92
52	Krempna	1 871 974	1 521 115	1 521 115	350 859	24,48	4,59
53	Krościenko Wyżne	2 544 627	2 544 627	144 627	0	19,18	18,09
54	Krzeszów	7 294 821	7 294 821	298 065	0	33,90	32,52
55	Krzywcza	8 126 756	8 126 756	377 214	0	56,31	53,69
56	Kuryłówka	3 638 196	3 638 196	0	0	18,63	18,63
57	Laszki	2 327 462	2 327 462	1 517 462	0	12,62	4,39
58	Leżajsk	3 341 310	3 340 000	0	1 310	5,88	5,88
59	Lubaczów	12 478 897	12 316 588	0	162 309	36,74	36,74
60	Lubenia	1 731 259	1 731 259	0	0	10,73	10,73
61	Lutowiska	1 600 000	1 600 000	1 600 000	0	16,59	0,00
62	Łańcut	9 036 557	8 799 402	0	237 155	16,64	16,64
63	Majdan Królewski	450 000	450 000	450 000	0	1,41	0,00
64	Markowa	3 334 157	3 333 848	935 848	308	18,60	13,38
65	Medyka	5 158 763	5 158 763	0	0	28,72	28,72
66	Miejsce Piastowe	17 698 229	17 698 139	0	90	49,05	49,05
67	Mielec	8 198 322	8 198 322	6 919 520	0	25,78	4,02
68	Niebylec	825 000	825 000	0	0	3,04	3,04
69	Niwiska	6 962 112	6 961 103	0	1 009	39,93	39,93
70	Nowy Żmigród	6 525 527	6 525 445	0	82	24,58	24,58
71	Nozdrzec	4 558 965	4 541 284	0	17 681	18,37	18,37
72	Olszanica	1 262 356	1 256 925	0	5 431	8,43	8,43
73	Orły	4 860 268	4 365 648	4 365 648	494 620	19,33	1,97
74	Osiek Jasielski	5 991 894	5 991 894	5 991 894	0	39,91	0,00
75	Ostrów	10 243 366	10 243 366	0	0	20,90	20,90
76	Padew Narodowa	7 435 010	7 432 941	3 444 547	2 068	48,03	25,78
77	Pawłosiów	498 160	497 446	497 446	713	2,61	0,00
78	Przemyśl	13 095 407	13 095 407	8 764 631	0	51,66	17,08
79	Przeworsk	11 100 033	11 100 000	0	33	30,60	30,60

1	2	3	4	5	6	7	8
80	Pysznica	9 070 952	9 059 997	0	10 955	35,81	35,81
81	Radomyśl nad Sanem	12 165 829	12 102 683	0	63 146	55,08	55,08
82	Radymno	2 357 111	2 250 000	0	107 111	7,18	7,18
83	Rakszawa	1 415 000	1 415 000	0	0	7,42	7,42
84	Raniżów	13 362 855	12 569 650	0	793 205	57,22	57,22
85	Rokietnica	39	0	0	39	0,00	0,00
86	Roźwienica	10 510 340	10 275 183	0	235 156	43,89	43,89
87	Sanok	12 379 167	12 370 321	0	8 846	29,77	29,77
88	Skołyszyn	9 878 157	9 866 530	1 301 500	11 627	27,62	23,98
89	Solina	6 546 409	6 546 409	1 055 807	0	28,33	23,76
90	Stary Dzików	2 160 000	2 160 000	300 000	0	13,83	11,91
91	Stubno	3 934 000	3 934 000	3 810 000	0	25,29	0,80
92	Świlcza	21 894 087	21 891 258	3 764 897	2 829	53,81	44,56
93	Tarnowiec	8 439 447	8 439 447	438 773	0	38,23	36,24
94	Tryńcza	5 894 265	5 517 138	0	377 127	18,36	18,36
95	Trzebownisko	8 910 000	8 910 000	0	0	18,48	18,48
96	Tuszów Narodowy	8 324 687	8 321 139	0	3 548	35,88	35,88
97	Tyrawa Wołoska	450 000	450 000	0	0	6,96	6,96
98	Wadowice Górne	7 355 000	7 355 000	0	0	35,05	35,05
99	Wiązownica	8 583 036	8 583 000	0	36	24,15	24,15
100	Wielkie Oczy	2 450 000	2 450 000	0	0	22,99	22,99
101	Wielopole Skrzyńskie	9 497 235	9 497 235	147 235	0	40,06	39,44
102	Wiśniowa	10 792 244	10 792 244	340 104	0	45,30	43,87
103	Wojaszówka	473 680	473 680	0	0	2,04	2,04
104	Zaklików	4 294 723	4 294 723	0	0	18,35	18,35
105	Zaleszany	5 000 000	5 000 000	0	0	19,25	19,25
106	Zarszyn	13 486 209	13 485 306	2 340 128	902	50,26	41,54
107	Zarzecze	10 355 366	10 315 138	1 125 000	40 228	50,30	44,83
108	Żołynia	5 936 325	5 874 722	0	61 603	27,44	27,44
109	Żurawica	12 549 558	11 894 826	0	654 732	37,77	37,77
110	Żyraków	21 947 032	21 947 032	1 778 100	0	60,95	56,01
	Gminy wiejskie razem	**779 106 094**	**772 939 293**	**130 907 649**	**6 166 800**	**29,11**	**24,22**

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2011 roku

Rok 2011 to dziewiętnasty rok funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych. Zostały one powołane na podstawie ustawy z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*[1].

Wśród podstawowych aktów prawnych określających pozycję ustrojową i funkcjonalną regionalnych izb obrachunkowych należy wymienić:
– *Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 roku[2],
– Ustawę z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*,
– Ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[3],
– Ustawę z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[4],
– Ustawę z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[5],
– Ustawę z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[6].

Regionalne izby obrachunkowe, jako państwowe organy nadzoru oraz kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych podmiotów określonych w art. 1 ust. 2 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, sprawują następujące funkcje:
– nadzorczą,
– opiniodawczą,
– kontrolną,
– informacyjną i szkoleniową.

Działalność nadzorcza

Właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych w zakresie działalności nadzorczej obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w następujących sprawach:
1. procedury uchwalania budżetu i jego zmian,
2. budżetu i jego zmian,
3. zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek,
4. zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego,

[1] DzU 1992 nr 85, poz. 428 z późn. zm.
[2] DzU nr 78, poz. 483 z późn. zm.
[3] DzU 2009 nr 157, poz. 1240 z późn. zm.
[4] DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.
[5] DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.
[6] DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

5. podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – *Ordynacja podatkowa*[7],
6. absolutorium,
7. wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian.

W 2011 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie obejmowała swym zasięgiem łącznie 198 jednostek z terenu województwa podkarpackiego, w tym:

– 156 gmin,
– 21 powiatów ziemskich,
– 4 miasta na prawach powiatu,
– 1 samorząd województwa,
– 16 związków międzygminnych.

W 2011 roku odbyło się 27 posiedzeń Kolegium Izby, podczas których zbadano ogółem 12 421 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz organów związków międzygminnych. Dla porównania, w roku 2010 liczba zbadanych uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz uchwał organów związków międzygminnych wynosiła 11 469.

W wyniku badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i uchwał związków międzygminnych Kolegium Izby dokonało następujących ustaleń:

– 11 895 z nich nie naruszało prawa,
– 526 naruszało prawo, z czego 66 w sposób nieistotny.

W wyniku wszczętego postępowania nadzorczego Kolegium Izby stwierdziło nieważność 151 uchwał i zarządzeń, z tego:

– w 77 przypadkach stwierdzono nieważność w części,
– w 74 przypadkach stwierdzono nieważność w całości.

W 288 przypadkach wszczęte postępowanie zostało umorzone z uwagi na usunięcie naruszenia prawa przez jednostki samorządu terytorialnego i związki międzygminne w określonym terminie. W 21 przypadkach Kolegium Izby stwierdziło naruszenie prawa bez stwierdzenia nieważności – dotyczyło to uchwał i zarządzeń minionego roku budżetowego. Szczegółowe informacje o rozstrzygnięciach nadzorczych badanych uchwał i zarządzeń przedstawiają **tabele 1** i **2**.

Występujące w 2011 roku nieprawidłowości w badanych przez Izbę uchwałach i zarządzeniach dotyczyły:

❖ budżetu:
  – wykazanie dotacji na dowożenie uczniów do szkół dla podmiotu wyłonionego w drodze konkursu jako dotacji podmiotowej, a nie celowej – naruszenie art. 221 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*,
  – zaplanowanie w budżecie gminy na 2011 rok wydatków w formie pomocy finansowej dla innej jednostki samorządu terytorialnego bez określenia tej pomocy odrębną uchwałą – naruszenie art. 216 ust. 2 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*,

[7] DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zm.

- zaklasyfikowanie dochodów bieżących powiatu z tytułu opłat za korzystanie ze środowiska oraz kar za wykroczenia przeciw środowisku od osób fizycznych i prawnych, pobieranych w oparciu o ustawę z dnia 27 kwietnia 2001 roku – *Prawo ochrony środowiska*[8], do rozdziału 90011 „Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej", zamiast do rozdziału 90019 „Wpływy i wydatki związane z gromadzeniem środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska" – naruszenie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*[9],
- zaklasyfikowanie przychodów z tytułu wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych, w paragrafie 955 „Przychody z tytułu innych rozliczeń krajowych", zamiast w paragrafie 950 „Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy" – naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*,
- zaklasyfikowanie rozchodów z tytułu spłaty pożyczki udzielonej na finansowanie zadań, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy *o finansach publicznych*, do paragrafu 993 „Spłaty otrzymanych zagranicznych pożyczek i kredytów", zamiast do paragrafu 963 „Spłaty pożyczek otrzymanych na finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej" – naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*;

❖ zmian budżetu:

- rozdysponowanie rezerwy ogólnej niezgodnie z planowanym przeznaczeniem tej rezerwy – naruszenie art. 60 ust. 1 pkt 5 ustawy *o samorządzie powiatowym* oraz art. 222 ust. 4 w związku z art. 236 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaplanowanie w uchwale budżetowej miasta na prawach powiatu w dziale 754, rozdziale 75411 zwiększenia wydatków bieżących, w tym wydatków jednostek budżetowych, wydatków związanych z realizacją zadań statutowych ze środków własnych – naruszenie art. 19a ust. 2 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 roku *o Państwowej Straży Pożarnej*[10],
- wydanie przez wójta zarządzenia dotyczącego zwiększenia kwoty w planie wydatków w dziale 852, rozdziale 85212 – wydatków, których w tym dziale nie zaplanowano – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym* w zw. z art. 236 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,

[8] DzU 2008 nr 25, poz. 150 z późn. zm.
[9] DzU 2010 nr 38, poz. 207 z późn. zm.
[10] DzU 2009 nr 12, poz. 68 z późn. zm.

- dokonanie w budżecie gminy zmian, wskutek których zaplanowane dochody bieżące są mniejsze od wydatków bieżących – naruszenie art. 242 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- podjęcie uchwały w sprawie wyrażenia zgody na wyodrębnienie funduszu sołeckiego w 2012 roku z przekroczeniem terminu wynikającego z art. 1 ust. 1 ustawy *o funduszu sołeckim* – naruszenie art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 20 lutego 2009 roku *o funduszu sołeckim*[11],
- zaklasyfikowanie wydatku bieżącego z przeznaczeniem dla powiatu na zorganizowanie nauki religii zielonoświątkowej dla uczniów z terenu powiatu w roku szkolnym 2010/2011 do paragrafu 2710 „Dotacja celowa na pomoc finansową udzielaną między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań bieżących", zamiast do paragrafu 2310 „Dotacje celowe przekazane gminie na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego" – naruszenie postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*,
- zaklasyfikowanie przychodów z tytułu wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikających z rozliczeń kredytów i pożyczek z lat ubiegłych, w paragrafie 955 „Przychody z tytułu innych rozliczeń krajowych", a nie w paragrafie 950 „Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy" – naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*,
- zaklasyfikowanie środków z tytułu dotacji przyznanej przez Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Rzeszowie do paragrafu 2440 zamiast do paragrafu 2460 – naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*;

❖ wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian:

- brak określenia sposobu sfinansowania deficytu budżetu w latach 2012––2014 – naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 4 ustawy *o finansach publicznych*,
- upoważnienie dla wójta gminy do zaciągania zobowiązań dotyczących zawierania na czas nieoznaczony umów w zakresie dostawy energii elektrycznej oraz przekazanie uprawnienia w tym zakresie kierownikom jednostek organizacyjnych – naruszenie art. 228 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy *o finansach publicznych* w związku z art. 143 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku – *Prawo zamówień publicznych*[12],
- zmiana kwot wydatków na przedsięwzięcia, bez podjęcia przez organ stanowiący uchwały zmieniającej zakres wykonywania lub wstrzymującej wykonywanie przedsięwzięcia – naruszenie art. 231 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,

[11] DzU nr 52, poz. 420 z późn. zm.
[12] DzU 2010 nr 113, poz. 759 z późn. zm.

- nieuwzględnienie w załączniku do uchwały o zmianie wieloletniej prognozy finansowej planowanych w budżecie gminy przychodów z tytułu wolnych środków – naruszenie art. 226 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaplanowanie w uchwale zmieniającej wieloletnią prognozę finansową na lata 2011–2020 wydatków bieżących budżetu gminy w kwocie przekraczającej planowane dochody bieżące budżetu gminy – naruszenie art. 242 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak w uchwale zmieniającej wieloletnią prognozę finansową załączników, zawierających wieloletnią prognozę finansową oraz wykaz przedsięwzięć – naruszenie art. 226 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez organ stanowiący:
- upoważnienie wójta gminy do zaciągnięcia zobowiązania w przypadku wcześniejszego udzielenia upoważnienia do zaciągnięcia tego samego zobowiązania w trybie art. 228 ust. 1 pkt 1 – naruszenie art. 18 ust 2 pkt 9 lit. e ustawy *o samorządzie gminnym* w zw. z art. 228 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaciągnięcie zobowiązania w zakresie podejmowania inwestycji o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez radę gminy, obejmującego w rzeczywistości rok 2011 – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. e ustawy *o samorządzie gminnym*;

❖ zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów:
- brak odzwierciedlenia zaciąganej pożyczki w oparciu o planowany deficyt w prognozowanej kwocie długu wynikającej z projektu uchwały wieloletniej prognozy finansowej – naruszenie art. 90 oraz art. 229 w związku z art. 227 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaciągnięcie kredytu długoterminowego „na sfinansowanie wypłaty jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli", tj. na wydatki bieżące, znajdujące pełne pokrycie w planowanych dochodach bieżących – naruszenie art. 242 ust. 1 w zw. z art. 217 ust. 2 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaciągnięcie pożyczki na wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej bez ustalenia limitu zobowiązań z tytułu kredytów zaciąganych na wyprzedzające finansowanie – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 4 ustawy *o finansach publicznych*,
- podjęcie uchwały dotyczącej zaciągnięcia kredytu na pokrycie deficytu miasta na 2011 rok i na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu zaciągniętych pożyczek i kredytów w kwotach niezgodnych z ustalonymi w uchwale budżetowej limitami zobowiązań na sfinansowanie tych celów – naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy *o finansach publiczny*ch;

❖ udzielania poręczeń:
- poręczenie spłaty kredytu zaciągniętego przez Centrum Kultury i Sportu na okres 2011 roku (długoterminowego) bez uprzedniego określenia w uchwale budżetowej na 2010 rok kwoty poręczeń wykraczających poza rok budżetowy 2010 (długoterminowych). Limitu udzielanych po-

ręczeń nie określono również w projekcie uchwały budżetowej na 2011 rok – naruszenie art. 94 ust. 1 i 2 ustawy *o finansach publicznych*;

- ❖ zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów:
  - – podjęcie przez radę gminy uchwały o zaciągnięciu kredytu krótkoterminowego z przeznaczeniem na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu, pomimo upoważnienia wójta gminy do zaciągania kredytów i pożyczek na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu – naruszenie art. 89 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych* w zw. z art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. d ustawy *o samorządzie gminnym*;
- ❖ określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji oraz stawek udzielanych dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.:
  - – ustalenie stawki dotacji do 1 m^3 dostarczanej przez Zakład Komunalny wody, zamiast do taryfowej grupy odbiorców usług bądź wybranych taryfowych grup odbiorców usług lub wszystkich taryfowych grup odbiorców usług w zakresie zaopatrzenia w wodę – naruszenie art. 24 ust. 6 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 roku *o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków*[13],
  - – upoważnienie przez radę w uchwale w sprawie zasad udzielenia dotacji celowej na finansowanie inwestycji z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej wprowadzenia zarządzeniem przez wójta obowiązującego formularza wniosku – naruszenie art. 403 ust. 5 ustawy – *Prawo ochrony środowiska*,
  - – ustalenie zwrotu dotacji w kwocie stanowiącej wysokość dotacji powiększonej o odsetki ustawowe liczone od dnia wypłaty dotacji – naruszenie art. 251 ust. 5 ustawy *o finansach publicznych*,
  - – określenie innego niż ustawowy terminu zwrotu części dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranej w nadmiernej wysokości – naruszenie art. 252 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,
  - – zawarcie we wzorze sprawozdania z wykonania prac i robót oświadczenia o wiedzy na temat odpowiedzialności karnej wynikającej z art. 233 *Kodeksu karnego* o treści: „a także, że znana jest mi odpowiedzialność karna z art. 233 *Kodeksu karnego*" – naruszenie art. 233 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku – *Kodeks karny*[14];
- ❖ zasad i zakresu przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych:
  - – upoważnienie wójta przez radę gminy do określenia w drodze zarządzenia wzoru wniosku o udzielenie dotacji, wzoru umowy dotacji oraz wzoru sprawozdania z wykorzystania środków na realizację projektu – naruszenie art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*,
  - – zobowiązanie podmiotu otrzymującego dotację do comiesięcznego przedstawiania zestawienia faktur (rachunków) i innych dokumentów oraz kserokopii tych dokumentów – naruszenie art. 90 ust. 3e i 3f ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty*[15],

[13] DzU 2006 nr 123, poz. 858 z późn. zm.
[14] DzU nr 88, poz. 553 z późn. zm.
[15] DzU 2004 nr 256, poz. 2572 z późn. zm.

- określenie terminu zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, wraz z odsetkami od dnia przekazania dotacji, zamiast w terminie 15 dni od dnia stwierdzenia tych okoliczności – naruszenie art. 252 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*,
- zobowiązanie klubu sportowego do złożenia oświadczenia o stosowaniu ustawy – *Prawo zamówień publicznych* przy braku ustawowego obowiązku stosowania tej ustawy przez kluby sportowe – naruszenie art. 3 ust. 1 ustawy – *Prawo zamówień publicznych* oraz art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 roku *o sporcie*[16],
- ustalenie, że dotacja przekazywana będzie maksymalnie w 12 ratach, nie później niż do 30 dnia każdego miesiąca – naruszenie art. 80 ust. 3c ustawy *o systemie oświaty*,
- zawarcie w uchwale postanowienia, że podstawą obliczenia miesięcznej stawki dotacji na jednego ucznia jest uchwała budżetowa rady powiatu oraz informacja o sposobie wyliczenia części oświatowej subwencji ogólnej dla powiatu, otrzymana od ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania – naruszenie art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*;

❖ podatków i opłat lokalnych:

- brak określenia stawki podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a ustalenie w to miejsce stawki podatku od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych*[17],
- brak określenia okresu pełnienia funkcji inkasenta poprzez nieprecyzyjne wyznaczenie inkasenta w sołectwie, który ma pełnić powierzoną mu funkcję do czasu wyboru sołtysa – naruszenie art. 6 ust. 12 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* oraz art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 30 października 2002 roku *o podatku leśnym*[18] i art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku *o podatku rolnym*[19],
- uchylenie przez radę gminy części uchwały w sprawie określenia wysokości dziennych stawek opłaty targowej oraz zasad ustalania, poboru i terminu płatności na 2011 rok bez równoczesnego określenia zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności i wysokości stawki lub stawek opłaty targowej – naruszenie art. 19 pkt 1 lit. a ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* w związku z art. 15 i art. 20a ust. 1 tej ustawy oraz art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- ustalenie daty wejścia w życie uchwały w sprawie określenia wysokości dziennych stawek opłaty targowej z dniem podjęcia – naruszenie art. 4 ust. 1 oraz art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku *o ogła-*

[16] DzU nr 127, poz. 857 z późn. zm.
[17] DzU 2010 nr 95, poz. 613 z późn. zm.
[18] DzU nr 200, poz. 1682 z późn. zm.
[19] DzU 2006 nr 136, poz. 969 z późn. zm.

szaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych[20] w związku z art. 40 ust. 1 oraz art. 42 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- określenie w przyjętej uchwale terminu do składania deklaracji na podatek należny w 2012 roku w sposób odmienny niż określony w ustawie – naruszenie art. 6 ust. 9 pkt 1 w związku z art. 6 ust. 13 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- określenie zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków lub ich części oraz gruntów z nimi związanych, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, stanowiących nowe inwestycje, w wyniku których utworzone zostały nowe miejsca pracy związane z nową inwestycją, w którym przewidziano obowiązek dla przedsiębiorcy złożenia, w trybie określonym w akcie prawa miejscowego, oświadczeń wymienionych w załącznikach, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, wynikającej z art. 233 ustawy – *Kodeks karny* – naruszenie art. 233 ust. 1 *Kodeksu karnego*,
- zawarcie w uchwale postanowień odnośnie do okresów, za które będzie wypłacane inkasentowi wynagrodzenie i zakazu samodzielnego dokonywania potrąceń swojego wynagrodzenia przez inkasenta – naruszenie art. 19 pkt 2 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- wprowadzenie w uchwale zwolnienia od podatku nieruchomości zajętych na cmentarze – naruszenie art. 13 ust. 6 ustawy *o gwarancjach wolności sumienia i wyznania*[21],
- określenie w uchwale terminu wpłaty podatku przez inkasenta jako „niezwłoczny" – naruszenie art. 47 ust. 4a ustawy – *Ordynacja podatkowa*,
- podjęcie uchwały o zwolnieniu od podatku bez możliwości zapoznania się z ewentualnymi uwagami Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów – naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*[22] w zw. z art. 20b ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*;

❖ absolutorium:
- podjęcie przez zgromadzenie związku gmin uchwały o absolutorium bez uzyskania opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej w sprawie wniosku komisji rewizyjnej – naruszenie ustawowych zasad dotyczących udzielania absolutorium, wynikających z art. 18a ust. 3 w zw. z art. 73a ustawy *o samorządzie gminnym* i z art. 199 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- niezatwierdzenie przez radę gminy sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu gminy – naruszenie art. 270 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
- sformułowanie wniosku w sprawie absolutorium przez radę gminy zamiast przez komisję rewizyjną – naruszenie art. 18a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- pominięcie elementu procedury ustawowej związanej z udzieleniem absolutorium na skutek podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi gminy bez uprzedniego zapoznania się ze spra-

[20] DzU 2010 nr 17, poz. 95.
[21] DzU 2005 nr 231, poz. 1965 z późn. zm.
[22] DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.

wozdaniem finansowym i informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego – naruszenie art. 271 ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy *o finansach publicznych*;

- ❖ pozostałe uchwały i zarządzenia:
  - – ustalenie w wykazie wydatków, które nie wygasają wraz z upływem roku 2010, wydatków z tytułu udzielenia pomocy finansowej – naruszenie art. 263 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
  - – udzielenie upoważnienia do ogłoszenia konkursu na realizację zadań w roku następnym w drodze uchwały podjętej przez radę miejską – naruszenie art. 13 ust. 5 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku *o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*[23],
  - – nieokreślenie przez organ stanowiący formy i zakresu informacji o kształtowaniu się wieloletniej prognozy finansowej – naruszenie art. 266 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2011 roku Kolegium Izby nie ustalało budżetów dla j.s.t. i ich związków w związku z nieuchwaleniem przez organy stanowiące budżetów do 28 lutego 2011 roku.

W roku sprawozdawczym do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynęły 3 skargi jednostek samorządu terytorialnego na uchwały Kolegium RIO. Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylił rozstrzygnięcia nadzorcze Kolegium.

W roku objętym sprawozdaniem nie wpłynęły do Izby powiadomienia od skarbników jednostek samorządu terytorialnego o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika.

W przedmiotowym okresie Izba skierowała 19 zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Rzeszowie. W głównej mierze dotyczyły one nieterminowego przekazywania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania, tj. naruszenia art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*[24].

Działalność opiniodawcza

Do zadań regionalnych izb obrachunkowych należy wydawanie opinii w sprawach określonych w ustawach. Zakres spraw podlegających opiniowaniu określa art. 13 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, którego treść uzupełniają przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych.*

Opinie wydawane są przez członków Kolegium Izby, działających w trzyosobowych składach orzekających, a w postępowaniu odwoławczym – w pełnym składzie Kolegium.

W 2011 roku Składy Orzekające Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wydały łącznie 1905 opinii, w tym:

a) 343 w sprawie możliwości spłaty kredytów i pożyczek,
b) 246 w sprawie projektów uchwał budżetowych,

[23] DzU 2010 nr 234, poz. 1536 z późn. zm.
[24] DzU 2005 nr 14, poz. 114 z późn. zm.

c) 189 w sprawie informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze,
d) 189 w sprawie sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego,
e) 202 w sprawie wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium,
f) 9 w sprawie możliwości wykupu papierów wartościowych,
g) 156 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,
h) 2 w sprawie uchwał o nieudzieleniu absolutorium,
i) 221 w sprawie projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych,
j) 168 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*),
k) 180 w sprawie prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*).

Z ogólnej liczby 1905 opinii wydanych przez Składy Orzekające w 2011 roku, 1226 to opinie pozytywne, 606 pozytywnych z uwagami i 73 negatywne.

Nieprawidłowości stwierdzone w opiniach składów orzekających:

- o projektach uchwał budżetowych jednostek samorządu terytorialnego:
  - zaplanowanie dotacji celowej dla innej j.s.t. bez uprzedniego podjęcia stosownej uchwały, stanowiącej podstawę do zawarcia porozumienia z jednostką – naruszenie art. 216 ust. 2 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
  - brak określenia źródeł dochodów budżetowych – naruszenie art. 235 ustawy *o finansach publicznych*,
  - zaplanowanie rezerwy ogólnej mniejszej niż 0,1% – naruszenie art. 222 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
  - niezaplanowanie w dziale 801 wydatków na świadczenia zdrowotne dla nauczycieli – naruszenie art. 72 ust. 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku – *Karta Nauczyciela*[25],
  - zaplanowanie rezerwy celowej z zakresu zarządzania kryzysowego w kwocie niższej niż ustawowa lub niezaplanowanie tej rezerwy – naruszenie art. 26 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 roku *o zarządzaniu kryzysowym*[26],
  - upoważnienie wójta do zaciągnięcia zobowiązań z tytułu umów, których realizacja jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania gminy i termin zapłaty upływa w 2012 roku – naruszenie art. 228 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*,
  - niewyodrębnienie w wydatkach majątkowych wydatków na programy realizowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy *o finansach publicznych* – naruszenie art. 236 ust. 4 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
  - upoważnienie wójta do dokonywania przeniesień planowanych wydatków w ramach działu, polegających na zmianach planu wydatków w zakresie wydatków bieżących – naruszenie art. 257 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,

[25] J.t.: DzU 2006 nr 97, poz. 674 z późn. zm.
[26] J.t.: DzU nr 89, poz. 590 z późn. zm.

- nieustalenie planowanego wyniku budżetu oraz niewskazanie przeznaczenia planowanej nadwyżki budżetu – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 3 ustawy o *finansach publicznych*,
- niewyodrębnienie w zestawieniu wydatków ogółem wydatków bieżących oraz grup wydatków – naruszenie art. 236 ust. 1 i 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak wyodrębnienia dochodów i wydatków w szczegółowości ustawowej (z podziałem na bieżące i majątkowe) – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieokreślenie limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego – naruszenie art. 89 ust. 1, art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy *o finansach publicznych*,
- określenie szczegółowości planu dochodów i planu wydatków budżetu nieodpowiadającej wymogom ustawy – naruszenie art. 235 i art. 236 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieokreślenie szczegółowych zasad wykonywania budżetu gminy w roku budżetowym, wynikających z odrębnych ustaw – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 8 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze:
- wykonanie przez województwo wydatków utrzymania wspólnot mieszkaniowych, zadania nienależącego do samorządu województwa – naruszenie art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*,
- stwierdzenie wymagalnych zobowiązań w sprawozdaniu Rb-Z – naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak uchwały w sprawie informacji o kształtowaniu się wieloletniej prognozy finansowej, w tym o przebiegu realizacji przedsięwzięć za I półrocze – naruszenie art. 266 ustawy *o finansach publicznych*,
- stwierdzenie wymagalnych zobowiązań jednostek budżetowych – naruszenie zasady gospodarki finansowej jednostek finansów publicznych, wyrażonej w art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- niezgodność planu przychodów i rozchodów przedłożonej informacji ze sprawozdaniem Rb-NDS – naruszenie art. 265 pkt 1 ustawy o *finansach publicznych*,
- rozbieżność między wykazanymi w sprawozdaniu Rb-Z kwotami zadłużenia a kwotami wynikającymi z przedłożonej informacji – naruszenie art. 265 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- uchybienie terminu określonego w art. 266 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*, który obliguje do przedstawienia informacji w terminie do dnia 31 sierpnia;

❖ o sprawozdaniach z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego:
- sporządzenie sprawozdania z wykonania budżetu w szczegółowości mniejszej niż określona w uchwale budżetowej – naruszenie art. 267 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,

- brak w sprawozdaniu omówienia stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich – naruszenie art. 269 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak w sprawozdaniu omówienia zmian w planie wydatków dokonanych w trakcie roku budżetowego na realizację programów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz środków bezzwrotnej pomocy państw członkowskich EFTA i pochodzących z innych źródeł zagranicznych – naruszenie art. 269 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- stwierdzenie wymagalnych zobowiązań samorządowego zakładu budżetowego – naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- stwierdzenie wykonania przez województwo wydatków z tytułu kosztów utrzymania wspólnot mieszkaniowych, zadania nienależącego do samorządu województwa – naruszenie art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*;

❖ o wnioskach komisji rewizyjnych w sprawie absolutorium:
- sformułowanie wniosku bez uwzględnienia wszystkich wymaganych dokumentów – naruszenie art. 270 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- podjęcie uchwały w sprawie udzielenia absolutorium burmistrzowi przez komisję rewizyjną – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym*;

❖ o projektach uchwał o wieloletniej prognozie finansowej:
- wykazanie przedsięwzięć niespełniających kryteriów ustawowych – naruszenie art. 226 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieokreślenie limitu zobowiązań dla przedsięwzięć – naruszenie art. 226 ust. 3 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieprawidłowe obliczenie relacji stanowiącej dopuszczalny wskaźnik spłaty – naruszenie art. 243 ustawy *o finansach publicznych*,
- ujęcie w wykazie przedsięwzięć zadań obejmujących wyłącznie rok budżetowy, co nie spełnia wymogu wieloletniości – naruszenie art. 226 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieokreślenie w załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej celów przyjętych przedsięwzięć – naruszenie art. 226 ust. 3 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak określenia upoważnienia dla burmistrza do zaciągania umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki – naruszenie art. 226 ust. 4 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak objaśnienia wartości przyjętych w wieloletniej prognozie finansowej – naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 1–7 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2011 roku do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie nie wpłynęły odwołania od opinii Składów Orzekających, nie wystąpił również przypadek poinformowania wojewody i ministra właściwego do spraw finansów o negatywnych opiniach wydanych w sprawie przedłożonych sprawozdań z wykonania budżetu za 2010 rok.

Pełną informację o wydanych opiniach przedstawia **tabela 3**.

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2011 roku **Tabela 1**

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń		Wyniki badania nadzorczego							
		Ogółem w 2011 r. *(kol. 5+6)*	w tym: uchwał i zarządzeń organów wykonawczych	bez naruszenia prawa	z naruszeniem prawa *(kol. 7+8+9+12)*	z tego:					
						z nieistotnym naruszeniem prawa	wszczęte postępowania umorzono	nieważne *(kol. 10+11)*	z tego:		inne rozstrzygnięcia[1]
									nieważne w części	nieważne w całości	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	188		157	31	11	19	1	1		
2	wieloletniej prognozy finansowej	1 289	319	1 161	128	8	84	36	19	17	
3	zmian budżetu[2]	7 672	5 293	7 525	147	37	72	17	15	2	21
4	procedury uchwalania budżetu	11		11							
5	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez organ wykonawczy	12		12							
6	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący	326	9	311	15		9	6	1	5	
7	zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów	505	7	483	22		14	8		8	
8	udzielania pożyczek[3]	7		7							
9	udzielania poręczeń[4]	21	2	18	3			3		3	
10	zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów	35	20	32	3		2	1		1	
11	określania zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	320	3	258	62		31	31	19	12	
12	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych	115	1	95	20		10	10	2	8	
13	podatków i opłat lokalnych[5]	1 197	3	1 129	68		40	28	15	13	
14	absolutorium	188		180	8	8					
15	pozostałe uchwały i zarządzenia	535	36	516	19	2	7	10	5	5	
Ogółem		**12 421**	**5 693**	**11 895**	**526**	**66**	**288**	**151**	**77**	**74**	**21**

1) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.
2) W tym uchwały dot. upoważnienia organu wykonawczego j.s.t. do dokonania zmian w budżecie oraz przekazywania uprawnień do dokonywania zmian w budżecie kierownikom jednostek organizac.
3) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
4) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości poręczeń udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
5) W tym uchwały dot. wzorów formularzy deklaracji i informacji podatkowych.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych w 2011 roku

Tabela 2

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń *(kol. 4+6)*	Wyniki postępowania nadzorczego															
			bez naruszenia prawa	4 : 3 %	z naruszeniem prawa *(kol. 8+10+12+18)*	6 : 3 %	z tego:											
							z nieistotnym naruszeniem prawa	8 : 3 %	wszczęte postępo-wania umorzono	10 : 3 %	nieważne *(kol. 14+16)*	12 : 3 %	z tego:				inne rozstrzyg-nięcia*)	18 : 3 %
													nieważne w części	14 : 3 %	nieważne w całości	16 : 3 %		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	**Ogółem**	**12 421**	**11 895**	**95,8**	**526**	**4,2**	**66**	**0,5**	**288**	**2,3**	**151**	**1,2**	**77**	**0,6**	**74**	**0,6**	**21**	**0,2**
	z tego:																	
2	gminy	10 249	9 800	95,6	449	4,4	54	0,5	257	2,5	123	1,2	59	0,6	64	0,6	15	0,1
3	powiaty	1 302	1 263	97,0	39	3,0	5	0,4	14	1,1	14	1,1	7	0,5	7	0,5	6	0,5
4	miasta na prawach powiatu	705	686	97,3	19	2,7	2	0,3	7	1,0	10	1,4	7	1,0	3	0,4		
5	samorząd województwa	98	87	88,8	11	11,2	2	2,0	5	5,1	4	4,1	4	4,1				
6	związki międzygminne	67	59	88,1	8	11,9	3	4,5	5	7,5								

*) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.

Wyniki działalności opiniodawczej RIO w Rzeszowie i charakter opinii wydanych w 2011 roku **Tabela 3**

Lp.	Opinie w sprawie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
1	**Ogółem**	**1 905**	**1 226**	**606**	**73**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	**343**	**343**		
	b) projektów uchwał budżetowych	**246**	**31**	**208**	**7**
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	**189**	**97**	**92**	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	**189**	**60**	**129**	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	**202**	**166**	**23**	**13**
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	**9**	**9**		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	**156**	**156**		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	**2**		**2**	
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	**221**	**43**	**140**	**38**
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	**168**	**152**	**7**	**9**
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	**180**	**169**	**5**	**6**
	z tego:				
2	**gminy**	**1 603**	**1 020**	**521**	**62**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	306	306		
	b) projektów uchwał budżetowych	205	19	181	5
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	156	76	80	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	156	48	108	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	169	138	19	12
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	4	4		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	130	130		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	2		2	
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	182	29	120	33
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	139	125	7	7
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	154	145	4	5

1	2	3	4	5	6
	powiaty	**199**	**130**	**60**	**9**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	22	22		
	b) projektów uchwał budżetowych	26	5	20	1
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	15	6	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	6	15	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	23	18	4	1
3	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	18	18		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	25	7	14	4
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	20	18		2
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	21	19	1	1
	miasta na prawach powiatów	**53**	**42**	**11**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	13	13		
	b) projektów uchwał budżetowych	6	3	3	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	2	2	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	2	2	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	3	3		
4	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	3	3		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	4	4		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	6	2	4	
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	7	7		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	3	3		
	samorząd województwa	**7**	**5**	**2**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	2	2		
	b) projektów uchwał budżetowych				
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	1		1	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	1		1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	1	1		
5	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	1	1		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych				
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)				
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	1	1		

1	2	3	4	5	6
	związki międzygminne	**43**	**29**	**12**	**2**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek				
	b) projektów uchwał budżetowych	9	4	4	1
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	7	4	3	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	7	4	3	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	6	6		
6	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	3	3		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	8	5	2	1
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	2	2		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	1	1		

Działalność kontrolna

W 2011 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie przeprowadziła ogółem 50 kontroli, z tego:
– 44 kontrole kompleksowe,
– 6 kontroli doraźnych.

Zrealizowano plan kontroli kompleksowych jednostek samorządu terytorialnego w 100%, a na podstawie decyzji Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie przeprowadzono dodatkowo 6 kontroli doraźnych.

Szczegółową realizację kontroli wg jednostek przedstawia załączona **tabela 4**.

Z inicjatywy Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych przeprowadzone zostały dwie kontrole koordynowane, obejmujące zagadnienia: „Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla jednostek sektora finansów publicznych" oraz „Windykacja podatków na przykładzie podatku od nieruchomości". Kontrole przeprowadzone zastały według programów kontroli opracowanych przez pracowników wydziałów kontroli RIO w Poznaniu i RIO w Rzeszowie.

Kontrolę „Windykacji podatków na przykładzie podatku od nieruchomości", realizowaną przez wszystkie regionalne izby obrachunkowe w ramach kontroli kompleksowych i problemowych, koordynował Wydział Kontroli RIO w Rzeszowie[27].

W ramach 16 kontroli kompleksowych i 2 kontroli doraźnych przeprowadzonych w jednostkach samorządu terytorialnego zweryfikowane zostały nieprawidłowości, sygnalizowane w informacjach i wnioskach o przeprowadzenie kontroli otrzymanych od instytucji, podmiotów gospodarczych, radnych i mieszkańców gmin, w zakresie:
– naliczania i egzekwowania podatku od nieruchomości, w tym za lokale użytkowe,
– sporządzania sprawozdań finansowych,
– nierealizowania zobowiązań wobec kontrahentów,
– udzielania zaliczek na wydatki bieżące,
– egzekucji opłat za wodę i ścieki,
– legalności zatrudnienia kierowników: liceum ogólnokształcącego, zespołu szkół, domu kultury, zakładu gospodarki komunalnej oraz zastępcy burmistrza i nauczyciela,
– finansowania budowy przyłączy kanalizacyjnych oraz remontów kamienic miejskich,
– udzielania zamówień publicznych na dostawę autobusu i usługi remontowo-budowlane,
– gospodarowania nieruchomościami oraz samochodami służbowymi,
– działalności gminnego ośrodka kultury,
– ustalania opłaty adiacenckiej,
– realizacji gminnego programu profilaktycznego i rozwiązywania problemów alkoholowych i uzależnień oraz przeciwdziałania przemocy,
– organizowania imprez kulturalno-sportowych.

[27] Informację o wynikach kontroli koordynowanej zamieszczono na stronie: www.rzeszow.rio.gov.pl/bip/files/2012/informacja_o_wynikach_kontroli_koordynowanej_w_zakresie_windykacji_podatkow.pdf.

Stwierdzone nieprawidłowości dały podstawę do sporządzenia i przekazania kontrolowanym jednostkom 50 wystąpień pokontrolnych, zawierających opis nieprawidłowości, ich źródła, przyczyny oraz osoby odpowiedzialne i wnioski pokontrolne, mające na celu usunięcie ujawnionych nieprawidłowości, jak i podjęcie działań, które pozwoliłyby zapobiec powstawaniu podobnych nieprawidłowości w przyszłości, a także usprawnienie funkcjonowania jednostek. Kopie wystąpień przekazano do wiadomości właściwym organom samorządowym. Liczba wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych wyniosła ogółem 1172, w tym po kontrolach kompleksowych – 1151. Wystąpienia pokontrolne sporządzone po kontroli kompleksowej zawierały średnio 26 wniosków. Najczęściej występującymi nieprawidłowościami były:

- brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, w tym zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera (w 22% skontrolowanych jednostek),
- niewykonanie wniosków pokontrolnych (w 14% skontrolowanych jednostek),
- księgowanie dowodów niespełniających wymogów ustawy *o rachunkowości* (18%),
- nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków (22%),
- wykazywanie w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową (8%),
- nierzetelne lub nieprawidłowe ewidencjonowanie operacji gotówkowych (30%),
- nieweryfikowanie lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych (30%),
- ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady gminy (28%),
- nieprowadzenie postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej (32%),
- nieprzestrzeganie przepisów *Ordynacji podatkowej* przy udzielaniu ulg w zapłacie podatków (16%),
- niewłaściwe podejmowanie lub zaniechanie windykacji zaległości z tytułu podatków i opłat (70%),
- niepobieranie lub pobieranie w nieprawidłowej wysokości odsetek od nieterminowych wpłat należności budżetowych (50%),
- wykazywanie w sprawozdaniach nieprawidłowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i obniżek stawek podatkowych (54%),
- ustalanie i wypłacanie pracownikom wynagrodzeń niezgodnie z obowiązującymi przepisami (22%),
- nieprawidłowości przy udzielaniu i rozliczaniu dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (28%),
- nieprawidłowości przy rozliczaniu kosztów podróży służbowych (42%),
- brak kontrasygnaty skarbnika na zawieranych umowach (18%),
- nieprzestrzeganie przepisów ustawy – *Prawo zamówień publicznych* (34%),
- nieprzestrzeganie przepisów przy sprzedaży nieruchomości (54%),

– nieprzestrzeganie przepisów przy innym niż sprzedaż i użytkowanie wieczyste rozdysponowaniu mienia komunalnego, tj. najem, dzierżawa, trwały zarząd itp. (22%).

Finansowe rezultaty kontroli, występujące w dwóch kategoriach określających skalę stwierdzonych nieprawidłowości, kształtowały się na następującym poziomie:

1. nieprawidłowości finansowe – obejmujące uszczuplenia środków publicznych, kwoty uzyskane z naruszeniem prawa, wydatkowane z naruszeniem prawa, wydatkowane w następstwie działań niezgodnych z prawem, wydatkowane niegospodarnie, niecelowo lub nierzetelnie lub kwoty odpowiadające nierzetelnym danym w ewidencji finansowo-księgowej lub sprawozdawczości i inne nieprawidłowości w wymiarze finansowym – wyniosły 101,1 mln zł;
2. korzyści finansowe – będące efektem działania podjętego w związku z ustaleniami kontroli jeszcze w trakcie jej trwania oraz realizacji wniosków pokontrolnych, w postaci oszczędności uzyskanych w wyniku działań kontrolnych, pożytków finansowych w postaci należnych środków publicznych lub innych składników aktywów, innych nieutraconych pożytków finansowych lub oszczędności lub pożytków finansowych uzyskanych dla obywatela bądź podmiotów spoza sektora finansów publicznych – wyniosły 1,6 mln zł.

Na podstawie przepisów art. 9 ust. 3 i 4 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, właściwe organy kontrolowanych jednostek zgłosiły do Kolegium Izby zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych. Dane dotyczące zgłoszonych zastrzeżeń przedstawia poniższe zestawienie:

JST	Liczba kwestionowanych wniosków	Zastrzeżenia oddalone	Zastrzeżenia uwzględnione	Zastrzeżenia w części uwzględnione
Województwo	-	-	-	-
Powiaty	-	-	-	-
Gminy	1	-	1	-
Ogółem	**1**	**-**	**1**	**-**

W wyniku nieprawidłowości stwierdzonych w 2011 roku, RIO w Rzeszowie przekazała ogółem 45 zawiadomień i informacji, z tego do:

– Ministerstwa Finansów – 26,
– Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego – 1,
– Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych – 18.

Ministerstwo Finansów poinformowano o sporządzeniu nierzetelnych sprawozdań z wykonania dochodów budżetów 26 gmin wskutek zaniżenia lub zawyżenia skutków obniżenia stawek podatkowych, umorzeń, odroczeń, zaniechania poboru w podatkach realizowanych przez gminy. W wyniku tych ustaleń, decyzjami Ministra Finansów, wydanymi już ośmiu gminom, zmniejszono część wyrównawczą subwencji ogólnej o 1 469 924 zł (kwota bez należnych odsetek), a pięć gmin oczekuje na takie decyzje po przekazaniu końcem 2011 roku korekt sprawozdań Rb-PDP, zawierających zaniżone o 1 751 340 zł skutki podatkowe.

Nadzór budowlany poinformowano o prowadzeniu robót budowlanych bez pozwolenia na budowę.

Ujawnione fakty popełnienia czynów znamionujących naruszenie dyscypliny finansów publicznych dały podstawę do złożenia 18 zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Rzeszowie, zawierających wskazania 31 czynów zabronionych.

Poniższa tabela zawiera określenie oraz liczbę czynów, które były podstawą skierowania zawiadomienia w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Określenie czynu zabronionego naruszającego przepisy ustawy *o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych*	**Liczba**
niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, j.s.t. albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy)	1
niedokonanie wpłaty do budżetu w należnej wysokości dochodów przez jednostkę budżetową, nadwyżki środków obrotowych przez zakład budżetowy lub nieterminowe dokonanie tej wpłaty (art. 6 pkt 2)	1
przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania (art. 8 pkt 1)	1
wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację (art. 9 pkt 1)	1
dopuszczenie do dokonania wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatku ustalonej w rocznym planie finansowym jednostki wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli finansowej (art. 11 ust. 2)	1
nieopłacenie składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wpłat na PFRON – albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia lub z przekroczeniem terminu zapłaty (art. 14 pkt 1–5)	3
zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych (art. 15)	5
udzielenie zamówienia publicznego: – wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych (u.z.p.) (art. 17 ust. 1 pkt 1), – z naruszeniem przepisów dot. przesłanek stosowania poszczególnych trybów udzielenia zamówienia publicznego (art. 17 ust. 1 pkt 2a), – z naruszeniem przepisów u.z.p. dot. obowiązku przekazania lub zamieszczenia ogłoszenia w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego (art. 17 ust. 1 pkt 2b), – z innym naruszeniem przepisów u.z.p., jeżeli naruszenie to miało wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (art. 17 ust. 1 pkt 4),	 1 1 4 4

– niezłożenie przez członka komisji przetargowej lub inną osobę występującą w postępowaniu oświadczeń wymaganych przepisami u.z.p. (art. 17 ust. 4), – niewyłączenie z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego osoby podlegającej wyłączeniu z takiego postępowania na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych (art. 17 ust. 5)	2 2
zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy *o rachunkowości* (art. 18 pkt 1)	2
wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18 pkt 2)	2
Razem	**31**

Tabela 4

Realizacja kontroli gospodarki finansowej w 2011 roku

Lp.	**Kontrolowana jednostka**
	Kontrole kompleksowe
1.	Powiat Leżajski
2.	Miasto Rzeszów
3.	Miasto Dynów
4.	Miasto i Gmina Głogów Małopolski
5.	Miasto i Gmina Nowa Sarzyna
6.	Miasto i Gmina Ulanów
7.	Miasto i Gmina Strzyżów
8.	Miasto i Gmina Tyczyn
9.	Gmina Chmielnik
10.	Gmina Domaradz
11.	Gmina Dydnia
12.	Gmina Gać
13.	Gmina Hyżne
14.	Gmina Leżajsk
15.	Gmina Lubenia
16.	Miasto i Gmina Jedlicze
17.	Gmina Osiek Jasielski
18.	Gmina Mielec
19.	Gmina Przecław
20.	Gmina Tryńcza
21.	Gmina Wielopole Skrzyńskie
22.	Powiat Jasielski
23.	Miasto Jasło
24.	Miasto Zagórz
25.	Miasto i Gmina Brzozów

26.	Gmina Miejsce Piastowe
27.	Gmina Jasienica Rosielna
28.	Gmina Wojaszówka
29.	Miasto Przemyśl
30.	Miasto i Gmina Oleszyce
31.	Miasto i Gmina Sieniawa
32.	Gmina Chłopice
33.	Gmina Krzywcza
34.	Gmina Lubaczów
35.	Gmina Pawłosiów
36.	Gmina Stary Dzików
37.	Miasto i Gmina Baranów Sandomierski
38.	Miasto i Gmina Rudnik nad Sanem
39.	Gmina Bojanów
40.	Gmina Gorzyce
41.	Gmina Harasiuki
42.	Gmina Jarocin
43.	Gmina Padew Narodowa
44.	Gmina Radomyśl nad Sanem
	Kontrole doraźne
45.	Miasto i Gmina Boguchwała
46.	Biuro Gospodarki Mieniem Miasta Rzeszowa
47.	Miejski Zarząd Dróg w Rzeszowie
48.	Zakład Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Sieniawie
49.	II Liceum Ogólnokształcące w Rzeszowie
50.	IV Liceum Ogólnokształcące w Rzeszowie

Kontrola sprawozdawczości

Regionalne izby obrachunkowe kontrolują pod względem rachunkowym i formalnym kwartalne sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej.

Zadaniem Izby jest weryfikacja sprawozdań otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego i przesłanie ich odpowiednio do Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego i Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Rodzaje, formy, terminy i zasady sporządzania poszczególnych sprawozdań przekazywanych do regionalnych izb obrachunkowych w 2011 roku określały następujące przepisy:

– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*[28],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*[29],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku *w sprawie szczególnych zasad 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*[30],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 roku *w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych*[31],
– rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 13 czerwca 2011 roku *w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2010*[32],
– ustawa z dnia 26 stycznia 1982 roku – *Karta Nauczyciela*[33],
– rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku *w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego*[34],
– ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*[35],
– rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu ta-*

[28] DzU nr 20, poz. 103.
[29] DzU nr 43, poz. 247.
[30] DzU nr 128, poz. 861 z późn. zm.
[31] DzU nr 65, poz. 599 z późn. zm.
[32] DzU nr 133, poz. 769.
[33] J.t.: DzU 2006 nr 97, poz. 674 z późn. zm.
[34] DzU nr 6, poz. 35 z późn. zm.
[35] DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.

kiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych[36],

– rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 września 2008 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu pomocy*[37].

Sprawozdania budżetowe

W 2011 roku jednostki samorządu terytorialnego przekazały do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie 5226 sprawozdań budżetowych (w tym 1468 korekt). Sprawozdania były składane w formie dokumentu i w formie pliku bazy danych. Część jednostek samorządu terytorialnego przekazywała sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej, a autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści zostały zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Sprawozdania budżetowe w wersji elektronicznej były przekazywane przez j.s.t. do Izby, a następnie do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@. Sprawozdania Rb-PDP z wykonania podstawowych dochodów podatkowych za 2010 rok ze wszystkich gmin dodatkowo zostały przekazane do Ministerstwa Finansów również w wersji papierowej.

Jednostki samorządu terytorialnego przekazały ponadto do wiadomości Izby:

– 1456 kwartalnych sprawozdań o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami – Rb-50,
– 728 kwartalnych sprawozdań z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami – Rb-27ZZ.

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych

W 2011 roku przyjęto i skontrolowano łącznie z korektami 6577 sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Jednostki samorządu terytorialnego przekazały 2317 (w tym 407 korekt) sprawozdań łącznych w zakresie budżetów j.s.t., obejmujących zobowiązania i należności samorządów oraz ich jednostek organizacyjnych. Sprawozdania te były przekazywane w formie dokumentu i w formie pliku bazy danych poprzez elektroniczny System Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@. Jednostki samorządu terytorialnego miały możliwość przekazywania tych sprawozdań wyłącznie w formie elektronicznej, gdy autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści zostały zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Sprawozdania łączne w zakresie operacji finansowych w wersji elek-

[36] DzU nr 153, poz. 952 z późn. zm.
[37] DzU nr 174, poz. 1081 z późn. zm.

tronicznej były przekazywane przez j.s.t. do Izby, a następnie do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@.

Ponadto w 2011 roku jednostki samorządu terytorialnego przekazały do Izby 4260 (wraz z korektami) sprawozdań zbiorczych w zakresie operacji finansowych, obejmujących zobowiązania i należności jednostek nadzorowanych posiadających osobowość prawną oraz pozostałych jednostek. Sprawozdania te były przekazywane przez j.s.t. zarówno w wersji elektronicznej, jak i w formie dokumentu. Wersja elektroniczna sprawozdań była przekazywana za pomocą programu udostępnionego samorządom przez regionalne izby obrachunkowe.

Po zakończeniu każdego kwartału, na podstawie sprawozdań łącznych i zbiorczych, otrzymanych z jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego, sporządzano sprawozdania zbiorcze, które były przekazywane do Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Ponadto, zgodnie z § 10 ust. 8 rozporządzenia *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*, w przypadku otrzymania korekt sprawozdań – po zakończeniu każdego miesiąca sporządzano korekty sprawozdań zbiorczych zarówno w zakresie budżetów j.s.t., jak i w zakresie jednostek posiadających osobowość prawną oraz pozostałych jednostek – obejmujących dane z terenu województwa podkarpackiego i przekazywano je do Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

Sprawozdania finansowe

W 2011 roku przyjęto 191 bilansów z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz 364 łączne sprawozdania finansowe jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Ponadto do Izby wpłynęły 203 bilanse skonsolidowane, których wersja elektroniczna została przekazana do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@.

Wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych

W 2011 roku w Izbie skontrolowano pod względem formalnym i rachunkowym prawidłowość wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych. Wykaz gmin, które w danym roku podatkowym nie uzyskały dochodów na skutek zwolnienia przedsiębiorców z podatku od nieruchomości i którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej, corocznie określa w formie rozporządzenia Minister Gospodarki. Do Ministerstwa Finansów w 2011 roku przekazano w formie papierowej wnioski trzech gmin z terenu województwa podkarpackiego.

Sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli

Zgodnie z art. 30a ust. 5 ustawy – *Karta Nauczyciela*, organy prowadzące szkoły, będące jednostkami samorządu terytorialnego, przedkładają regionalnej izbie obrachunkowej sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez tę jednostkę. Sprawozdania sporządza się w formie pisemnej, a do RIO przekazywane są one również w formie elektronicznej. W 2011 roku pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń przyjęli i skontrolowali 190 sprawozdań z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli wraz z korektami.

Sprawozdania w zakresie pomocy publicznej dla przedsiębiorców

W 2011 roku zebrano i przekazano elektronicznie do Ministerstwa Finansów 195 (łącznie z korektami) rocznych sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych.

Ponadto Urząd Marszałkowski Województwa Podkarpackiego przekazał trzy kwartalne sprawozdania Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej o pomocy publicznej dla przedsiębiorców, które zostały przesłane elektronicznie do Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

Sprawozdania w zakresie pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie

Do Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi przekazano w wersji elektronicznej następujące sprawozdania jednostek samorządu terytorialnego:

– roczne sprawozdania o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie, innej niż pomoc *de minimis*,
– miesięczne sprawozdania o udzielonej pomocy *de minimis* w rolnictwie,
– miesięczne sprawozdania o udzielonej pomocy *de minimis* w rybołówstwie,
– miesięczne/roczne informacje o nieudzieleniu pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie.

Działalność informacyjna i szkoleniowa

Przepis art. 1 ust. 4 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* obliguje Izbę do prowadzenia działalności informacyjnej i szkoleniowej.

Formami prowadzonej działalności są szkolenia, wydawany przez Izbę biuletyn, współpraca przy opracowywaniu publikacji przez inne instytucje, pisemne interpretacje i wyjaśnienia, publikacje na stronach internetowych oraz udzielanie instruktażu w zakresie praktycznego stosowania przepisów w bezpośrednich kontaktach z pracownikami samorządowymi.

Działalność szkoleniowa

W 2011 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zorganizowała szkolenia na następujące tematy:

– Uprawnienia i obowiązki wójta (burmistrza, prezydenta) w zakresie gospodarki finansowej gminy. W szkoleniu uczestniczyło 126 nowo wybranych przedstawicieli gmin. Wykłady prowadzili Prezes i Zastępca Prezesa Izby oraz członkowie Kolegium;
– Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych. W szkoleniu wzięło udział 149 pracowników jednostek samorządu terytorialnego – wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, przewodniczących i członków zarządów, sekretarzy oraz skarbników. Szkolenie prowadził członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze;
– Wybrane zagadnienia dotyczące uchwalania budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego w 2012 roku. Szkolenie zorganizowano wspólnie z Fundacją Rozwoju Demokracji Lokalnej – Małopolskim Instytutem Samorządu Terytorialnego. Było to szkolenie dwudniowe, przeprowadzone w dwóch turach. Ogółem wzięło w nim udział 171 osób – skarbników i pracowników zajmujących się gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego. Wykłady prowadzili członkowie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie oraz makler papierów wartościowych, ekspert w zakresie finansów publicznych.

  Ogółem w szkoleniach wzięło udział 446 pracowników samorządowych.

Działalność informacyjna

Stosownie do postanowień art. 13 pkt 11 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* oraz do komunikatu Prezesa opublikowanego na stronie internetowej Izby, Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie udzielała pisemnych odpowiedzi na zapytania jednostek samorządu terytorialnego. Zapytania dotyczyły m.in.: możliwości współfinansowania przez gminę kosztów usuwania odpadów zawierających azbest; możliwości powierzenia kołu gospodyń wiejskich, zarejestrowanemu w ewidencji Związków Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych, realizacji zadań zgodnie z ustawą *o działalności pożytku publicznego i wolontariacie* oraz możliwości zawarcia umowy w świetle tej ustawy; zaklasyfikowania dochodów z pierwszej opłaty z tytułu ustanowienia użytkowania wieczystego nieruchomości będącej w momencie oddania własnością gminy.

Jedną z form działalności informacyjnej było udzielanie instruktażu i wyjaśnień w bezpośrednich kontaktach z pracownikami samorządowymi w zakresie spraw wynikających z kontroli przeprowadzonych w jednostkach oraz w zakresie kontrolowanych sprawozdań, badanych uchwał i opiniowanych dokumentów, a także wyjaśnień dotyczących funkcjonowania Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego BeSTi@.

Na stronie internetowej Izby: www.rzeszow.rio.gov.pl zamieszczano na bieżąco informacje dla jednostek samorządu terytorialnego, w tym zmiany

w obowiązujących przepisach prawa, komunikaty o szkoleniach organizowanych przez Izbę, aktualizację programów sprawozdawczych.

Izba, zgodnie z ustawą z dnia 6 września 2001 roku *o dostępie do informacji publicznej*[38], udostępniła informacje i dokumenty związane z realizacją zadań w ramach działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej. Wśród zwracających się do RIO w Rzeszowie w 2011 roku pisemnie i za pomocą poczty elektronicznej z wnioskami o udostępnienie informacji publicznej w trybie określonym przepisami ustawy wyróżnić można dwie grupy podmiotów. Pierwszą stanowiły osoby fizyczne, którym przepisy ustawy zagwarantowały dostęp do informacji publicznej, drugą zaś pozostałe podmioty, którym prawo do tego typu informacji przysługuje na mocy innych ustaw. Na stronie internetowej BIP publikowane były teksty uchwał podjętych przez Kolegium Izby w 2011 roku.

W roku sprawozdawczym Izba sporządziła opracowania i analizy na zlecenie Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, Państwowej Agencji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych, Dziennika „Rzeczpospolita", Wojewody Podkarpackiego, Ziemi Polskiej sp. z o.o., Uniwersytetu Rzeszowskiego, TVN S.A., Telewizji Rzeszów oraz materiały do *Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2010 roku*. Ponadto Izba udostępniała materiały dla studentów piszących prace magisterskie i licencjackie, m.in. na temat gospodarki finansowej wybranych jednostek.

W 2011 roku przygotowano materiały do „Budżetu Samorządu Terytorialnego" – zeszyt nr 18. W biuletynie opublikowano artykuły dotyczące m.in.: finansowania ochrony przeciwpożarowej, wieloletniej prognozy finansowej na 2012 rok, wydatków niewygasających oraz partnerstwa publiczno-prywatnego w budżecie jednostki samorządu terytorialnego. W biuletynie zawarto także informacje o działalności RIO w Rzeszowie w 2010 roku, analizy i opinie. Autorami artykułów byli członkowie Kolegium Izby, a analizy i informacje zostały opracowane przez Naczelnika WIAS, zastępcę Naczelnika WIAS, Naczelnika WKGF i pracowników WIAS.

Opracowanie:
MATEUSZ SZETELA
JERZY PAŚKO
AGNIESZKA CHANOWSKA

[38] DzU nr 112, poz. 1198 z późn. zm.

Wyjaśnienia i interpretacje

Pismo Ministerstwa Edukacji Narodowej Departamentu Kształcenia Ogólnego i Wychowania z dnia 20 lipca 2011 roku (nr DKOW-WJST-BN-337-52/11) w sprawie zdefiniowania pojęcia „wydatki bieżące", które stanowią podstawę do wyliczania dotacji dla szkół publicznych i niepublicznych, prowadzonych przez inne podmioty niż jednostki samorządu terytorialnego

Podstawę prawną dotowania ww. szkół stanowią przepisy art. 80 i 90 ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty* (DzU nr 256, poz. 2572 z późn. zm.). Dotacje, o których mowa, przeznaczone są na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej i mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub placówki. Ustawa *o systemie oświaty* nie stanowi odrębnej definicji określenia „wydatki bieżące", którym się posługuje. Dlatego też, dokonując interpretacji tego określenia należy przyjąć, że zakres tego pojęcia określają przepisy ogólne, tj. przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.). Przepisy art. 236 tej ustawy wyodrębniają w planie wydatków jednostki samorządu terytorialnego w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej kwoty wydatków bieżących. Ust. 2 tego artykułu określa, iż „przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi", a ust. 3 wyraźnie precyzuje, jakiego rodzaju wydatki zaliczane są do grupy wydatków bieżących.

Załącznik Nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (DzU nr 38, poz. 207 z późn. zm.) określa rodzaje wydatków bieżących jednostek budżetowych, a są to wydatki sklasyfikowane w paragrafach: 401 do 418, 420 do 430, 432 do 470, 472, 474 do 478, 481, 482, 490 i 493 do 498.

W związku z powyższym, dla potrzeb naliczania i rozliczania wykorzystania dotacji podmiotowych, udzielonych zarówno szkołom, jak i placówkom oświatowym prowadzonym przez osoby fizyczne i osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego, należy kierować się definicją wydatków bieżących określoną w ww. przepisach.

Tak więc do podstawy ustalenia wysokości omawianych dotacji należy przede wszystkim zaliczyć: wynagrodzenia i uposażenia osób zatrudnionych w jednostkach budżetowych oraz składki naliczane od tych wynagrodzeń i uposażeń, koszty utrzymania oraz inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych i realizacją ich zadań statutowych.

Do podstawy ustalenia dotacji, o których mowa wyżej – zdaniem Ministerstwa Edukacji Narodowej – nie należy zaliczać wpłat rodziców za czynności opiekuńczo-wychowawcze i żywienie dzieci. Środki takie – zgodnie z przepisami art. 223 ustawy *o finansach publicznych* – samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie *o systemie oświaty* gromadzą na wydzielonych rachunkach dochodów określonych w uchwałach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. Organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego określa również przeznaczenie dochodów, sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych.

Podobne stanowisko zawarł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w uzasadnieniu wyroku z dnia 11 września 2008 roku (I S.A./OI 296/08), rozstrzygając sprawę w przedmiocie ustalenia podstawy naliczania dotacji dla niepublicznych przedszkoli, stwierdzając, że „...użyte w art. 90 ust. 2b ustawy *o systemie oświaty* sformułowanie: »*ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia*« odnosi się do sytuacji, w której gminne przedszkole publiczne prowadzone jest w formie jednostki budżetowej. Tylko bowiem w odniesieniu do takiej jednostki w budżecie danej gminy ustalane są wydatki przedszkola. (...)”

W podstawie naliczania dotacji dla szkół publicznych i niepublicznych powinny więc być uwzględniane wszystkie wydatki bieżące ponoszone na funkcjonowanie szkół prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, na które zostały ujęte środki w planach finansowych tych szkół jako jednostek budżetowych. Do takich wydatków na pewno zaliczyć należy koszty doskonalenia zawodowego nauczycieli, ekonomiczno-administracyjnej obsługi szkół, a także koszty prowadzenia stołówki szkolnej lub przedszkolnej (bez kosztów wyżywienia pokrywanych przez rodziców).

Odnosząc się do wątpliwości co do uwzględniania w podstawie naliczania dotacji środków na doskonalenie zawodowe nauczycieli, informuję, że zasady podziału środków na to zadanie, wyodrębnianych na podstawie art. 70a ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku – *Karta Nauczyciela* (DzU 2006 nr 97, poz. 670 z późn. zm.), określone zostały w rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 29 marca 2002 roku *w sprawie sposobu podziału środków na wspieranie doskonalenia zawodowego nauczycieli pomiędzy budżety poszczególnych wojewodów, form doskonalenia zawodowego dofinansowywanych ze środków wyodrębnionych w budżetach organów prowadzących szkoły, wojewodów, ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz szczegółowych kryteriów i trybu przyznawania tych środków* (DzU nr 46, poz. 430). Przepisy tego rozporządzenia wykluczają możliwość nieuzasadnionego dublowania się środków na poszczególne zadania z zakresu doskonalenia zawodowego nauczycieli.

W podstawie naliczania dotacji dla szkół publicznych i niepublicznych nie powinny być uwzględniane koszty dowożenia dzieci do szkół, bowiem jest to zadanie własne gmin, finansowane – zgodnie z art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (DzU 2010 nr 80, poz. 526 z późn. zm.) – z dochodów gmin innych niż subwencja oświatowa, a środki na ich realizację nie są ujmowane w planach finansowych szkół prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Odnosząc się do pojęcia „rodzaju szkoły”, użytego zarówno w art. 80, jak i 90 ustawy *o systemie oświaty*, to – zdaniem Ministerstwa Edukacji Narodowej

– przez „rodzaj szkoły" należy rozumieć szczególne cechy szkoły odróżniające je od innych szkół tego samego typu.

W uzasadnieniu prawnym wyroku z dnia 23 stycznia 2008 roku (II GSK 333/07) Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyraził pogląd, że: „(...) *rozróżnienia szkoły zarówno z uwagi na typ, jak i na rodzaj należy dokonywać, mając na względzie cel przepisu stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia, w którym ustawodawca odwołuje się do tych pojęć. Skoro sprawa dotyczy wysokości i sposobu ustalenia dotacji dla szkoły niepublicznej, o której mowa w art. 90 ust. 3 cyt. ustawy, to pojęcie »rodzaj szkoły« użyte w przepisie należy wykładać na potrzeby omawianego przepisu. Zatem pojęcie »rodzaju szkoły« należy wykładać w kontekście wydatków bieżących ustalonych w budżecie odpowiednio danej gminy lub powiatu ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju*".

W tej sytuacji, z uwagi na wyższe koszty kształcenia w związku z mniejszą liczebnością oddziałów (w przeliczeniu na jednego ucznia) w szkołach zlokalizowanych na terenach wiejskich, niż w szkołach „miejskich" – zdaniem Ministerstwa Edukacji Narodowej – lokalizacja szkoły stanowi również o jej rodzaju. Przy definiowaniu rodzajów szkół można by również odnieść się do wag określonych w załączniku do rozporządzenia ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej w danym roku dla jednostek samorządu terytorialnego. Określenie w rozporządzeniu poszczególnych wag pozwala wyrazić w postaci arytmetycznej ocenę kosztów dostarczania poszczególnym grupom uczniów potrzebnego im wykształcenia (np. uczniowie specjalnej troski, uczniowie szkół ponadgimnazjalnych prowadzących kształcenie zawodowe) i stanowi kwotę uzupełniającą część oświatową subwencji ogólnej na zadania szkolne.

Przedstawiając powyższe, jednocześnie informuję, że powyższe informacje są wyłącznie opinią Ministerstwa Edukacji Narodowej i nie stanowią obowiązującej wykładni przepisów prawa.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Długu Publicznego z dnia 24 lutego 2012 roku (nr DP14/MKT/657/217/2012/799) w sprawie wykazywania zobowiązań i należności Funduszu Pracy w sprawozdaniach w zakresie operacji finansowych sporządzanych przez powiatowe urzędy pracy

W celu prawidłowego wykazywania zobowiązań i należności Funduszu Pracy w sprawozdaniach Rb-Z i Rb-N, sporządzanych przez powiatowe urzędy pracy powstałe w tych jednostkach z tytułu gospodarowania środkami Funduszu, najistotniejszym jest określenie statusu (charakteru) środków będących w posiadaniu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu realizacji zadań finansowanych ze środków Funduszu Pracy oraz fakt, czy informacje z powyższych operacji nie są dublowane w sprawozdaniach przekazywanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniach Funduszu Pracy. Należy mieć bowiem na uwadze, że jakkolwiek są to środki przekazywane przez Fundusz na wyodrębniony rachunek jednostek tworzących publiczne służby zatrud-

nienia, to jednakże z tych środków są finansowane ustawowe zadania jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 roku *o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku* (DzU 2008 nr 69, poz. 415 z późn. zm.), zadania powiatów w zakresie polityki rynku pracy są wykonywane przez powiatowe urzędy pracy wchodzące w skład powiatowej administracji zespolonej.

Zgodnie z paragrafem 9 pkt 4 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 7 października 2011 roku *w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Pracy*, kierownicy jednostek realizujących zadania finansowane ze środków Funduszu Pracy zostali zobowiązani do przekazywania dysponentowi Funduszu informacji, o których mowa w paragrafie 10, umożliwiających sporządzenie przez dysponenta Funduszu sprawozdań budżetowych i finansowych zgodnie z obowiązującymi przepisami. Natomiast paragraf 10 ww. rozporządzenia stanowi o sporządzaniu informacji z wykonania planu finansowego Funduszu, obejmującej planowane i osiągnięte przychody oraz planowane i poniesione koszty w ujęciu paragrafów klasyfikacji budżetowej, a także stan środków obrotowych na początek i koniec kwartału. Zgodnie z informacją uzyskaną od Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej, Ministerstwo sporządza kwartalne sprawozdania o stanie należności i zobowiązań (Rb-N i Rb-Z) wyłącznie w części dotyczącej dysponenta Funduszu. W sprawozdaniach tych nie są uwzględniane należności i zobowiązania powiatowych i wojewódzkich urzędów pracy, powstałe w tych jednostkach z tytułu gospodarowania środkami Fundusz Pracy. Zatem w powyższym zakresie należności i zobowiązania powinny być ujmowane przez powiatowe urzędy pracy w sporządzanych przez nie sprawozdaniach Rb-Z i Rb-N.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 2 marca 2012 roku (nr ST2-4834/14/RLK/2012/9) w sprawie wykazywania w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP skutków finansowych wynikających z korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe

W związku z wystąpieniem, nr WA-074/89/2011, z dnia 29 grudnia 2011 roku w sprawie składania korekt sprawozdań Rb-27S oraz Rb-PDP – Ministerstwo Finansów informuje – odnośnie do opodatkowania gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków jako „dr", stanowiących własność gminy, że na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych* (DzU 2010 nr 95, poz. 613 ze zm.), wyłączeniu z podatku od nieruchomości podlegają grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych.

Pojęcie drogi publicznej definiuje ustawa z dnia 21 marca 1985 roku *o drogach publicznych* (DzU 2007 nr 19, poz. 115 ze zm.). Drogą publiczną jest droga zaliczona na podstawie ww. ustawy do jednej z kategorii dróg, z której może korzystać każdy, zgodnie z jej przeznaczeniem, z ograniczeniami i wyjątkami określonymi w tej ustawie lub innych przepisach szczegółowych. Do dróg publicznych zaliczane są drogi krajowe, wojewódzkie, powiatowe i gminne. Drogi niezaliczane

do żadnej kategorii dróg publicznych, w tym drogi wewnętrzne, których właścicielem jest gmina, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Gdy właścicielem nieruchomości jest gmina i nieruchomość ta nie korzysta ze zwolnienia, wyłączenia podatkowego (nie jest zajęta na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego) ani nie znajduje się w posiadaniu innego podmiotu, gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości od tej nieruchomości (art. 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*). Zatem gmina, jako osoba prawna będąca właścicielem omawianych gruntów, powinna wykazać w deklaracji na podatek od nieruchomości grunty stanowiące jej własność, od których jest zobowiązana zapłacić podatek od nieruchomości.

Tym samym Ministerstwo Finansów podtrzymuje opinię, wyrażoną w piśmie nr ST2-4834-15/SZH/2008/1630 z dnia 6 lutego 2008 roku, zgodnie z którą: „skutki finansowe wynikające z korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe powinny być wykazywane w sprawozdaniach Rb-27S za okresy sprawozdawcze w roku, w którym otrzymano od podatników korekty deklaracji". Równocześnie te same dane powinny być wykazywane w sprawozdaniu Rb-PDP – z wykonania dochodów podatkowych.

Zgodnie bowiem z zasadami sporządzania sprawozdania Rb-PDP – z wykonania dochodów podatkowych, określonych w paragrafie 7 ust. 2 instrukcji, stanowiącej Załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 20, poz. 103), kwoty poszczególnych dochodów, wykazane w kolumnie „Wykonanie", powinny być zgodne z sumą odpowiadających tym dochodom paragrafów we wszystkich działach wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)", odpowiednio do przepisów rozporządzenia.

Pismo Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej Departamentu Polityki Rodzinnej z dnia 13 marca 2012 roku (nr DSR-III-074-1-24-LS/30/12) w sprawie wydatków na opiekę i wychowanie dzieci umieszczonych w pieczy zastępczej

W odpowiedzi na pismo z dnia 10 stycznia 2012 roku, znak: ST1/4834/1/BTM/2012/34, wraz z załączonym zgodnie z właściwością wystąpieniem Regionalnej Izby Obrachunkowej, znak: RIO.III.071-2/12, w sprawie interpretacji przepisów ustawy z dnia 9 czerwca 2011 roku *o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej* (DzU nr 149, poz. 887), wyjaśniam, że zgodnie z art. 191 ww. ustawy, podmiotami, które ponoszą wydatki na opiekę i wychowanie dzieci umieszczonych w pieczy zastępczej, są, w proporcjach określonych w ust. 8 i 9 – powiat i gmina. Mając na uwadze powyższe, nie ma podstaw do zawierania porozumień i przekazywania dotacji pomiędzy podmiotami rozliczającymi się na podstawie art. 191 ust. 8 i 9 ustawy *o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej*.

Opracowanie:
WYDZIAŁ INFORMACJI,
ANALIZ I SZKOLEŃ

Skład osobowy RIO w Rzeszowie

Prezes	– *Zbigniew K. Wójcik*
Zastępca Prezesa	– *Anna Trałka*
Kolegium	– *Zbigniew K. Wójcik* Przewodniczący Kolegium – *Halina Bąska* – *Stanisław Biesiadecki* – *Maria Czarnik-Golesz* – *Edyta Gawrońska* – *Mariusz Hadel* Koordynator Zespołu w Krośnie – *Janusz Mularz* – *Alicja Nowosławska-Cwynar* – *Mirosław Paczocha* Koordynator Zespołu w Tarnobrzegu – *Urszula Pisarska* – *Tadeusz Subik* – *Iwona Szymańska* – *Piotr Świątek* – *Anna Trałka* – *Krzysztof Wacek* – *Waldemar Witalec* – *Teresa Wota* Koordynator Zespołu w Przemyślu
Naczelnik Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej	– *Jerzy Paśko*
Naczelnik Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– *Małgorzata Krzanicka*
Zastępca Naczelnika Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– *Lucyna Kuśnierz*
Kierownik Biura	– *Jerzy Gajda*
Radca Prawny	– *Maria Rzucidło*

Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy RIO w Rzeszowie

Przewodniczący – *Anna Trałka*

Zastępca Przewodniczącego – *Iwona Szymańska*

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy RIO w Rzeszowie

Rzecznik – *Janusz Mularz*

Zastępca Rzecznika – *Kazimierz Pilecki*

ADRESY

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie	
	35-064 Rzeszów, ul. A. Mickiewicza 10 35-959 Rzeszów 2, skr. poczt. 290 tel.: 17 85 900 50, 17 85 900 51, 17 86 269 26 fax: 17 85 900 52 lub wew. 117 **e-mail: sekretariat@rzeszow.rio.gov.pl** **http://www.rzeszow.rio.gov.pl**
Prezes:	tel.: 17 85 215 25 **e-mail: prezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Zastępca Prezesa:	tel.: 17 85 215 25 **e-mail: viceprezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 47 lub 17 85 900 50, wew. 125
Z-ca Naczelnika Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 50, wew. 124 **e-mail: wias@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej:	tel.: 17 85 900 50, wew. 121 **e-mail: wkgf@rzeszow.rio.gov.pl**
Biuro Izby:	tel.: 17 86 267 86, 17 85 215 25, wew. 104, **e-mail: biuro@rzeszow.rio.gov.pl**
Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 45, 17 85 900 46 **e-mail: rzeszow@rio.gov.pl** **e-mail: sprawozdania@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych* **e-mail: zal@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców* **e-mail: informacje@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania informacji (ankiet, analiz itp.)* **e-mail: szkolenia@rzeszow.rio.gov.pl** *– do korespondencji związanej ze szkoleniami*

Zespół Zamiejscowy w Krośnie

38-400 Krosno, ul. Bieszczadzka 5
tel.: 13 43 261 66, 13 43 642 88

e-mail: krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych
e-mail: zal_krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców

Zespół Zamiejscowy w Tarnobrzegu

39-400 Tarnobrzeg, ul. Św. Barbary 12
tel.: 15 82 330 66, 15 82 224 56

e-mail: tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych
e-mail: zal_tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców

Zespół Zamiejscowy w Przemyślu

37-700 Przemyśl, Plac Dominikański 3
tel.: 16 67 877 66, 16 67 857 79

e-mail: przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych
e-mail: zal_przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców