

KRYSTYNA SAWICKA
Uniwersytet Wrocławski

ABSOLUTORIUM KOMUNALNE (WEDŁUG USTAWY Z DNIA 27 SIERPNIĄ 2009 R. O FINANSACH PUBLICZNYCH)

Jednym z podstawowych narzędzi wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego, wykonywanej przez organ stanowiący w stosunku do organu wykonawczego, jest instytucja absolutorium ściśle związana z kontrolą wykonania budżetu. Jest to kontrola następcza ze względu na to, że odbywa się po zakończeniu roku budżetowego, i dokumentalna, oparta na szeregu ustawowo określonych dokumentów, które zawierają dane dotyczące wykonania budżetu za rok ubiegły i pozwalają na weryfikację ich prawdziwości. Do właściwości organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego należy uchwalanie budżetu tej jednostki (art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym¹, art. 12 pkt 6 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym², art. 18 pkt 10 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa³). Wykonywanie budżetu należy natomiast do kompetencji organu wykonawczego — wójta (burmistrza, prezydenta miasta), zarządu powiatu i zarządu województwa, zgodnie z treścią art. 30 ust. 2 pkt 4 u.s.g., art. 32 ust. 2 pkt 4 u.s.p. i art. 41 ust. 2 pkt 3 u.s.w. O ścisłym związku między wykonaniem budżetu a instytucją absolutorium świadczy treść przepisów art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.g., art. 12 pkt 6 u.s.p. i art. 18 pkt 10 u.s.w., z których wynika, że absolutorium jest udzielane przez organ stanowiący z tytułu wykonania budżetu. Tak określone kompetencje organu stanowiącego przesadzają o zakresie przedmiotowym instytucji absolutorium, a w konsekwencji o granicach rozstrzygania w uchwale podejmowanej w sprawie absolutorium⁴. Dotyczy ono merytorycznej oceny przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jedynie wy-

¹ Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm. (ustawa zwana dalej u.s.g.).

² Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm. (ustawa zwana dalej u.s.p.).

³ Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm. (ustawa zwana dalej u.s.w.).

⁴ Por. M. Paczocha, *Absolutorium komunalne jako narzędzie kontroli wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego*, red. H. Miemieć, M. Miemieć, Wrocław 2006, s. 249.

konania budżetu tej jednostki, która pozwala zweryfikować działalność zarządu w tym zakresie. Udzielenie absolutorium ma charakter polityczno-prawnej akceptacji działalności zarządu w okresie sprawozdawczym⁵.

Przepisy rozdziału 5 działu V ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶ normują tryb zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.) w sposób nieco odmienny w porównaniu z regulacjami obowiązującymi na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych z 2005 r.⁷, zwłaszcza w odniesieniu do instytucji absolutorium. W ramach tego procesu zostały wyodrębnione dwa etapy. Pierwszy odnosi się do kontroli przez organ stanowiący przebiegu wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego za pierwsze półrocze na podstawie informacji złożonej przez zarząd, drugi — do kontroli i oceny przez ten organ w oparciu o roczne sprawozdanie z wykonania budżetu, sprawozdanie finansowe i informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego realizacji budżetu przez zarząd za rok ubiegły, wykonywanej w ramach instytucji absolutorium. W proces ten zostały również włączone samorządowe jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną i należące do sektora finansów publicznych, którymi są:

- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej⁸, których organami założycielskimi są j.s.t.,
- samorządowe instytucje kultury⁹,
- inne samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw, takie jak wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego¹⁰, wojewódzkie ośrodki doradztwa rolniczego¹¹,

⁵ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 181; W. Miemieć, *Absolutorium komunalne*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 r. Zagadnienia ustrojowe i prawnofinansowe*, red. B. Cybulski, W. Miemieć, Warszawa 1997, s. 347.

⁶ Dz.U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm. (ustawa zwana dalej u.f.p.).

⁷ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

⁸ Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.), zwana dalej u.z.o.z.

⁹ Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 z późn. zm.), zwana dalej u.o.p.d.k.

¹⁰ Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. Nr 98, poz. 602 z późn. zm.); rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 2 października 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków gospodarki finansowej wojewódzkiego ośrodka ruchu drogowego oraz szczegółowych warunków ewidencji przychodów i kosztów związanych z działalnością ośrodka (Dz.U. Nr 176, poz. 1443).

¹¹ Ustawa z dnia 22 października 2004 r. o jednostkach doradztwa rolniczego (Dz.U. Nr 251, poz. 2507 z późn. zm.); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2009 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej oraz sporządzania planu finansowego jednostek doradztwa rolniczego (Dz.U. Nr 223, poz. 1780).

— oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej¹².

Podmioty te mają obowiązek sporządzania i przedstawiania właściwemu zarządowi j.s.t. informacji i sprawozdań z wykonania ich planów finansowych.

Ocena zarządu z tytułu wykonania budżetu za rok ubiegły i podjęcie uchwały w sprawie absolutorium następuje w ramach określonej procedury, która jest mocno sformalizowana. W postępowaniu tym można wyodrębnić następujące kolejno po sobie etapy:

1. Przedstawienie przez zarząd sprawozdania z wykonania budżetu wraz z innymi wymaganymi dokumentami organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego i regionalnej izbie obrachunkowej¹³ w celu zaopiniowania.

2. Rozpatrzenie przez komisję rewizyjną organu stanowiącego sprawozdania z wykonania budżetu wraz z innymi przedłożonymi dokumentami i przedstawienie organowi stanowiącemu wniosku w sprawie absolutorium dla zarządu.

3. Rozpatrzenie i zatwierdzenie przez organ stanowiący sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu.

4. Podjęcie przez organ stanowiący uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

1. OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE I INFORMACYJNE ZARZĄDU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Przepisy art. 267 u.f.p. regulują obowiązki, jakie ciążyą na zarządzie jednostki samorządu terytorialnego po zakończeniu roku budżetowego, których przedmiotem jest dostarczenie danych i informacji niezbędnych do oceny przede wszystkim wykonania budżetu. Zarząd sporządza sprawozdanie roczne z wykonania budżetu oraz informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, które przedstawia, wraz z otrzymanymi sprawozdaniami rocznymi z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych, w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym, organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego. W tym samym terminie, ale tylko sprawozdanie roczne z wykonania budżetu, jest również przedstawiane przez zarząd r.i.o. Obowiązek przekazania do r.i.o. nie obejmuje natomiast informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, jak i rocznych sprawozdań samorządowych osób prawnych, inaczej niż jest to w wypadku informacji o przebiegu wykonania planów

¹² Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.).

¹³ Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.), zwana dalej u.r.i.o.

finansowych tych osób za pierwsze półrocze. Trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie dla odmiennego potraktowania przez ustawodawcę informacji i sprawozdań z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych.

1.1. SPRAWOZDANIE ROCZNE Z WYKONANIA BUDŻETU

Przedmiot i szczegółowość rocznego sprawozdania z wykonania budżetu określają art. 267 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 oraz art. 269 u.f.p. Przy czym należy podkreślić, że w przypadku sprawozdań rocznych, odmiennie niż w stosunku do informacji półrocznych, przepisy ustawy nie zawierają delegacji do określenia ich zakresu i formy. Wobec tego jakiegokolwiek działania organu stanowiącego w tym zakresie nie mają podstawy prawnej. Obowiązki sprawozdawcze zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczą co najmniej czterech elementów:

- zestawienia dochodów i wydatków budżetu,
- zmian w planie wydatków na realizację programów finansowanych ze środków unijnych i środków pomocy państw członkowskich EFTA oraz innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi,
- stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich oraz
- wykazu oświatowych jednostek budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów.

Zestawienie dochodów i wydatków budżetu powinno być dokonane w szczególności określonej jak w uchwale budżetowej. Jeżeli organ stanowiący nie zwiększył szczególności dochodów lub wydatków budżetu ujmowanych w uchwale budżetowej, do czego jest uprawniony na podstawie art. 235 ust. 4 i art. 236 ust. 5 u.f.p., to dochody powinny być ujęte w sprawozdaniu w szczególności odnoszącej się do działów i poszczególnych ich źródeł, a w zakresie wydatków do działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej oraz ich podziału według rodzajów, wynikającego z art. 236 ust. 3 i 4. W sprawozdaniu rocznym powinny być również pokazane dochody i wydatki finansowane z tych dochodów, związane ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu, wynikającymi z odrębnych ustaw, oraz dochody i wydatki budżetu, jednostki samorządu terytorialnego związane z realizacją zadań zleconych i powierzonych z zakresu administracji rządowej, a także zadań wykonywanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 237 u.f.p. Sprawozdanie roczne z wykonania budżetu nie może ograniczać się tylko do omówienia zrealizowanych dochodów i wydatków w wymaganej szczególności, ale powinno pokazać również wynik budżetu, zrealizowane w roku budżetowym przychody i rozchody czy wielkość zobowiązań jednostki na koniec roku budżetowego, w tym zobowiązań wymagalnych, ponieważ wielkości te pozostają w bezpośrednim związku z dochodami i wydatkami budżetu. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 269 zd. 2 u.f.p. sprawozdanie roczne z wykonania budżetu powinno w szczególności

uwzględniać wymienione w tym przepisie elementy, co oznacza, że ustawodawca dopuszcza szerszą analizę danych obrazujących wykonanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wielkości liczbowe prezentowane przez zarząd w sprawozdaniu powinny być zgodne z odpowiednimi wielkościami określonymi w sporządzonej wcześniej sprawozdawczości budżetowej.

Wymaganiem elementem sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jest omówienie zmian w planie wydatków na realizację programów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz środków bezzwrotnej pomocy państw członkowskich EFTA i pochodzących z innych źródeł zagranicznych (art. 269 pkt 2 u.f.p.). Obowiązek wyodrębnienia w budżecie tego rodzaju wydatków wynika z art. 236 ust. 3 pkt 4 i ust. 4 pkt 1 u.f.p. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego powinien omówić te zmiany w odniesieniu do poszczególnych zadań finansowanych z udziałem powyższych środków, wskazując jednocześnie wielkość (kwoty) tych zmian.

Analiza stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich jako przedmiot sprawozdania rocznego z wykonania budżetu musi być połączona z omówieniem wykonania wydatków zaplanowanych w budżecie na poszczególne przedsięwzięcia w powiązaniu ze źródłami ich finansowania, z uwzględnieniem ewentualnych zmian w planie wydatków. Użyte w art. 269 pkt 3 określenie „program wieloletni” należy odnosić do przedsięwzięć definiowanych w art. 226 ust. 4 u.f.p., dotyczącym treści i formy wieloletniej prognozy finansowej. Spośród wymienionych w tym artykule przedsięwzięć, umowy niezbędne do zapewnienia ciągłości działania j.s.t. nie dają podstaw do oceny zaawansowania ich realizacji z uwagi na przedmiot dotyczący powtarzających się w każdym roku budżetowym świadczeń na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.

Obowiązek ujęcia w sprawozdaniu rocznym wykazu oświatowych jednostek budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów, wynika z art. 267 ust. 2 ustawy. Wprawdzie przepis ten nie wymaga zestawienia dla każdej jednostki dochodów wydzielonych i wydatków nimi finansowanych, tak jak stanowił poprzednio obowiązujący przepis art. 199 ust. 1 u.f.p. z 2005 r., to skoro wykaz tych jednostek jest sporządzany łącznie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu, prezentacja ich dochodów wydzielonych i wydatków nimi finansowanych powinna być oczywistą konsekwencją takiego stanu rzeczy. Poza tym brak jest racjonalnego uzasadnienia sporządzania w takich okolicznościach wyłącznie wykazu jednostek.

1.2. SPRAWOZDANIE ROCZNE Z WYKONANIA PLANU FINANSOWEGO SAMORZĄDOWEJ OSOBY PRAWNEJ

Sprawozdanie roczne z wykonania planu finansowego samorządowe osoby prawne mają obowiązek złożyć organowi wykonawczemu nie później niż do

28 lutego roku następującego po roku budżetowym. Powinno być ono sporządzone w szczególności odpowiadającej co najmniej szczególności planu finansowego danej jednostki, opracowanego na podstawie właściwych tej jednostce przepisów szczegółowych. Przepisy te w sposób zróżnicowany normują treść planów finansowych poszczególnych samorządowych osób prawnych. W przypadku samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ustawodawca ograniczył się jedynie do stwierdzenia, że podstawą gospodarki tych podmiotów jest plan finansowy ustalony przez kierownika zakładu (art. 53 ust. 8 u.z.o.z.). Podstawą gospodarki finansowej instytucji kultury jest natomiast plan działalności instytucji, zatwierdzony przez dyrektora, będący planem o charakterze rzeczowo-finansowym (art. 27 ust. 3 i 4 u.o.p.dz.k.). W odniesieniu do pozostałych samorządowych osób prawnych regulacje te są odpowiednio rozbudowane, a kwestie dotyczące ich gospodarki finansowej prowadzonej na podstawie planu finansowego są szczegółowo normowane w przepisach wykonawczych. Należy podkreślić, że wskazówki co do sposobu ujęcia przychodów i kosztów w planie finansowym jednostki określa przepis art. 31 u.f.p. Dlatego zarówno w przypadku samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej, jak i w przypadku instytucji kultury ich plany finansowe muszą zawierać w swej treści elementy określone w tym przepisie. W stosunku do sprawozdań rocznych, inaczej niż w stosunku do informacji półrocznych, organ stanowiący nie posiada kompetencji do określania ich szczególności.

1.3. INFORMACJA O STANIE MIENIA KOMUNALNEGO

Na gruncie u.f.p. z 2005 r. informacja o stanie mienia komunalnego towarzyszyła projektowi budżetu. Obecnie informacja ta jest sporządzana po zakończeniu roku budżetowego i przedstawiana przez zarząd organowi stanowiącemu łącznie z rocznym sprawozdaniem z wykonania budżetu w terminie do 31 marca. Treść art. 267 ust. 1 pkt 3 u.f.p. dotycząca elementów, jakie powinny być uwzględnione w informacji o stanie mienia komunalnego, pokrywa się z treścią wcześniej obowiązującego art. 180 u.f.p. z 2005 r., z tą jednak różnicą, że obecna ustawa posługuje się pojęciem mienie jednostki samorządu terytorialnego, a poprzednia używała pojęcia mienie komunalne, które jest definiowane w ustawach ustrojowych. Pojęcie mienie komunalne to pojęcie szersze niż mienie jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ obejmuje również mienie należące do samorządowych osób prawnych. Należy jednocześnie zauważyć, że ustawodawca nie jest konsekwentny, ponieważ w nowej regulacji posługuje się też pojęciem mienie komunalne, kiedy na podstawie art. 267 ust. 1 pkt 3 lit. c zobowiązuje do zamieszczenia w informacji danych o zmianach w stanie mienia komunalnego od dnia złożenia poprzedniej informacji. Wobec tego powstaje pytanie, czy intencją ustawodawcy jest ograniczenie zakresu informacji wyłącznie do aktywów jednostki

samorządu terytorialnego, czy też w tym zakresie nic się nie zmienia. Przy rozstrzygnięciu tej kwestii należy odwołać się do celu przedstawiania przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego organowi stanowiącemu informacji o stanie mienia tej jednostki. W okresie, kiedy informacja towarzyszyła projektowi uchwały budżetowej, celem jej złożenia było pozyskanie przez organ stanowiący (uchwalający budżet) wiedzy na temat mienia komunalnego i jej wykorzystanie przy podejmowaniu decyzji związanych z uchwalaniem budżetu, a zwłaszcza realności kwot planowanych dochodów z mienia (sprzedaż, czynsz najmu i dzierżawy, opłaty za wieczyste użytkowanie), wielkości i struktury wydatków dotyczących gospodarowania mieniem czy ustanawiania zabezpieczeń majątkowych planowanych do zaciągnięcia kredytów lub pożyczek. Ponieważ samorządowe osoby prawne, a zwłaszcza instytucje kultury oraz samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, mogą korzystać ze wsparcia ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wiedza na temat ich mienia jest ważna przy decydowaniu o wielkości tego wsparcia. Obecnie, kiedy informacja towarzyszy sprawozdaniu z wykonania budżetu, stanowi ona głównie podstawę oceny zarządu z tytułu wykonania budżetu w powiązaniu z poniesionymi nakładami oraz dochodami uzyskanymi z mienia jednostki samorządu terytorialnego, nie można bowiem czynić tego organu odpowiedzialnym za sposób zarządzania mieniem, które stanowi własność samorządowych osób prawnych.

Pojęcie mienia odnosi się zarówno do nieruchomości (gruntów, budynków oraz części budynków — lokali, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntów przedmiot własności), jak i rzeczy ruchomych. Obejmuje ono prawo własności, użytkowanie wieczyste oraz dalsze prawa rzeczowe, zwane też prawami do cudzej rzeczy (użytkowanie, służebność, zastaw, własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu, hipoteka), a także inne prawa majątkowe, takie jak między innymi wierzytelności, udziały w spółkach i akcje. Pojęcie mienia jest synonimem majątku w znaczeniu aktywów majątkowych¹⁴. Posiadanie natomiast nie jest prawem podmiotowym, ale stanem faktycznym korzystającym z ochrony prawnej, z którym prawo wiąże też określone skutki prawne¹⁵. Informacja o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego odnosi się do aktywów majątkowych będących we władaniu tej jednostki¹⁶. Prawidłowo sporządzona informacja powinna zawierać dane ilustrujące poszczególne prawa majątkowe przysługujące jednostce samorządu terytorialnego na dzień sporządzenia informacji oraz zmiany, jakie zaszły w zakresie tych praw i w stanie posiadania od dnia złożenia poprzedniej informacji, a także dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykony-

¹⁴ Zob. E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Poznań-Kluczbork 1996, s. 52 n.

¹⁵ Zob. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, wyd. II, Warszawa 1998, s. 138 n.

¹⁶ Szerzej B. Fabin, *Informacja o stanie mienia komunalnego jako instrument planowania i zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 1–2.

wania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania. Dochody te będą pochodziły głównie z gospodarowania nieruchomościami. Mienie jednostki samorządu terytorialnego to także majątek ruchomy. Nie wydaje się jednak racjonalne, aby przedmiotem informacji obejmować wszystkie rzeczy ruchome będące własnością danej jednostki. Należy w tej materii odwołać się do dotychczasowej praktyki wypracowanej w jednostkach samorządu terytorialnego. Ustawodawca nie ustala też okresu, za jaki dane o dochodach z mienia powinny być prezentowane, ale okoliczność, że informacja o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego jest przedstawiana łącznie ze sprawozdaniem rocznym z wykonania budżetu, przemawia za tym, aby dane te były sporządzane za rok budżetowy, którego sprawozdanie dotyczy.

1.4. OPINIA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ O SPRAWOZDANIU ROCZNYM Z WYKONANIA BUDŻETU

Obowiązek opiniowania przez regionalną izbę obrachunkową sprawozdania rocznego z wykonania budżetu wynika z art. 13 pkt 5 u.r.i.o. W związku z uchwaleniem nowej u.f.p. treść pkt 5 art. 13 uległa zmianie poprzez rozszerzenie przedmiotu tego obowiązku o informację o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, która obecnie jest przedstawiana przez zarząd organowi stanowiącemu łącznie ze sprawozdaniem rocznym z wykonania budżetu. Nowe brzmienie tego przepisu jest następstwem regulacji przyjętej w art. 267 ust. 1 u.f.p. Jednak ustawodawca, określając zadania r.i.o. związane z jej udziałem w opiniowaniu sprawozdania rocznego i towarzyszących temu sprawozdaniu dokumentów, nie zachowuje spójności przyjętych regulacji prawnych w u.f.p. i w ustawie o r.i.o. Przepis art. 267 ust. 3 u.f.p. obliгуje zarząd do przedstawienia r.i.o. wyłącznie sprawozdania rocznego z wykonania budżetu w sytuacji, kiedy jednocześnie na podstawie art. 13 pkt 5 ustawy o r.i.o. przedmiotem opinii jest to sprawozdanie wraz z informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, co oznacza, że warunkiem wypełnienia tego zadania przez r.i.o. jest jednoczesne dostarczenie informacji. Obowiązek przedstawiania r.i.o. przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego łącznie ze sprawozdaniem rocznym także informacji o stanie mienia jednostki wynika zatem pośrednio z regulacji art. 13 pkt 5 ustawy o r.i.o. Poza tym przepis ten stanowi, że dodatkowym dokumentem, oprócz informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, towarzyszącym sprawozdaniu rocznemu przy wydawaniu opinii przez r.i.o. są objaśnienia. Powstaje pytanie, czego te objaśnienia mają dotyczyć, czy sprawozdania z wykonania budżetu, czy informacji o stanie mienia. W jednym i drugim przypadku jest wątpliwe, aby dokumenty te musiały być uzupełniane dodatkowo objaśnieniami, nie mogą się one bowiem ograniczać w swej treści do prezentacji tylko wielkości liczbowych, jak ma to miejsce w przypadku sprawozdań staty-

stycznych, ale powinny zawierać jednocześnie omówienie (objaśnienie) przesłanek, które miały wpływ na kształtowanie się poziomu tych wielkości, na konieczność dokonywania zmian w planie wydatków czy stopień zaawansowania realizacji programów wieloletnich. Ponadto należy zauważyć, że przepisy art. 267 u.f.p. nie przewidują obowiązku sporządzania objaśnień do żadnego z tych dokumentów. Nieuzasadnione też zróżnicowanie regulacji dotyczy braku obowiązku przekazania r.i.o. sprawozdań rocznych z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych w sytuacji, kiedy obowiązek ten obejmuje informacje o przebiegu wykonania tych planów za pierwsze półrocze (art. 266 ust. 1 pkt 3).

Regionalna izba obrachunkowa jako organ kontroli zewnętrznej współuczestniczy w procedurze zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a wydanie opinii o rocznym sprawozdaniu jest pierwszym etapem tego współdziałania. Funkcję tego współdziałania wyeksponował NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 17 lutego 1997 r. (FPS 8/96)¹⁷, jednoznacznie wskazując na odrębność opinii r.i.o., która ma dostarczyć informacji organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, być czynnikiem obiektywizacji dokonywanej przez ten organ oceny wykonania budżetu. Dlatego ustawa o r.i.o. formułuje dodatkowe nakazy skierowane do zarządu jednostki samorządu terytorialnego i r.i.o. w sytuacji, kiedy opinia ta jest negatywna (art. 21 ust. 2 i 3). Negatywną opinię izby organ wykonawczy ma obowiązek przedstawić organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty nie później niż przed rozpatrzeniem absolutorium dla organu wykonawczego. Natomiast prezes r.i.o. informuje dodatkowo o wydaniu takiej opinii właściwego wojewodę i ministra finansów. Poza tym odwołanie od opinii składu orzekającego o rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu jest rozpatrywane przez kolegium izby nie później niż w ciągu 14 dni od daty jego wniesienia. Określenie tego terminu jest powiązane z procedurą podejmowania decyzji w sprawie absolutorium, w ramach której obowiązują ustawowo ustalone terminy, których dotrzymanie wymusza pewną dyscyplinę wypełniania obowiązków nałożonych na uczestników tej procedury.

2. ROCZNE SPRAWOZDANIE FINANSOWE

Obowiązek przekazania przez zarząd sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego organowi stanowiącemu w ramach procedury zatwierdzania wykonania budżetu jest nowym rozwiązaniem wprowadzonym u.f.p. z 2009 r. Dotychczas dokument ten nie był analizowany przy ocenie wykonania budżetu. Poza tym przepis art. 268 ustawy obliguje do badania rocznego

¹⁷ „Finanse Komunalne” 1997, nr 2.

sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta w jednostkach samorządu terytorialnego, w których liczba mieszkańców, ustalona przez GUS na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tysięcy. Kwestią podstawową wymagającą rozstrzygnięcia jest ustalenie, co należy rozumieć przez pojęcie rocznego sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego, którym posługuje się ustawodawca i które nie zostało zdefiniowane na gruncie obowiązującego prawa. Odnosząc się do tej kwestii, trzeba mieć na względzie cel, jakiemu ma służyć badanie sprawozdania. Opinia biegłego rewidenta z badania sprawozdania jest jednym z dokumentów rozpatrywanych przez komisję rewizyjną w procedurze zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Powiązanie zatem obowiązku badania sprawozdania z instytucją absolutorium (art. 270 i 271 u.f.p.), w ramach której organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego dokonuje oceny wykonania budżetu za rok poprzedni i w zależności od jej wyniku albo udziela zarządowi absolutorium, wyrażając w ten sposób aprobatę dla gospodarki finansowej prowadzonej przez ten organ na podstawie uchwały budżetowej, albo podejmuje uchwałę o nieudzieleniu absolutorium, jeśli ocena ta jest negatywna, wskazuje na potrzebę prezentacji w tym sprawozdaniu na podstawie ksiąg rachunkowych danych zbiorczych dotyczących wykonania budżetu. Funkcję tę spełnia bilans budżetu i ten dokument powinien być badany przez biegłego rewidenta. Potwierdzenie prawidłowości danych o wykonaniu budżetu wynikających z ksiąg rachunkowych czyni sprawozdanie roczne w pełni wiarygodnym.

Do badania bilansu budżetu jednostki samorządu terytorialnego mają zastosowanie odpowiednie przepisy rozdziału 7 ustawy o rachunkowości¹⁸, które formułują zarówno cel, jak i przedmiot badania sprawozdania finansowego (art. 65 ust. 1 i 2). Celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie jest zgodne z zastosowanymi zasadami rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki (w przypadku jednostek samorządu terytorialnego będzie to wynik budżetu). Przedmiotem opinii jest natomiast stwierdzenie w szczególności, 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 lub statutem;

¹⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 153, poz. 1223 z późn. zm.).

— przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacji.

W razie wyrażenia zastrzeżeń do sprawozdania finansowego albo wyrażenia opinii negatywnej lub odmowy wydania opinii, z uwagi na zaistniałe okoliczności uniemożliwiającej jej sformułowanie, obowiązkiem biegłego rewidenta jest wskazanie w sposób jednoznaczny powodów takiego jego działania.

W świetle regulacji art. 270 ust. 1 i 2 u.f.p. sprawozdanie finansowe wraz z opinią biegłego rewidenta powinno być przedstawione organowi stanowiącemu do dnia 31 maja roku następującego po roku budżetowym, co narzuca pewną dyscyplinę zlecenia przez j.s.t. badania sprawozdania, zważywszy, że termin sporządzenia bilansu upływa z końcem marca.

3. KOMPETENCJE KOMISJI REWIZYJNEJ

Szczególna rola w procedurze absolutoryjnej przypada komisji rewizyjnej rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa. Opiniowanie wykonania budżetu i występowanie do organu stanowiącego z wnioskiem w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium są najważniejszymi, określonymi ustawowo, zadaniami komisji rewizyjnej. Jest to kolejny etap na drodze do zatwierdzenia wykonania budżetu, który wiąże się z obowiązkiem rozpatrzenia przez komisję rewizyjną szeregu dokumentów dostarczonych przez zarząd w celu sformułowania i przedstawienia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wniosku w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego. Przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium organ stanowiący musi ponadto rozpatrzyć i zatwierdzić sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu. Ustawa określa także terminy, w jakich czynności te powinny być dokonane. Nowe regulacje przesunęły do końca czerwca termin rozstrzygnięcia w sprawie absolutorium dla zarządu, co jest związane głównie z terminem przekazania sprawozdania finansowego przez zarząd organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, ustalonym do 31 maja.

3.1. PODSTAWA SFORMUŁOWANIA WNIOSKU W SPRAWIE ABSOLUTORIUM

W świetle regulacji art. 270 ust. 2 u.f.p. został rozszerzony katalog dokumentów, których rozpatrzenie przez komisję rewizyjną stanowi podstawę wniosku w sprawie absolutorium. Dotychczas wniosek ten był formułowany na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu, zaopiniowanego przez r.i.o. Obecnie komisja rewizyjna musi wniosek ten oprócz dodatkowo na rozpatrzeniu sprawozdania finansowego (bilansu budżetu), a jeżeli jednostka samorządu terytorial-

nego jest obowiązana do badania tego sprawozdania, przedmiotem rozpatrzenia jest także opinia biegłego rewidenta z badania tego sprawozdania, oraz informacji o stanie mienia jednostki. Wobec tego powstaje pytanie, czy na gruncie nowej u.f.p. w ramach instytucji absolutorium został rozszerzony przedmiot oceny zarządu przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego o element gospodarowania mieniem jednostki, czy też obowiązek rozpatrzenia przez komisję rewizyjną informacji o stanie mienia ma służyć tylko weryfikacji dochodów i wydatków powiązanych z aktywami majątkowymi jednostki samorządu terytorialnego, ujętych w sprawozdaniu z wykonania budżetu. Postawienie tezy o zmianie charakteru instytucji absolutorium byłoby zbyt daleko idące, tym bardziej że odpowiednie przepisy ustaw ustrojowych wiążą instytucję absolutorium wyłącznie z oceną wykonania budżetu przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego i nie uległy one zmianie. Rozszerzenie katalogu dokumentów do rozpatrzenia przed podjęciem decyzji w sprawie absolutorium, które mają związek z wykonaniem budżetu, stwarza szerszą płaszczyznę badania rzetelności danych ujętych w sprawozdaniu i pogłębienia oceny wykonania budżetu. Opinia r.i.o. o sprawozdaniu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, jak i opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym pełnią funkcję pomocniczą wobec zadań, jakie zostały nałożone na komisję rewizyjną na tym etapie procedury zatwierdzania wykonania budżetu. Znaczenie tych opinii należy wiązać z ich rangą merytoryczną i obiektywnym charakterem ze względu na to, że zostają one wydane przez podmioty fachowe i niezależne, stojące na zewnątrz struktury samorządu terytorialnego.

Przepisy ustaw ustrojowych (art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p., art. 30 ust. 3 u.s.w.) nakładają na komisję rewizyjną obowiązek opiniowania wykonania budżetu i wystąpienia z wnioskiem do organu stanowiącego w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi absolutorium. Rola komisji rewizyjnej w procesie oceny zrealizowanego w roku poprzednim budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest zatem wiodąca. Komisja opiniuje wykonanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a nie sprawozdanie z wykonania budżetu przedstawione przez organ wykonawczy. Ocena wykonania budżetu powinna być możliwie szeroka i odnosić się do wszelkich jego aspektów, a zwłaszcza realizacji dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów, wyniku budżetu, przestrzegania zgodności dokonywanych zmian w planie dochodów i wydatków z przepisami prawa oraz upoważnieniami udzielonymi przez organ stanowiący, dysponowania rezerwami budżetowymi, przestrzegania zasad gospodarki finansowej, obowiązujących w toku wykonywania budżetu, zaciągania zobowiązań¹⁹. Ocena ta powinna uwzględniać, oprócz kryterium legalności, także kryterium rzetelności, celowość-

¹⁹ Por. J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002, s. 308; M. Paczocha, *op. cit.*, s. 253.

ci i gospodarności oraz odnosić się do przestrzegania dyscypliny budżetowej. Opinia komisji rewizyjnej w sprawie wykonania budżetu nie jest wiążąca dla organu stanowiącego.

Opinia komisji rewizyjnej o wykonaniu budżetu stanowi jednocześnie uzasadnienie wniosku w sprawie absolutorium. Treść wniosku musi być zgodna z poczynionymi ustaleniami. Dlatego stanowisko komisji rewizyjnej musi być jednoznaczne i zawierać stwierdzenie, że wykonanie budżetu opiniuje pozytywnie, negatywnie albo też pozytywnie z określonymi uwagami (zastrzeżeniami). Sformułowanie wniosku należy do wyłącznej kompetencji komisji rewizyjnej²⁰. Komisja rewizyjna przedstawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu w terminie do dnia 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

3.2. OPINIA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ O WNIOSKU W SPRAWIE ABSOLUTORIUM

Obowiązek opiniowania przez r.i.o. wniosku komisji rewizyjnej zarówno w sprawie udzielenia, jak i nieudzielenia, absolutorium wynika z powołanych wcześniej przepisów ustaw ustrojowych oraz art. 13 pkt 8 ustawy o r.i.o. Wniosek komisji rewizyjnej organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, przesłany do r.i.o. celem zaopiniowania, musi zawierać uzasadnienie, z którego będzie wynikać, że został on oparty na dokonanej ocenie wykonania budżetu i ma swoje umocowanie w odpowiedniej opinii komisji rewizyjnej, która powinna być dołączona do wniosku. Poza tym r.i.o. przy ocenie wniosku komisji powinna również uwzględnić wcześniej wydaną opinię o sprawozdaniu zarządu z wykonania budżetu. Włączenie r.i.o. w kolejny etap procedury zatwierdzania wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego ma na celu zobiektywizowanie informacji przedkładanych organowi stanowiącemu przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium.

Opinia r.i.o. o wniosku komisji rewizyjnej nie ma charakteru wiążącego dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Jednakże organ ten winien mieć na uwadze, iż pochodzi ona od podmiotu wyspecjalizowanego, sprawującego kontrolę i nadzór na działalnością finansową jednostki samorządu terytorialnego i wobec tego należy ją postrzegać jako obiektywne stanowisko w opiniowanej sprawie, oparte na ocenie działań komisji rewizyjnej z punktu widzenia obowiązującego prawa²¹. Opinia powinna być wydana przez r.i.o. w terminie 14 dni.

²⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 7 listopada 1996 r. (I SA/Po 1091/96), „Finanse Komunalne” 1997, nr 2; wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r. (III S.A. 1765/00), OwSS 2001, nr 1, poz. 32.

²¹ Por. R.P. Krawczyk, *Absolutorium komunalne*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1999, nr 60, s. 35.

4. KOMPETENCJE ORGANU STANOWIĄCEGO DOTYCZĄCE ZATWIERDZANIA WYKONANIA BUDŻETU

Sporządzenie przez komisję rewizyjną opinii o wykonaniu budżetu i wniosku o udzielenie lub o nieudzielenie zarządowi jednostki samorządu terytorialnego absolutorium pozwala przeprowadzić organowi stanowiącemu właściwe postępowanie absolutoryjne zakończone podjęciem uchwały w sprawie absolutorium.

4.1. ZATWIERDZENIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO WRAZ ZE SPRAWOZDANIEM Z WYKONANIA BUDŻETU

Przepis art. 270 ust. 4 u.f.p. nakłada na organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego obowiązek rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego tej jednostki wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu w terminie do 30 czerwca. Łączne rozpatrywanie tych dokumentów wynika z wzajemnego ich powiązania. Sprawozdanie finansowe potwierdza bowiem dane o wykonaniu budżetu wynikające z ksiąg rachunkowych. Z przepisu tego wynika ponadto obowiązek rozstrzygnięcia przez organ stanowiący w sprawie zatwierdzenia lub odmowy zatwierdzenia tych sprawozdań, a zatem organ ten powinien podjąć uchwałę o odpowiedniej treści. Wskazany przepis stanowi, że sprawozdanie finansowe ma być zatwierdzone „wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu” i dlatego oba te sprawozdania powinny być objęte jednym aktem zatwierdzenia (jedną uchwałą). Rozpatrzenie i zatwierdzenie tych sprawozdań powinno poprzedzać uchwałę w sprawie absolutorium, która jest podejmowana odrębnie na podstawie art. 271 ustawy po zapoznaniu się z dokumentami określonymi w tym przepisie, wśród których znajdują się wskazane sprawozdania. Wobec tego powstaje do rozstrzygnięcia kwestia skutków odmowy zatwierdzenia tych sprawozdań dla aktu udzielenia absolutorium. Ustawa nie odnosi się w ogóle do tego problemu. Sprawa związku między przyjęciem bądź nieprzyjęciem przez organ stanowiący sprawozdania z działalności finansowej gminy, a udzieleniem bądź nieudzieleniem organowi wykonawczemu absolutorium z tego tytułu, była przedmiotem orzecznictwa sądowego dotyczącego stosowania instytucji absolutorium w gminie na podstawie przepisów ustawy ustrojowej w jej pierwotnym brzmieniu. Przepis art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.t. stanowił wtedy, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy przyjmowanie sprawozdań z działalności finansowej gminy i udzielanie zarządowi absolutorium z tego tytułu. Związek ten był postrzegany w różny sposób. Według jednego stanowiska przyjęcie sprawozdania z działalności finansowej gminy nie musiało skutkować obowiązkiem udzielenia przez radę gminy absolutorium zarządowi, akt ten bowiem mógł odnosić się jedynie do oceny samego sprawozdania jako swoistego rodzaju dokumentu w oderwaniu od oceny działalności finansowej gminy, a dopiero ocena tej działalności mogła

być podstawą do udzielenia zarządowi absolutorium²². Natomiast zgodnie z innym stanowiskiem, przyjęcie sprawozdania w całości obligowało do udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu. Absolutorium mogło być nieudzielone tylko wtedy, gdy organ stanowiący nie przyjął sprawozdania z działalności finansowej gminy lub też przyjął to sprawozdanie w części²³. Jak widać kwestia ta budziła kontrowersje, które wiążą się z tym, co należy rozumieć przez pojęcie zatwierdzenia (wcześniej przyjęcia) sprawozdania. W tym kontekście należy odpowiedzieć na pytanie, jakie przesłanki uzasadniają ewentualne niezatwierdzenie sprawozdań finansowych, mając jednocześnie na uwadze, że ocena organu wykonawczego przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jest dokonywana poprzez akt udzielenia bądź nieudzielenia absolutorium. Czy można nie zatwierdzić sprawozdania, które jest rzetelne i sporządzone zgodnie z obowiązującymi wymogami, a które jednocześnie pokazuje, że budżet wykonany nie jest zgodny z przyjętym planem? Odpowiedź pozytywna na to pytanie oznaczałaby, że w akcie zatwierdzenia sprawozdania zawarta jest jednocześnie merytoryczna ocena wykonania budżetu, czego nie da się pogodzić z mającym charakter następczy aktem w sprawie absolutorium, w ramach którego organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ocenia ostatecznie pozytywnie lub negatywnie zarząd z tytułu wykonania budżetu. Wobec tego zatwierdzenie sprawozdań, o których mowa w art. 270 ust. 4 u.f.p., oznacza co najmniej potwierdzenie ich rzetelności i zgodności z prawem, nie obliguje natomiast do udzielenia zarządowi jednostki samorządu terytorialnego absolutorium, chyba że sprawozdanie potwierdza pełną zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym. Natomiast organ stanowiący nie może udzielić absolutorium w sytuacji, kiedy odmówił zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu.

4.2. PODJĘCIE UCHWAŁY W SPRAWIE ABSOLUTORIUM

Podjęcie uchwały w sprawie absolutorium powinno nastąpić nie później niż dnia 30 czerwca. Organ stanowiący jest zobligowany oprzeć swoje rozstrzygnięcie na określonych przesłankach materialno-prawnych z zachowaniem określonego trybu. Główny ciężar rozpatrzenia wymaganych dokumentów i dokonanie na ich podstawie oceny wykonania budżetu spoczywa na komisji rewizyjnej. Nie oznacza to jednak, że organ stanowiący jest związany stanowiskiem komisji w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi absolutorium, aczkolwiek służy ono wzbogaceniu obrazu i poszerzeniu wiedzy organu stanowiącego o wykonaniu budżetu. Poza tym organ ten, rozpatrując i zatwierdzając wcześniej sprawozdanie

²² Zob. wyrok NSA z dnia 5 lutego 1993 r. (SA/Kr 2091/92), niepubl.; wyrok NSA z dnia 29 grudnia 1993 r. (SA/Lu 1198/93), „Finanse Komunalne” 1994, nr 1.

²³ Zob. wyrok NSA z dnia 17 lutego 1994 r. (SA/GD 1697/93), „Finanse Komunalne” 1994, nr 1.

finansowe wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego uzyskuje nie tylko niezbędną wiedzę, ale też szerszą podstawę, niż tylko wniosek komisji rewizyjnej, do podjęcia ostatecznej decyzji w sprawie absolutorium. Zgodnie z art. 271 ust. 1 u.f.p., organ stanowiący przed podjęciem decyzji w sprawie absolutorium powinien zapoznać się z treścią tych wszystkich dokumentów, których rozpatrzenie jest podstawą sformułowania przez komisję rewizyjną wniosku w sprawie absolutorium, a więc nie tylko ze sprawozdaniem z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego i sprawozdaniem finansowym, ale też informacją o stanie mienia jednostki oraz z opiniami biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego i r.i.o. o sprawozdaniu z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia. Kluczowe znaczenie dla aktu absolutoryjnego ma zapoznanie się ze stanowiskiem komisji rewizyjnej wyrażonym w opinii o wykonaniu budżetu, która stała się podstawą sformułowania wniosku w sprawie absolutorium. Poza tym na podstawie przepisu ust. 2 art. 271 organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może żądać przedłożenia przez zarząd dodatkowych wyjaśnień dotyczących sprawozdania finansowego i sprawozdania z wykonania budżetu. Przepis art. 271 ust. 1 ustawy nie wymienia natomiast opinii r.i.o. o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium wśród dokumentów wymagających zapoznania się z ich treścią przez organ stanowiący. Obowiązek taki wynika jednak wprost z art. 28a ust. 1 u.s.g. Przepisów o odpowiedniej treści nie ma wprawdzie w u.s.p. ani w u.s.w., jednak mając na uwadze rangę tej opinii i zasady racjonalnego działania, należy ten obowiązek rozszerzyć również na opinie r.i.o. o wnioskach komisji rewizyjnej powiatu i województwa samorządowego, brak jest bowiem merytorycznego uzasadnienia do pozbawienia organu stanowiącego możliwości zapoznania się z opinią o wniosku, który jest przedmiotem głosowania w sprawie absolutorium.

Ze względu na sformalizowany tryb postępowania dotyczący absolutorium, którego należy przestrzegać²⁴, wniosek w sprawie absolutorium poddany pod głosowanie radnych musi być zgodny z treścią wniosku komisji rewizyjnej²⁵. Nie zmienia tego wymogu treść art. 271 ust. 1 u.f.p., gdzie wśród dokumentów, z którymi organ stanowiący ma obowiązek zapoznać się przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu, wymienia się stanowisko komisji rewizyjnej, zgodnie bowiem z art. 18a ust. 3 u.s.g., art. 16 ust. 3 u.s.p. i art. 30 ust. 3 u.s.w. komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu i występuje z wnioskiem w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi absolutorium. Organ

²⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 28 września 2005 r. (III SA/Wa 2371/05); uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 lutego 1997 r. (FPS 8/96), ONSA 1997, nr 2, poz. 52.

²⁵ Zob. wyrok z dnia 6 października 2006 r. WSA (III SA/Wa 2504/06), LEX nr 276789; wyrok NSA z dnia 7 listopada 1996 r. (I SA/Po 1091), „Finanse Komunalne” 1997, nr 2. Orzecznictwo sądowe nie jest w tej sprawie jednolite. Zob. stanowisko przeciwne: wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2000 r. (I SA/Wr 1798/99), LEX nr 49428.

stanowiący ma zatem obowiązek rozpatrzyć wniosek (zająć stanowisko), który został do niego skierowany. Nie oznacza to jednak, że komisja rewizyjna może narzucić organowi stanowiącemu treść uchwały, jaką ma on podjąć. Wniosek komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi ma walor niewiążącej organ stanowiący propozycji w sprawie absolutorium. O ostatecznej treści podjętej uchwały decyduje wynik głosowania nad postawionym wnioskiem²⁶.

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. oraz art. 34 ust. 1a u.s.w.). Regulacje prawne dotyczące skutków osiągniętych wyników głosowania dla rozstrzygnięcia kwestii udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi są tożsame w przypadku powiatów i województw, a inne w przypadku gmin. Na podstawie art. 28a ust. 2 u.s.g. bezwzględna większość głosów ustawowego składu rady gminy wymagana jest do podjęcia uchwały zarówno w sprawie udzielenia, jak i nieudzielenia absolutorium. Treść tego przepisu nie daje podstaw do przyjęcia poglądu, jakoby odrzucenie wniosku absolutorijnego komisji rewizyjnej rady gminy oznaczało podjęcie uchwały o treści przeciwnej do tego wniosku²⁷. Dlatego w gminach w razie odrzucenia w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium nie można domniemywać podjęcia uchwały o przeciwnej treści niż ta, która była przedmiotem głosowania, chyba że przeciw wnioskowi o udzielenie absolutorium opowiedziała się bezwzględna większość głosów. Absolutorium zostaje udzielone, gdy za jego udzieleniem głosowało więcej niż połowa ustawowego składu rady gminy. Odwrotnie, jeżeli bezwzględna większość ustawowego składu rady gminy wypowie się przeciw, to absolutorium nie zostaje udzielone. Wyniki takiego głosowania stanowią podstawę do sporządzenia uchwały odpowiednio o udzieleniu lub nieudzieleniu absolutorium. Natomiast gdy żadna z tych możliwości nie uzyska wymaganej bezwzględnej większości głosów ustawowego składu rady gminy, sprawa absolutorium nie zostanie rozstrzygnięta²⁸. W przypadku powiatów i województw prawo sankcjonuje domniemanie podjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium w sytuacji, gdy wniosek w sprawie udzielenia absolutorium nie uzyskał wymaganej bezwzględnej większości głosów (art. 13 ust. 2 u.s.p. oraz art. 19 ust. 3 u.s.w.). Odrzucenie uchwały w sprawie udzielenia absolutorium wyklucza wymóg bezwzględnej większości głosów, w przeciwnym bowiem wypadku istnienie instytucji odrzucenia uchwały byłoby bezcelowe, jako że bezwzględna liczba głosów oddana przeciw udzieleniu absolutorium jest równoznaczna z podjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Poddanie pod głosowanie uchwały w sprawie udzie-

²⁶ Zob. wyrok z dnia 2 lipca 2008 r. NSA (II GSK 225/08), LEX nr 490091.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 12 lipca 2002 r. (I SA/Lu 525/02), „Finanse Komunalne” 2003, nr 2; wyrok WSA z dnia 31 stycznia 2006 r. (I SA/Ke 592/05), OwSS 2007, nr 1, poz. 20.

lenia absolutorium zawsze zatem prowadzi do definitywnego rozstrzygnięcia głosowania, a tym samym podjęcia uchwały w sprawie absolutorium o treści potwierdzonej uzyskanym wynikiem głosowania²⁹. Natomiast jeżeli przedmiotem głosowania jest uchwała o nieudzieleniu absolutorium i nie uzyska ona wymaganej bezwzględnej większości głosów, to o rozstrzygnięciu sprawy absolutorium dla zarządu decyduje sposób rozłożenia się głosów „przeciw” i „wstrzymujących się” oddanych w akcie głosowania nad wnioskiem o nieudzielenie absolutorium, w takiej bowiem sytuacji nie ma podstawy prawnej do przyjęcia stanowiska, że odrzucenie wniosku o nieudzielenie absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały w sprawie udzielenia absolutorium. Jeżeli przeciw temu wnioskowi zostanie oddana bezwzględna większość głosów, to będzie to równoznaczne z podjęciem uchwały w sprawie udzielenia zarządowi powiatu (województwa) absolutorium, w przeciwnym wypadku sprawa absolutorium nie zostanie rozstrzygnięta. Oznacza to, że radni nie osiągnęli porozumienia w zakresie oceny wykonania budżetu w stopniu umożliwiającym podjęcie uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu³⁰. Uchwała w sprawie absolutorium powinna być podjęta na podstawie jednego wniosku o treści sformułowanej przez komisję rewizyjną i w jednym akcie głosowania obejmującym głosy oddane za postawionym wnioskiem, przeciw temu wnioskowi i wstrzymujące się od głosowania.

Nieudzielenie absolutorium jest równoznaczne z uruchomieniem procedury zmierzającej do odwołania zarządu jednostki samorządu terytorialnego, z tym że procedura ta uregulowana w ustawach ustrojowych przebiega nieco odmiennie w stosunku do zarządów powiatów i zarządów województw, wybieranych przez organ stanowiący, i organów wykonawczych gmin, wybieranych w wyborach bezpośrednich. O ile w pierwszym przypadku o odwołaniu zarządu decyduje organ stanowiący, o tyle odwołanie organu wykonawczego gminy może nastąpić w drodze referendum. Nieudzielenie absolutorium zawsze uruchamia procedurę odwołania organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego, ale nie oznacza to, że organ ten zostanie odwołany.

5. PODSUMOWANIE

Instytucja absolutorium jest narzędziem stosowanym w procedurze zatwierdzenia wykonania budżetu przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego i jednocześnie ważnym elementem kontroli wewnętrznej sprawowanej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w stosunku do jej organu

²⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r. (SA/Rz 978/03), „Finanse Komunalne” 2004, nr 3; wyrok z dnia 11 grudnia 2007 r. (V SA/Wa 2258/07), LEX nr 342365.

³⁰ Zob. odmienny pogląd: M. Paczocha, *op. cit.*, s. 262 n.

wykonawczego. O ścisłym związku między wykonaniem budżetu a instytucją absolutorium przesądza treść odpowiednich przepisów ustaw o ustroju samorządu terytorialnego, z których wynika, iż absolutorium jest udzielane z tytułu wykonania budżetu. Tak określone kompetencje organu stanowiącego przesądają o zakresie przedmiotowym instytucji absolutorium, a w konsekwencji o granicach rozstrzygnięcia w uchwale dotyczącej absolutorium.

Uczestnikami postępowania absolutoryjnego, których działania regulują przepisy ustaw ustrojowych, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, są wójt (burmistrz, prezydent), zarząd powiatu i zarząd województwa oraz rada gminy, rada powiatu, sejmik województwa i komisje rewizyjne tych organów, a także regionalna izba obrachunkowa. Każdy z tych podmiotów wykonuje przypisane mu obowiązki, powiązane z kolejnymi etapami procedury. Pierwszy etap procedury szeroko ujętej dotyczy sporządzenia przez zarząd i przedstawienia organowi stanowiącemu wymaganych dokumentów, będących podstawą oceny wykonania budżetu. W drugim etapie procedury, w pierwszej jej fazie, przedłożone dokumenty są rozpatrywane przez komisję rewizyjną i na tej podstawie jest formułowany wniosek w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi, który z kolei w drugiej fazie tego etapu procedury inicjuje podjęcie uchwały przez organ stanowiący w sprawie absolutorium. Zarówno w pierwszym, jak i drugim etapie postępowania absolutoryjnego współuczestniczy regionalna izba obrachunkowa, wydając najpierw opinię o sprawozdaniu z wykonania budżetu wraz z informacją o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, a następnie opinię o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego. W wyniku zmian wprowadzonych przez ustawę z 2009 r. o finansach publicznych zwiększyła się liczba dokumentów, na podstawie których komisja rewizyjna wydaje opinię o wykonaniu budżetu. Poza sprawozdaniem z wykonania budżetu jest to sprawozdanie finansowe (bilans budżetu) oraz informacja o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego. Nowym rozwiązaniem jest również nałożony na organ stanowiący obowiązek rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium. Zmianie uległy też terminy związane z przebiegiem procedury.

Postępowanie absolutoryjne jest procesem mocno sformalizowanym. Rozpoczyna się od przedstawienia organowi stanowiącemu, w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym, sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, sprawozdań rocznych z wykonania planów finansowych samorządowych osób prawnych oraz informacji o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego, a potem, w terminie do 31 maja, sprawozdania finansowego wraz z opinią biegłego rewidenta, jeśli istnieje obowiązek sporządzenia takiej opinii. Następnie komisja rewizyjna rozpatruje

przedłożone dokumenty, sporządza opinię o wykonaniu budżetu i na tej podstawie formułuje wniosek w sprawie absolutorium, który przedstawia organowi stanowiącemu w terminie do 15 czerwca. Organ stanowiący natomiast rozpatruje i zatwierdza sprawozdanie finansowe jednostki wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu w terminie do 30 czerwca. Nie później niż 30 czerwca organ stanowiący podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia lub nieudzielenia zarządowi absolutorium. Wyraźne przesunięcie ostatecznego terminu podjęcia decyzji z 31 marca do 30 czerwca wiąże się głównie z oparciem opinii o wykonaniu budżetu także na analizie sprawozdania finansowego jednostki, które jest wprawdzie sporządzane do 31 marca, ale musi być zarezerwowany czas na jego badanie przez biegłego rewidenta. Przedmiotem głosowania w sprawie absolutorium winien być wniosek komisji rewizyjnej, a uzyskany wynik przesądza ostatecznie o treści uchwały podjętej przez organ stanowiący. Uchwały w sprawie absolutorium zapadają bezwzględną większością głosów i nie można wykluczyć sytuacji, w której nie dojdzie do podjęcia uchwały i tym samym kwestia absolutorium dla organu wykonawczego nie zostanie rozstrzygnięta.