

Regionalna Izba Obrachunkowa
w Łodzi
ul. Ogrodowa 28d
91-065 Łódź

Łódź, dnia 20 sierpnia 2024 roku

Pan
Marek Wiewióra
Dyrektor Departamentu
Finansów Samorządu
Terytorialnego
Ministerstwo Finansów

WK-6210/13/2024

Nawiązując do pisma z dnia 31 lipca 2024 roku, ST2.4761.20.2024.GJVI, dotyczącego interpretacji przepisów odnoszących się do sporządzania sprawozdań jednostkowych Rb-27s i Rb-N, które zostało przekazane do wiadomości Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Łodzi, Izba pragnie zwrócić uwagę na poniżej omówione uwarunkowania, które powinny być również przedmiotem analizy w kontekście rozstrzygnięcia rozważanego w ww. korespondencji problemu i odtworzenia wynikającego z regulacji prawnych modelu wypełniania obowiązków sprawozdawczych.

W przesłanym do Ministra Finansów piśmie Skarbnik Miasta Sieradza wyraził stanowisko, że w świetle obowiązujących przepisów, istnieje wyłącznie obowiązek sporządzania tylko jednego jednostkowego sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów, dla jednostki samorządu terytorialnego, w terminie do 21 dni po upływie okresu sprawozdawczego i tym samym brak jest podstaw do sporządzania odrębnego sprawozdania jednostkowego Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej, w odniesieniu do urzędu JST. Zdaniem piszącego wystarczającym uzasadnieniem dla prezentowanego wniosku jest wskazanie w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2024 r., poz. 454), w załączniku nr 41, dłuższego terminu (wydłużenie o 11 lub 18 dni) dla sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego (jako jednostki budżetowej i jako organu), bez identyfikacji reguł, stosownie do których wydłużenie tego terminu miałyby mieć związek z wyłączeniem obowiązku sporządzenia sprawozdania Rb-27S przez kierownika urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego. Ponadto Skarbnik Miasta podał pod wątpliwość sposób zorganizowania urzędu JST w kontekście art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.), jako jednostki budżetowej.

Rozważając wnioski i uwagi zawarte w pytaniu Skarbnika Miasta i udzieloną przez Ministra Finansów odpowiedź, w ocenie Izby - należy jednak zwrócić uwagę na okoliczność, że obowiązki sprawozdawcze są pochodną określonej struktury

sektora finansów publicznych, związków zachodzących między poszczególnymi podmiotami tego sektora, czy wreszcie relacji zachodzących między jednostką samorządu terytorialnego (organ) a urzędem JST (jednostka budżetowa). Przepisów dotyczących sprawozdawczości nie można w konsekwencji interpretować pomijając inne przepisy kształtujące sposób prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych.

Pozostając jeszcze na gruncie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej należy wskazać na treść § 6 ust.1 pkt 1 tego rozporządzenia, który to przepis został zamieszczony w rozdziale 4 noszącym tytuł „Sposoby sporządzania i przekazywania sprawozdań”. Zgodnie z powołaną regulacją - sprawozdania budżetowe jednostkowe są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych, na podstawie ewidencji księgowej. Należy wobec tego rozważyć, czy urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego jest jednostką organizacyjną działającą w formie jednostki budżetowej, a kierujący nią podmiot (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta, marszałek województwa) jest jej kierownikiem. W ocenie Izby szereg argumentów przemawia za udzieleniem w tej materii odpowiedzi pozytywnych. Urząd jest jednostką organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego zorganizowaną w formie jednostki budżetowej, o której mowa w art. 11 ust.1 ustawy o finansach publicznych. Świadczy o tym m.in. sposób organizacji urzędu, zakres realizowanych zadań oraz wyodrębniona struktura i posiadanie własnego numerów REGON i NIP.

Z kolei z przepisów samorządowych ustaw ustrojowych określających zasady funkcjonowania samorządu terytorialnego (art. 43 ust 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym - tekst jednolity Dz.U. z 2024 r., poz. 609 ze zm.; art. 33 ust 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym - tekst jednolity Dz.U. z 2024 r., poz. 107; i art. 35 ust.2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa - tekst jednolity Dz.U. z 2024 r., poz. 566) można wyprowadzić wniosek, że wskazane wyżej osoby są kierownikami urzędów obsługujących JST.

Znaczące w tym kontekście jest to, że nie ma wątpliwości co do obowiązku sporządzenia dla urzędu JST sprawozdań budżetowych jednostkowych RB-28S – z wykonania planu wydatków budżetowych i ich wykorzystania na potrzeby sporządzenia sprawozdania zbiorczego jednostki samorządu terytorialnego. Jednocześnie, rozważane są wątpliwości co do charakteru urzędu jako jednostki budżetowej w momencie sporządzania sprawozdania jednostkowego RB-27S, przy jednoczesnej akceptacji sprawozdania jednostkowego Rb-28S.

Sumując, skoro urząd JST jest jednostką organizacyjną działającą w formie jednostki budżetowej a wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta, marszałek województwa jego kierownikiem, na każdym z nich spoczywa obowiązek sporządzenia sprawozdania jednostkowego dla tej jednostki i dodatkowo sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego. Żaden z przepisów rozdziału 4 ww. rozporządzenia Ministra Finansów, jak i pozostałe przepisy rozporządzenia, nie zwalniają kierownika jednostki z obowiązku sporządzenia sprawozdań jednostkowych, niezależnie od rodzaju sporządzanego sprawozdania. W przepisach rozporządzenia nie ma podstaw legalnych aby uznać,

że kierownik urzędu JST jest zwolniony z obowiązku sporządzenia sprawozdania jednostkowego Rb-27S w zakresie kierowanej przez siebie jednostki. Nie można za taką podstawę uznać unormowań wyznaczających terminy sporządzania sprawozdań, dotyczą one zupełnie innej materii, a nie kwestii podmiotów (jednostek) zobowiązanych do sporządzania sprawozdań jednostkowych.

W zakresie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, istotne znaczenie dla rozważanej materii mają również przepisy § 4 ust.1 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia, stosownie do których - sprawozdania budżetowe jednostkowe RB-27S sporządzają jednostki budżetowe.

Uchylenie w przypadku urzędu JST obowiązku sporządzenia sprawozdania jednostkowego wiązałoby się z wnioskiem, że w świetle przepisów dotyczących finansów publicznych nie ma on statusu jednostki budżetowej. Takie stanowisko nie ma jednak uzasadnienia w ustawie o finansach publicznych i przepisach wykonawczych do ustawy. Urząd JST objęty jest podstawową zasadą charakteryzującą jednostki budżetowe, opisaną w art. 11 ust.1 ustawy o finansach publicznych, który stanowi że - jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Charakterystyka ta w pełni dotyczy urzędu JST. Dodatkowo, ustawodawca nie ma wątpliwości co do statusu urzędu JST, potwierdzając to w treści art. 249 ust.3 ustawy o finansach publicznych, według którego - w planie finansowym urzędu JST należy ująć wszystkie wydatki nieujęte w planach finansowych **innych jednostek budżetowych**, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego i zarządu tej jednostki. Posługując się w relacji do urzędu JST sformułowaniem inne jednostki budżetowe, ustawodawca nie pozostawia wątpliwości co do tego, w jakiej formie działa urząd JST.

Wątpliwości takich nie ma również Minister Finansów, który np. nie określił odrębnego planu kont dla urzędu JST, traktując go jako jednostkę budżetową, a w § 4 ust.2 rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2020 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 652) stwierdził, że - w przypadku jednostki samorządu terytorialnego własne sprawozdanie jednostkowe obejmuje zakresem zarówno urząd będący jednostką budżetową, jak i jej organ.

Zatem, aby urząd JST mógł realizować swoje zadania musi posiadać określoną formę organizacyjnoprawną, która z racji na powołane wyżej przepisy, sytuuje go wśród jednostek budżetowych jednostki samorządu terytorialnego.

Kwestię odrębności sprawozdań jednostkowych Rb-27S dla urzędu JST i dla jednostki samorządu terytorialnego (jako urzędu JST i organu) należy umieścić także w perspektywie przepisów dotyczących prowadzenia rachunkowości przez jednostki sektora publicznego. Przyjęte i obowiązujące od wielu lat reguły

prowadzenia rachunkowości przez jednostki tego sektora, nakazują rozłączne traktowanie ewidencji księgowej urzędu JST i organu, co między innymi wynika z art. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.), jak również z treści rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r., poz. 342). Budżet (organ) i urząd JST posiadają odrębne plany kont oraz inne reguły ustalania wyniku finansowego (nadwyżka/deficyt - zysk/strata wynikające z rozliczenia przychodów i kosztów), co niewątpliwie ma konsekwencje dla odrębności obu tych ewidencji w ujęciu sprawozdawczym w odniesieniu zarówno do sprawozdań finansowych, jak i budżetowych. Akceptując te reguły, jak również wymóg sporządzania sprawozdań na podstawie ewidencji księgowej (patrz § 9 ust. 1 oraz przepisy załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej), należy stwierdzić, że podstawą dla sporządzenia sprawozdania jednostkowego jednostki organizacyjnej jest ewidencja księgowa tej jednostki (plan kont z załącznika nr 3 ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku), a dla sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego ewidencja księgowa organu oparta na planie kont z załącznika nr 2 do ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku. Stąd także uzasadnienie do wydłużenia terminu dla sprawozdań jednostkowych jednostki samorządu terytorialnego. Otóż, aby można było zgodnie z wymaganiami prawa sporządzić sprawozdanie jednostkowe Rb-27S jednostki samorządu terytorialnego, jednostka ta musi posiadać informacje o poziomie wykonania poszczególnych parametrów tego sprawozdania przez jednostkę budżetową, z którą łączy swój obowiązek sprawozdawczy. Urząd JST jako jednostka budżetowa sporządza sprawozdanie jednostkowe Rb-27S w terminie do 10 dni po dniu sprawozdawczym, które to sprawozdanie wraz z pozostałymi sprawozdaniami zostaje przekazane do organu i zaksięgowane w relacji kont Wn 222-Ma 901. W ten sposób ewidencja księgowa organu zostaje uzupełniona o dane księgowe/sprawozdawcze urzędu w zakresie zrealizowanych dochodów, dając jedną z podstaw do legalnego sporządzenia sprawozdania jednostkowego Rb-27S jednostki samorządu terytorialnego¹. Stąd też potrzeba wydłużenia terminu, tak aby organ mógł zaksięgować sprawozdania jednostek organizacyjny a następnie sporządzić własne sprawozdanie jednostkowe jednostki samorządu terytorialnego bazując na danych łączonych (własnych i urzędu). W związku z regułami ewidencyjnymi wykonywanych dochodów budżetu, warto podnieść że na koncie 901 – Dochody budżetu (w ewidencji organu) – zgodnie z przepisami ww.

¹ W przypadku miesięcznych sprawozdań jednostkowych sporządzanych za miesiące: marzec, czerwiec, wrzesień, i grudzień, sprawozdanie jednostkowe urzędu pozwala nie tylko na wypełnienie kolumn dotyczących dochodów wykonanych, ale także na sporządzenie sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego w pełnym zakresie danych, do których ewidencja księgowa organu nie ma dostępu z uwagi na opisaną wyżej odrębność organizacyjną i księgową urzędu JST. W związku z powyższym, tym bardziej zasadne staje się sporządzenie sprawozdania jednostkowego urzędu, będącego jedyną podstawą dla sporządzenia sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego w zakresie danych pozostających poza jej ewidencją. Ma to szczególne znaczenie w dużych jednostkach samorządowych, dla których opisaną wyżej odrębność organizacyjną urzędu i organu JST (budżetu) jest realnie zauważalna.

rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku - dochody zrealizowane przez jednostki budżetowe (w tym urząd JST) ujmowane są wyłącznie na podstawie ich sprawozdań jednostkowych (czyli jednostkowych sprawozdań budżetowych jednostek budżetowych)². Prawodawca nie zakłada ewidencji tych dochodów na podstawie sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego. Brak wykonania obowiązku sprawozdawczego w odniesieniu do sprawozdania jednostkowego RB-27S w zakresie urzędu JST uniemożliwi realizację przewidzianego w przepisach powołanego rozporządzenia schematu ewidencyjnego zakładającego udział w nim jednostkowych sprawozdań RB-27S sporządzonych przez jednostki budżetowe.

Mając na względzie przywołane regulacje, w ocenie Izby kwestia dotycząca obowiązku sporządzania odrębnego jednostkowego sprawozdania Rb-27S dla urzędu JST jako jednostki budżetowej, powinna być umieszczona w szerszym kontekście normatywnym i niewykluczone, że zasługuje na ponowne rozważenie. Szereg argumentów wskazuje bowiem, że konstruowana norma powinna wykonać obowiązków sprawozdawczych nakazuje kierownikowi urzędu JST sporządzenie dwóch sprawozdań jednostkowych Rb-27S, tj. sprawozdania jednostkowego urzędu JST - jako jednostki budżetowej, w oparciu o ewidencję księgową urzędu i sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu, na podstawie ewidencji księgowej organu, po uprzednim zaksięgowaniu sprawozdania jednostkowego urzędu JST.

Wobec przedstawionych okoliczności, trafny jest wniosek sformułowany w piśmie z dnia 31 lipca 2024 roku, ST2.4761.20.2024GJVI, wskazujący iż sprawozdanie jednostkowe Rb-27S dla urzędu JST nie jest uwzględniane przy sporządzaniu sprawozdania zbiorczego, ponieważ prowadziłoby to do zdublowania danych sprawozdawczych. Stanowisko takie, nie dotyczące zagadnienia obowiązku sporządzenia sprawozdania jednostkowego Rb-27S, w połączeniu z uwagami Skarbnika Miasta negującymi taki obowiązek, może być źródłem wątpliwości i nieporozumień. Usuwanie takich wątpliwości byłoby wskazane chociażby z uwagi na wagę omawianych obowiązków sprawozdawczych, co ustawodawca potwierdził uznając, że zaniechanie w tym zakresie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych.

Z poważaniem
Ryszard Paweł Krawczyk
Prezes RIO w Łodzi
(podpisane cyfrowo)

² Chyba że prowadzony jest wspólny rachunek bankowy dla organu i urzędu JST, co prowadzi do zmiany podstawowego schematu ewidencyjnego, nie ma jednak znaczenia dla wniosków formułowanych w odniesieniu do reguły .