

# PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(4)2021 • DOI: 10.17951/ppa.2021.4.51-62

UNIwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

AGATA KOWALSKA

agata\_kowalska@poczta.onet.eu

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0539-4710>

## Nieprzestrzeganie obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej w jednostce samorządu terytorialnego a odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych

*Non-Compliance with Budgetary Reporting Obligations  
in Local Government Units and Liability for Breach of Public  
Finance Discipline*

### Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego artykułu są zagadnienia związane z instytucją sprawozdawczości budżetowej w jednostce samorządu terytorialnego (JST). Sprawozdawczość ta ma istotne znaczenie dla systemu finansów publicznych, gdyż stanowi podstawę do oceny procesów gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, a także jest przejawem realizacji zasady jawności i przejrzystości

finansów publicznych<sup>1</sup> oraz ważnym elementem planowania finansowego danej JST<sup>2</sup>. Przedmiot badań podjętych w pracy skupia się wokół zbadania konsekwencji prawnych niewykonywania obowiązku sprawozdawczości. Przeanalizowano zatem przejawy nienależytego wykonania sprawozdania budżetowego oraz całkowitego zaniechania w tym zakresie. Problemem bowiem nie jest jedynie nieprzekazanie sprawozdania w określonym terminie, lecz także wykazanie w nim danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Wobec tego konieczne było odwołanie się do normatywnej konstrukcji obowiązku sprawozdawczości JST i powiązanych z tym zagadnień prawnych.

Temat podjętych w artykule badań ściśle wiąże się z dyscypliną finansów publicznych. Przyjmuje się, że dyscypliną jest stan, w którym przestrzegane są regulacje prawne odnoszące się do procesów gromadzenia i rozdysponowywania środków publicznych<sup>3</sup>. Dyscyplina ta ma chronić system finansów publicznych przed naruszaniem reguł zapewniających jego prawidłowe funkcjonowanie. Aktualne brzmienie art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>4</sup> obejmuje swoim zakresem nowe delikty finansowe, a mianowicie niesporządzenie oraz nieprzekazanie sprawozdania w terminie. Penalizacja nowych naruszeń nawiązuje do brzmienia art. 41 ustawy dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>5</sup>, statuującego ciążący na jednostkach sektora finansów publicznych obowiązek sporządzania sprawozdań z procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz z ich rozdysponowywaniem<sup>6</sup>. Zgodnie z powyższym tezą badawczą niniejszego artykułu jest stwierdzenie, że niewywiązywanie się z obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej w JST skutkuje odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

---

<sup>1</sup> M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, *Dyscyplina finansów publicznych. Aktualne problemy w systemie odpowiedzialności*, Warszawa 2020, s. 285.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> M. Stawiński, *Pojęcie i charakter prawny odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, [w:] *Prawo finansów publicznych z kuzusami i pytaniami*, red. W. Miemiec, Warszawa 2020, s. 365.

<sup>4</sup> Dz.U. 2021, poz. 289, ze zm., dalej: u.o.n.d.f.p.

<sup>5</sup> Dz.U. 2022, poz. 1634, ze zm., dalej: u.f.p.

<sup>6</sup> K. Pieczara, A. Talik, *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych związane ze sprawozdawczością jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 1–2, s. 88–99.

## Obowiązki w zakresie sprawozdawczości budżetowej w jednostce samorządu terytorialnego

Sprawozdawczość budżetowa uwzględnia zestawienia liczbowe, które z kolei obrazują procesy gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych<sup>7</sup>. Dane zawarte w tych zestawieniach mają swoje źródło w rachunkowości i sporządza się je według podziałek klasyfikacji budżetowej. Ponadto podmioty zobowiązane do sporządzania sprawozdań muszą czynić to w sposób rzetelny i prawidłowy, zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalno-rachunkowym<sup>8</sup>. Dane uwzględniane w sprawozdaniach budżetowych JST wyraża się co do zasady w złotych i groszach<sup>9</sup>. Wyjątkiem jest sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego, o którym będzie mowa w dalszej części pracy. Dane w tym sprawozdaniu wyrażane są wyłącznie w tysiącach złotych<sup>10</sup>.

Obowiązek sprawozdawczości JST wynika przede wszystkim z art. 41 u.f.p. Przepis ten zawiera delegację dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia, które będzie określać formę, rodzaje sprawozdań, sposoby ich sporządzania, terminy przedkładania ich odbiorcom oraz podmioty zobowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań. I tak obecnie podstawą sprawozdawczości budżetowej jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>11</sup>. Realizacja obowiązku sprawozdawczości należy do zadań przewodniczącego zarządu danej JST. Pod tym pojęciem należy rozumieć wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę oraz marszałka województwa, w odniesieniu odpowiednio do gminy lub miasta na prawach powiatu, powiatu i województwa (§ 2 pkt 3 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Informacje wykorzystywane w tworzeniu sprawozdań pochodzą z różnych źródeł – nie tylko od JST, lecz także z jej najbliższego otoczenia. Nie ulega wątpliwości, że dla prawidłowego funkcjonowania JST konieczne jest wykorzystywanie pełnej i wiarygodnej informacji przez osoby nimi zarządzające<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> A. Bieniaszewska, M. Cellary, E. Dworak, *Sprawozdania budżetowe jednostek samorządowych*, Warszawa 2017, s. 17.

<sup>8</sup> I. Świderek, *Sprawozdawczość budżetowa jednostek podsektora samorządowego*, [w:] *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, red. K. Winiarska, Warszawa 2016, s. 141.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 140.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

<sup>11</sup> Dz.U. 2022, poz. 144, ze zm.

<sup>12</sup> M. Jastrzębska, *Sprawozdawczość jednostki samorządu terytorialnego jako źródło informacji zarządczej*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 11, s. 16–27.

Zasadniczą funkcją, jaką przypisuje się sprawozdawczości budżetowej, jest dostarczanie syntetycznych i uporządkowanych informacji dotyczących przebiegu i wyniku wykonania budżetu JST oraz planów finansowych jej jednostek organizacyjnych<sup>13</sup>. Dane zawarte w sprawozdaniu budżetowym nie tylko dostarczają informacji na temat wielkości uzyskanych środków publicznych, lecz także umożliwiają kontrolę wykonywania planu dochodów i wydatków publicznych, pozwalając na ewentualne podjęcie działań o charakterze naprawczym<sup>14</sup>. W istocie sprawozdanie budżetowe jest głównym źródłem informacji służących odpowiedniemu zarządzaniu finansami danej jednostki, dlatego ważne jest jego prawidłowe sporządzenie i przekazanie odpowiedniemu organowi.

Treść § 3 aktualnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej wskazuje rodzaje sprawozdań, jakie JST zobowiązana jest sporządzić. Pierwszym z nich jest sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych, oznaczone jako Rb-27S. Należy wspomnieć, że sprawozdania budżetowe mogą przybrać charakter sprawozdań jednostkowych bądź zbiorczych<sup>15</sup>. Sprawozdanie jednostkowe sporządza się przez kierowników jednostek podległych danej JST<sup>16</sup>. Przewodniczący zarządu sporządza natomiast sprawozdanie o charakterze zbiorczym, a dokonując go, czyni to na podstawie sprawozdań jednostkowych<sup>17</sup>. Sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych nazywane jest sprawozdaniem miesięcznym lub rocznym, sporządza się je bowiem narastająco za kolejne miesiące roku budżetowego. Następnym sprawozdaniem, które zostało przewidziane w rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej, jest sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST ustawami. Oznacza się je jako Rb-27ZZ. W przeciwieństwie do poprzedniego sprawozdania jest ono sprawozdaniem kwartalnym, sporządzanym narastająco za kolejne kwartały roku budżetowego. Na organie wykonawczym gminy ciąży obowiązek sporządzenia sprawozdania oznaczonego jako Rb-PDP, czyli sprawozdania z wykonania dochodów podatkowych gminy lub miasta na prawach powiatu. Jest to sprawozdanie roczne, sporządza się je za rok budżetowy. Kolejnym sprawozdaniem, którego obowiązek sporządzenia ciąży na JST, jest sprawozdanie Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych. Sporządza się je narastająco za kolejne miesiące roku budżetowego. Obowiązek sprawozdawczości

<sup>13</sup> D. Adamek-Hyska, *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, s. 206.

<sup>14</sup> Zob. *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2021.

<sup>15</sup> I. Świderek, *op. cit.*, s. 122.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> *Ibidem*.

budżetowej obejmuje również sprawozdanie Rb-28NWS, czyli sprawozdanie z wykonania planu wydatków JST, które nie wygasły z upływem roku budżetowego. Jest to sprawozdanie kwartalne, sporządzane narastająco za I i II kwartał roku budżetowego. Ponadto rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości kreuje obowiązek sporządzenia sprawozdania o nadwyżce bądź deficycie JST. Sprawozdanie to oznaczone jest jako Rb-NDS. Ma charakter kwartalny, sporządzane jest bowiem przez przewodniczącego zarządu narastająco za kolejne kwartały roku budżetowego. Kolejnym sprawozdaniem, które należy wskazać, jest sprawozdanie z wykonania planu dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 u.f.p., czyli na rachunku wydzielonym. Sprawozdanie to oznaczone jest jako Rb-34S i – analogicznie do poprzedniego – jest sprawozdaniem kwartalnym. Jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest także do sporządzenia sprawozdania Rb-50, czyli sprawozdania o dotacjach lub wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST ustawami. Sprawozdanie to również ma charakter kwartalny. Przedostatnim sprawozdaniem budżetowym przewidzianym dla JST w rozporządzeniu jest sprawozdanie Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych jednostki. Przewodniczący zarządu sporządza je za okres roku budżetowego. Ostatnim sprawozdaniem, jakie należy wymienić, jest sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego, czyli sprawozdanie Rb-Z-PP. Ma ono charakter kwartalny.

Warto wskazać, że art. 266 ust. 1 pkt 1 u.f.p. nakłada na zarząd JST obowiązek przedstawienia organowi stanowiącemu jednostki i regionalnej izbie obrachunkowej informacji o przebiegu wykonania budżetu JST za pierwsze półrocze w terminie do dnia 31 sierpnia. Nie określa natomiast zakresu oraz formy przedstawienia wymaganych informacji, co oznacza, że kwestia ta została pozostawiona do rozstrzygnięcia organowi stanowiącemu. Zasadniczym celem istnienia obowiązku jest bieżąca kontrola wykonania budżetu sprawowana przez organ stanowiący<sup>18</sup>. Ustawa o finansach publicznych nie przyznaje jednak organowi stanowiącemu żadnych kompetencji w związku z otrzymaniem informacji o przebiegu wykonania budżetu, *ergo* nie ma on możliwości przyjęcia czy też odrzucenia przedłożonych mu informacji. Prowadzi to do wniosku, że realizacja obowiązku wynikającego z art. 266 ust. 1 pkt 1 u.f.p. nie ma realnego wpływu na sytuację finansową JST, a jedynie ma charakter informacyjny<sup>19</sup>. Fakt ten z pewnością przyczynił się do zaproponowania zmian w obecnie obowiązujących regulacjach prawnych. I tak 6 maja 2022 r. przedstawiony został projekt

<sup>18</sup> P. Lenio, *Komentarz do art. 166, [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

nowelizacji ustawy o finansach publicznych. Projekt ten ma za zadanie wyeliminować wszelkie niejasności natury prawnej oraz zapewnić spójność i zgodność zmienianych przepisów z innymi regulacjami, także unijnymi. Projektowane zmiany przewidują również nowelizację art. 266 u.f.p. Obecne brzmienie art. 266 u.f.p. nakłada na zarząd JST obowiązek przedstawiania organowi stanowiącemu informacji wskazanych w przepisie. Projekt nowelizacji ustawy przewiduje natomiast zniesienie obowiązku i fakultatywność przedkładania informacji. Innymi słowy, przedstawienie określonych danych miałoby zależeć od woli organu stanowiącego, przy czym obowiązek byłby nadal aktualny w sytuacji zagrożenia realizacji zadań publicznych w JST<sup>20</sup>. Zaproponowane w tym zakresie zmiany należy ocenić pozytywnie, wydaje się bowiem, że mogą one znacznie usprawnić funkcjonowanie organów JST.

### Przekazywanie sprawozdań budżetowych

Sprawozdania budżetowe JST przekazuje co do zasady regionalnej izbie obrachunkowej. Należy zaznaczyć, że sprawozdania Rb-27ZZ i Rb-50 przedkładane są dysponentowi środków budżetu państwa przekazującego dotacje oraz do wiadomości właściwych izb obrachunkowych<sup>21</sup>. Ponadto sprawozdania Rb-50 za cztery kwartały zarządy JST przekazują Najwyższej Izbie Kontroli. Zasadniczo przekazywanie sprawozdań odbywa się w formie dokumentu elektronicznego<sup>22</sup>. Możliwa jest jednak sytuacja, w której zarząd jednostki samodzielnie określa sposób przekazywania sprawozdań, przyjmując tym samym formę papierową (§ 12 ust. 4 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Należy zwrócić uwagę na fakt, że sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego podmiot zobowiązany przekazuje nie regionalnej izbie obrachunkowej, lecz na elektroniczną skrzynkę podawczą Ministra Finansów. Co więcej, sprawozdanie to przekazywane jest również Głównemu Urzędowi Statystycznemu. Należy dodać, że sprawozdania podpisywane są przez skarbnika JST oraz przewodniczącego zarządu danej jednostki (§ 14 ust. 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej).

Terminy przekazywania sprawozdań określa załącznik nr 40 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie z jego treścią znaczna większość wymienionych wyżej sprawozdań budżetowych, których obowią-

<sup>20</sup> Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, 6.05.2022, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12359451> (dostęp: 7.08.2022).

<sup>21</sup> I. Świderek, *op. cit.*, s. 147.

<sup>22</sup> *Ibidem*, s. 142.

zek sporządzenia obciąża JST, przekazywana jest przez zarząd odpowiedniemu podmiotowi nie później niż 22 dni po upływie okresu sprawozdawczego. W przypadku sprawozdania Rb-50 regulacja jest inna i przekazanie musi odbyć się w terminie nieprzekraczalnym 14 dni po upływie okresu sprawozdawczego, czyli kwartału. Odmienne kształtuje się również sytuacja w odniesieniu do sprawozdania Rb-27ZZ. Musi być ono przekazane nie później niż 12 dni po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Tożsamy termin przekazania dotyczy sprawozdań Rb-PDP i Rb-ST. Te sprawozdania zarząd obowiązany jest przekazać do 20 lutego następnego roku budżetowego. Inaczej kształtuje się sytuacja w przypadku sprawozdania Rb-Z-PP, ponieważ przekazanie go musi nastąpić w terminie 31 dni od upływu okresu sprawozdawczego. Jednostki otrzymujące sprawozdania uprawnione są do ich kontroli.

### Odpowiedzialność za naruszenie obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych należy do najbardziej istotnych instrumentów egzekwowania obowiązku zapewnienia realizacji wyznaczonych zadań i celów z poszanowaniem obowiązujących przepisów prawa nałożonego na osoby zaangażowane w zarządzanie gospodarką finansową<sup>23</sup>. Odpowiedzialność ta istnieje tylko wtedy, gdy kumulatywnie wystąpią następujące przesłanki: popełnienie czynu zabronionego, którego szkodliwość jest większa niż znikoma, oraz wina osoby objętej zakresem podmiotowym odpowiedzialności. Wiodącą regulacją w zakresie naruszeń dyscypliny finansów publicznych jest ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z art. 18 pkt 2 u.o.n.d.f.p. naruszenie dyscypliny w zakresie sprawozdawczości budżetowej może przybrać postać niesporządzenia sprawozdania budżetowego w terminie lub nieprzekazania go w określonym czasie bądź wykazania w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Uważa się, że właściwym zachowaniem, które pozwala na uniknięcie naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jest sprawdzenie, czy istnieje obowiązek sporządzenia i przekazania określonego sprawozdania, a także w jakim terminie sprawozdanie to powinno zostać sporządzone. Należy również sprawdzić, czy projekt sprawozdania został już sporządzony oraz czy zawiera dane zgodne z ewidencją księgową<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> M. Dębowska-Sołtyk, P. Sołtyk, *Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako skutek dysfunkcji gospodarowania środkami publicznymi*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 5, s. 41–53.

<sup>24</sup> J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, *op. cit.*, s. 290.

Pierwszym przejawem naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej JST, jaki należy przeanalizować, jest niesporządzenie sprawozdania w terminie. Warto zauważyć, że niesporządzenie sprawozdania stanowi zaniechanie realizacji prawnie nałożonego obowiązku, który wynika z art. 41 ust. 1 u.f.p. Przez sporządzenie sprawozdania należy rozumieć wypełnienie formularza zgodnie z przepisami odpowiedniego rozporządzenia i podpisanie go przez uprawnioną osobę<sup>25</sup>. Do czasu złożenia podpisu istnieje jedynie projekt sprawozdania. Sprawozdanie budżetowe powstaje z chwilą złożenia na nim podpisu przez kierownika jednostki<sup>26</sup>. Przejawem powyższego naruszenia jest również sporządzenie sprawozdania tylko w jednej wersji, gdy przepisy wymagają jego sporządzenia zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej<sup>27</sup>. W myśl przepisów rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej osobą odpowiedzialną za sporządzenie sprawozdania jest kierownik jednostki. Jest on zobowiązany także do przekazania sprawozdania odpowiedniemu podmiotowi.

Kolejną postacią naruszenia dyscypliny finansów publicznych w obszarze sprawozdawczości budżetowej jest nieterminowe przekazanie sprawozdania właściwemu organowi. Gdy przepisy nakładają obowiązek złożenia sprawozdania w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej, obowiązek ten uważa się za zrealizowany tylko wtedy, gdy jednostka przekaze obie wymagane formy sprawozdania<sup>28</sup>. Przekazanie sprawozdania następuje z chwilą jego wysłania. Może być ono przekazane również za pośrednictwem placówki pocztowej. W orzecznictwie wskazuje się, że nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych nieprzekazanie sprawozdania w terminie, jeśli sprawozdanie zostało wysłane w ostatnim dniu terminu jego przekazania, a do właściwego organu dotarło dopiero w następnym dniu roboczym.

Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej jest także wykazanie danych niezgodnych z danymi z ewidencji księgowej. Ta postać naruszenia wiąże się bezpośrednio z faktem, że sprawozdania muszą być sporządzane rzetelnie i poprawnie pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Warto dodać, że kwestia wiarygodności sprawozdań zgodnie z art. 68 ust. 2 pkt 3 u.f.p. jest jednym z celów kontroli zarządczej<sup>29</sup>. Podmioty, które otrzymują od przewodniczącego zarządu JST sprawozdania, są obowiązane sprawdzić je pod względem zarówno merytorycznym, jak i formalno-rachunkowym. Co więcej, powinno to zostać odnotowane przez oso-

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 292.

<sup>26</sup> Więcej na ten temat zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 r., V SA/Wa 103/10, Legalis nr 834892.

<sup>27</sup> A. Bieniaszewska, M. Cellary, E. Dworak, *op. cit.*, s. 20.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

<sup>29</sup> J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, *op. cit.*, s. 293.



bę sprawdzającą sprawozdanie<sup>30</sup>. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w sprawozdaniu uchybienie to usuwane jest przez kierowników jednostek (§ 9 ust. 5 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Z powyższego wynika, że sam fakt sporządzenia sprawozdania niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej nie skutkuje jeszcze poniesieniem odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W orzecznictwie podkreśla się, że do wykazania danych w sprawozdaniu budżetowym dochodzi dopiero po podpisaniu ich przez osobę reprezentującą jednostkę i skierowaniu sprawozdania do adresata. Czynnością, która stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych i skutkuje odpowiedzialnością, jest wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych, a nie sporządzenie sprawozdania, które zawiera błędne dane<sup>31</sup>. Karalność tego naruszenia jest akcentowana przede wszystkim dlatego, że dane ujęte w sprawozdaniu JST stanowią podstawę kontroli prawidłowości wykonania budżetu zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu roku budżetowego, to zaś wymaga zachowania pewnej ciągłości<sup>32</sup>. Sprawozdania budżetowe mogą także zawierać dane pochodzące z ksiąg rachunkowych, ale prowadzonych w sposób nieprawidłowy. W takiej sytuacji, mimo że dane w nich ujęte nie są prawdziwe, nie stanowi to przejawu naruszenia dyscypliny finansów publicznych<sup>33</sup>. Jak podkreśla się w orzecznictwie, „nie dochodzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, gdy dane zawarte w sprawozdaniu są zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, nawet gdy dane zawarte w ewidencji nie odzwierciedlają rzeczywistości”<sup>34</sup>.

Odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej podlega osoba, która dopuściła się któregoś z powyższych naruszeń oraz której można przypisać winę w czasie popełnienia tego czynu. Osobą, która w JST odpowiada za sporządzanie sprawozdań, jest przewodniczący zarządu danej jednostki. Jest on zobowiązany do podpisania sprawozdania i jego weryfikacji z ewidencją księgową<sup>35</sup>. Winy nie będzie można przypisać w sytuacji, gdy naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku sprawozdawczości<sup>36</sup>. Kierownik jednostki nie może tłumaczyć się brakiem spe-

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 19 maja 2014 r., BDF1/4900/2/2/14, Legalis nr 1350637.

<sup>32</sup> J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, *op. cit.*, s. 294.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 15 grudnia 2015 r., BDF1/4800/140/2015.

<sup>35</sup> Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 29 czerwca 2015 r., BDF1/4800/68/2015.

<sup>36</sup> Zob. art. 19 ust. 2 u.o.n.d.f.p.

cialistycznej wiedzy<sup>37</sup>. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi także osoba, która wydała polecenie wykonania czynu naruszającego dyscyplinę finansów publicznych<sup>38</sup>. Warto zaznaczyć, że naruszenia w zakresie sprawozdawczości są czynami bezskutkowymi. Z punktu widzenia poniesienia odpowiedzialności bez znaczenia pozostaje fakt, czy w wyniku naruszenia doszło do uszczerbku w finansach publicznych<sup>39</sup>.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 u.o.n.d.f.p. karami za naruszenia są: upomnienie, nagana, kara pieniężna oraz zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi. Powyższy katalog jest katalogiem zamkniętym i jednocześnie stanowi wyraz hierarchizacji kar. Ostatnia z przewidzianych sankcji może być orzeczona tylko w przypadku rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych lub dopuszczenia się naruszenia po raz kolejny<sup>40</sup>. Organ orzekający w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymierza karę według swojego uznania, w granicach określonych w ustawie<sup>41</sup>. Z powyższego wynika, że decyzja w przedmiocie wyboru kary przez organ orzekający ma charakter uznaniowy. Swobody organu nie należy utożsamiać z bezwzględną dowolnością. Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, „okoliczność, że organ wymierza karę według swojego uznania, nie oznacza jednak dowolności w ramach ustawowego katalogu kar, w tym możliwości odstąpienia od wymierzenia kary, lecz wydając orzeczenie, organ ma obowiązek dokonać wszechstronnej oceny rodzaju i okoliczności naruszenia dyscypliny finansów publicznych”<sup>42</sup>.

## Zakończenie

Mając na uwadze powyższe rozważania, należy przyjąć, że właściwe jest twierdzenie, iż nieprzestrzeganie obowiązków w zakresie sprawozdawczości budżetowej w JST skutkuje odpowiedzialnością z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Szkodliwość powyższych naruszeń może wydawać się niewielka, ale nie bez powodu instytucji sprawozdawczości budżetowej przypisuje się tak istotne funkcje. Prawidłowe wykonanie sprawozdania jest gwarantem stabilności

<sup>37</sup> Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 19 maja 2014 r., BDF1/4900/2/2/14, Legalis nr 1350637.

<sup>38</sup> Zob. art. 19 ust. 3 u.o.n.d.f.p.

<sup>39</sup> J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, A. Babczuk, *op. cit.*, s. 296.

<sup>40</sup> Zob. art. 34 u.o.n.d.f.p.

<sup>41</sup> Ponadto uwzględnia 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 osiągnąć w stosunku do ukaranego. Zob. art. 33 u.o.n.d.f.p.

<sup>42</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2010 r., II GSK 1092/09, LEX nr 835134.

i racjonalności gospodarki finansów publicznych. Ponadto – jak wskazuje się w orzecznictwie – brak prawdziwej i terminowej informacji może wprowadzać w błąd, utrudniać kontrolę i planowanie wydatków i przychodów oraz naruszać zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych<sup>43</sup>.

System sprawozdawczości budżetowej JST ma pewne wady. Zarzuca mu się między innymi, że informacje zawarte w sprawozdaniach są niepełne i niewystarczające do celów zarządczych, a tworzone sprawozdania budżetowe nie dają syntetycznego i całościowego obrazu<sup>44</sup>. Pomimo istniejących niedoskonałości jednak pozytywnie należy ocenić fakt, że uchybienie obowiązkowi sprawozdawczości może spotkać się z konsekwencjami prawnymi. Stan dyscypliny finansów publicznych wyklucza dysfunkcje w działaniu gospodarki finansowej. Natomiast utrzymanie dyscypliny wymaga odpowiednich środków zapewniających legalność i rzetelność wykonywania powierzonych zadań. Obok funkcji represyjnej kara za naruszenie dyscypliny finansów publicznych pełni również funkcję profilaktyczną, przejawiającą się w minimalizacji prawdopodobieństwa wystąpienia naruszeń w przyszłości.

Dolegliwość orzekanych kar może budzić pewne wątpliwości, ale jest ona wystarczająca, kara powinna bowiem być traktowana jako efekt dający początek zmianom w dotychczasowym sposobie zarządzania środkami publicznymi<sup>45</sup>. Najczęściej stosowaną sankcją jest kara upomnienia, co prowadzi do wniosku, że większość okoliczności wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych uznawana jest za mające nieznacznym stopień szkodliwości<sup>46</sup>. Nie chodzi o prymat funkcji represyjnej i jak największą uciążliwość, lecz o skuteczność orzeczonej kary. Obowiązujący katalog kar zapewnia stabilność porządku prawnego systemu finansów publicznych – porządku, który mają chronić właśnie przepisy odnoszące się do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

## Bibliografia

- Adamek-Hyska D., *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2015, nr 388, DOI: <https://doi.org/10.15611/pn.2015.388.20>.
- Bieniaszewska A., Cellary M., Dworak E., *Sprawozdania budżetowe jednostek samorządowych*, Warszawa 2017.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2014 r., II GSK 1533/13, Legalis nr 1329110.

<sup>44</sup> M. Jastrzębska, *op. cit.*, s. 24.

<sup>45</sup> M. Dębowska-Sołtyk, P. Sołtyk, *op. cit.*, s. 53.

<sup>46</sup> *Ibidem*, s. 52.

- Dębowska-Sołtyk M., Sołtyk P., *Kary za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jako skutek dysfunkcji gospodarowania środkami publicznymi*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 5.
- Jastrzębska M., *Sprawozdawczość jednostki samorządu terytorialnego jako źródło informacji zarządczej*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 11.
- Lenio P., *Komentarz do art. 166*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020.
- Pieczara K., Talik A., *Naruszenie dyscypliny finansów publicznych związane ze sprawozdawczością jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 1–2.
- Rządowe Centrum Legislacji, *Projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw*, 6.05.2022, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12359451> (dostęp: 7.08.2022).
- Salachna J.M., Stelmaszczyk K., Babczuk A., *Dyscyplina finansów publicznych. Aktualne problemy w systemie odpowiedzialności*, Warszawa 2020.
- Stawiński M., *Pojęcie i charakter prawny odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, [w:] *Prawo finansów publicznych z kazuami i pytaniami*, red. W. Miemieć, Warszawa 2020.
- Świderek I., *Sprawozdawczość budżetowa jednostek podsektora samorządowego*, [w:] *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, red. K. Wiñarska, Warszawa 2016.
- Walczak P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, Warszawa 2021.

**Abstract:** The article analyses in detail budgetary reporting obligations in local government units. This analysis allowed to capture the essence of preparing budget reports. As it turns out, the legality of preparation of the report and the promptness of delivery to the appropriate entity are closely related to the public finance discipline. Non-compliance with budgetary reporting obligations or an omission in this respect may lead to a breach of the public finance discipline. Many reservations are caused not so much by the severity of penalties imposed for such violations, but by the functioning of the current budget reporting system.

**Keywords:** reporting; budget report; public finance discipline; local government units

**Abstrakt:** W niniejszym opracowaniu analizie poddana została instytucja sprawozdawczości budżetowej w jednostkach samorządu terytorialnego. Analiza ta pozwoliła uchwycić istotę sporządzania sprawozdań budżetowych. Jak się okazuje, legalność wykonania sprawozdania oraz terminowość jego przekazania odpowiedniemu podmiotowi są ściśle powiązane z dyscypliną finansów publicznych. Nieprawidłowe wywiązanie się z nałożonego obowiązku bądź zaniechanie w tym zakresie prowadzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Wiele zastrzeżeń budzi nie tyle sama dolegliwość kar wymierzanych za tego typu naruszenia, co funkcjonowanie obecnego systemu sprawozdawczości budżetowej.

**Słowa kluczowe:** sprawozdawczość; sprawozdanie budżetowe; dyscyplina finansów publicznych; jednostki samorządu terytorialnego