

SYSTEM BUDŻETOWY JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORYALNEGO W POLSCE

Joanna M. Salachna, Piotr Woltanowski

6.1. Podstawowe pojęcia, problemy i klasyfikacje

(J.M. Salachna)

Najogólniej ujmując, stwierdzić można, że system budżetowy jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) to zespół instytucji i norm regulujących samorządową gospodarkę budżetową, tj. gospodarkę finansową j.s.t., której podstawą jest budżet.

Z powyższego wynika, że centralnym pojęciem systemu budżetowego j.s.t. jest budżet. Można go ujmować w różnych kategoriach, mianowicie jako:

- plan finansowy działania j.s.t., który zawiera zestawienie przewidywanych środków publicznych oraz rozdysonowań nimi;
- zasób środków pieniężnych, które są rozdysonowywane na realizację zadań j.s.t.;
- instrument zarządzania finansami j.s.t. oraz prowadzenia lokalnej lub regionalnej polityki finansowej;

- instytucję prawną, czyli akt normatywny j.s.t. w postaci uchwały, która jest aktem prawa obowiązującym wewnątrznie¹.

Podstawowe uregulowania odnoszące się do pojęć budżetu i uchwały budżetowej j.s.t., znaczenia aktu budżetowego oraz podstawowych jego elementów zawiera art. 211 u.f.p. Zgodnie z zawartymi w nim przepisami budżet j.s.t. jest rocznym planem dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów jednostki, uchwalanym na rok kalendarzowy (zwany rokiem budżetowym) w formie uchwały budżetowej. Uchwała ta jest podstawą prowadzenia gospodarki finansowej j.s.t. w danym roku budżetowym.

Uchwała budżetowa w merytorycznym ujęciu składa się z 3 elementów:

- a) części tekstowej, zwanej także częścią normatywną. Tu zawiera się postanowienia:
 - dotyczące ustalenia globalnych (ogólnych) kwot/wielkości budżetowych, tj. dochodów (w tym bieżących oraz majątkowych) oraz wydatków (w tym bieżących oraz majątkowych), a także jeśli zachodzi potrzeba – kwot przychodów oraz rozchodów,
 - autoryzujące (zatwierdzające) poszczególne załączniki do uchwały, w tym załączniki składające się na budżet j.s.t. (zob. lit. b),
 - dotyczące zasad prowadzenia w roku budżetowym gospodarki finansowej, jak np.: określenie limitów, do których organ wykonawczy może zaciągać dług; upoważnienia dla organu wykonawczego do dokonywania pewnych zmian w budżecie; określenia kwot na realizację określonych programów społecznych (m.in. programów przeciwdziałania alkoholizmowi), czy też określenia kwot przydzielonych do wydatkowania jednostkom pomocniczym (sołectwom);
- b) budżetu, który jest w istocie zespołem poszczególnych, tj. oddzielnych planów. Każdy budżet j.s.t. składa się co najmniej

1 Oznacza to, że adresatami tej uchwały są wyłącznie podmioty wchodzące w skład struktury organizacyjnej danej j.s.t., w tym przede wszystkim organ wykonawczy, który odpowiada za realizację uchwały. Postanowienia uchwały budżetowej nie mogą być podstawą dochodzenia roszczeń wobec j.s.t., ani też j.s.t. wobec innych podmiotów.

z 2 planów (załączników do uchwały budżetowej): planu dochodów oraz planu wydatków. Jeżeli budżet jest deficytowy (planowane wydatki są wyższe niż dochody) lub też istnieje konieczność spłaty długu zaciągniętego w latach ubiegłych, w skład budżetu wchodzić także będzie plan przychodów i rozchodów².

W tym miejscu wskazania wymaga, że występowanie kilku planów składających się na budżet wynika nie tylko i nie tyle z obowiązującej w tym zakresie praktyki. Przede wszystkim jest to konsekwencja ustanowionej struktury uchwały budżetowej (art. 212 u.f.p.), która uwzględnia normatywnie wyrażoną w art. 42 ust. 2 u.f.p. zasadę niefunduszowania³ (zob. na ten temat pkt 2.5.). Jej respektowanie jest nie tylko bardziej oczywiste, ale także łatwiejsze przy oddzielnym ujmowaniu dochodów oraz wydatków budżetowych. Z powyższego wynika, że konstrukcja samego budżetu j.s.t. wprawdzie nie uwzględnia wymogu jedności formalnej, to jednak tworzy stosowne (właściwe) warunki do realizacji zasady jedności materialnej (niefunduszowania). Pierwsza z wymienionych zasad (jedność formalna) realizowana jest na poziomie uchwały budżetowej, która niejako „spina” wszystkie elementy budżetu (co najlepiej widoczne jest w postanowieniach ogólnych, tj. części tekstowej uchwały);

- c) pozostałych, tzn. niestanowiących budżetu, planów finansowych w postaci załączników. Zalicza się do nich m.in.: – plan dotacji podmiotowych, przedmiotowych oraz celowych, które mają być udzielone z budżetu j.s.t., – plany przychodów i kosz-

2 Przychodami budżetu j.s.t. są wpływy niestanowiące dochodów, a pochodzące: – ze sprzedaży papierów wartościowych, – z prywatyzacji majątku j.s.t.; – ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych; – z otrzymanych pożyczek i kredytów; – z innych operacji finansowych (art. 5 ust. 1 pkt 4 u.f.p.). Przychody przeznaczane mogą być na finansowanie deficytu (art. 217 ust. 2 u.f.p.) lub na spłatę zobowiązań dłużnych. Rozchody natomiast to rozdysponowania środków publicznych niebędące wydatkami; wymieniono je w pkt 4.1. opracowania.

3 Jest to zakaz łączenia określonych wydatków z poszczególnymi źródłami finansowania (nie można np. postanawiać, że z wpływów z podatku od środków transportowych będą finansowane remonty i budowy dróg). Praktyczne uwzględnianie tego zakazu w konstrukcji budżetu polega na unikaniu bezpośredniego zestawiania źródeł dochodów z wydatkami oraz oddzielne strukturyzowanie ich puli (w odrębnych planach).

tów zakładów budżetowych (jednostek organizacyjnych j.s.t., które nie są objęte budżetem); – plan wydatków inwestycyjnych w danym roku budżetowym.

Jedną z podstawowych (aczkolwiek nienormatywnych) zasad konstruowania budżetu jest zbilansowanie na okres roczny wielkości (sum) planowanych źródeł finansowania z kwotami przeznaczanymi na funkcjonowanie danej j.s.t. Przy tym to zbilansowanie może nie wystąpić, jeśli planuje się nadwyżkę budżetową, która będzie rozdysponowywana dopiero w kolejnych latach budżetowych. Generalnie jednak, poza przypadkiem nadwyżki, budżet się bilansuje. Można to przedstawić za pomocą następującego równania:

$$D + P = W + R; \text{ przy czym możliwe jest także: } D + P \leq W + R,$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

D – dochody budżetowe danego roku,

P – przychody budżetu w danym roku,

W – wydatki budżetowe na dany rok,

R – rozchody budżetu w danym roku.

Stąd też może mieć miejsce sytuacja, w której, mimo istnienia zadłużenia z poprzednich lat budżetowych, dana j.s.t., planując w budżecie rozchody z tego tytułu (spłata rat kapitałowych), nie zaplanuje żadnych przychodów, bo z zestawienia zaplanowanych kwot dochodów i wydatków wynikać będzie nadwyżka budżetowa, która pokryje w całości zobowiązania dłużne. Kategoria przychodów i rozchodów pojawiać się może także w budżetach zrównoważonych (wydatki równe dochodom budżetowym), gdzie istnieje konieczność spłat zobowiązań zaciągniętych w poprzednich okresach (najczęściej na sfinansowanie występujących wówczas deficytów), i w tym celu planuje się zaciągnięcie kredytu lub pożyczki.

Budżety polskich j.s.t. zasilane są: – dochodami własnymi (ok. 52% dochodów ogółem), w tym udziałami w podatkach dochodowych oraz podatkami i opłatami samorządowymi; – subwencją ogólną (ok. 22% dochodów ogółem); – dotacjami celowymi (ok. 26% dochodów ogó-

łem)⁴. Należy przy tym zwrócić uwagę, że tylko samorządy gminne mają prawo do ustalania i pobierania „własnych” podatków i opłat lokalnych.

6.2. Przesłanki decentralizacji finansów publicznych

(P. Woltanowski)

Decentralizacja finansów publicznych jest procesem **przekazywania środków służących realizacji zadań publicznych ze szczebla centralnego na rzecz jednostek organizacyjnych niższego szczebla (jednostek samorządu terytorialnego)**. Pojęcia tego używać można również na określenie **poziomu wyposażenia niższych szczebli organizacyjnych (jednostek samorządu terytorialnego) w środki publiczne (przy założeniu prawnego zabezpieczenia ich samodzielności)**⁵. Praktyka potwierdza tezę, iż wykorzystanie środków publicznych jest tym efektywniejsze, im dysponenci środków są bliżej społeczności, na rzecz której działają. Taka sytuacja sprzyja rzetelnemu określeniu rzeczywistych potrzeb tej społeczności i co za tym idzie – prawidłowej alokacji środków oraz kontroli ich wydatkowania przez społeczność lokalną⁶.

Prawidłowej decentralizacji finansów publicznych powinna towarzyszyć **decentralizacja ustrojowa** (a więc zaopatrzenie jednostek samorządu terytorialnego w organy przedstawicielskie i ustrojową niezależność od państwa) i **administracyjna** (zapewnienie im środków administracyjnych do wykonywania powierzonych zadań)⁷. Decentralizacja finansowa jest w praktyce procesem najtrudniejszym – państwo o wiele łatwiej dzieli się z samorządami zadaniami, niż dostarcza mu efektywnych źródeł dochodów własnych (zamiast podlegających ścisłej kontroli

4 *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb...*, op. cit., s. 164.

5 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 23-24.

6 Jednocześnie jednak należy pamiętać o trudnościach, jakie są związane z decentralizacją finansów publicznych, przede wszystkim o konflikcie interesów pomiędzy regionami bogatymi i biednymi. Mechanizm mający na celu wyrównywanie różnic w zakresie możliwości zaspokajania potrzeb społecznych przez jednostki samorządu terytorialnego może stać się przyczyną konfliktów i nieprawidłowości – tak jak polskie „janosikowe” – system transferów służący wyrównaniu różnic w dochodach samorządowych w ramach subwencji ogólnych. Aby wywiązać się z ciążących na nim obowiązków, samorząd województwa mazowieckiego musiał w 2014 r. zaciągnąć pożyczkę z budżetu. Pomimo korekty systemu, wpłaty z tego tytułu są nadal ogromne – w roku 2017 obciążenia gmin sięgają – 546 milionów zł, powiatów – blisko 1,2 miliarda zł, województwa dolnośląskiego 21,5 mln zł, a mazowieckiego prawie 357,5 mln zł.

7 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 26.

dotacji celowych), czy zapewnia mu realną możliwość prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej w skali lokalnej. Decentralizację finansową można rozważać na trzech płaszczyznach:

- dochodowej (zapewnienie własnych źródeł dochodów i pewnej samodzielności przy ich kształtowaniu),
- wydatkowej (przekazanie samorządom środków adekwatnych do powierzonych zadań),
- organizacyjnej (przyznanie samorządom prawa do realizacji samodzielnie tworzonych planów finansowych i kształtowania form organizacyjnych)⁸.

Standardy w zakresie decentralizacji finansowej wyznacza art. 9 **Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego** (European Charter of Local Self-government), konwencji międzynarodowej ratyfikowanej przez Litwę i Polskę. Ustanawia ona szereg kluczowych w tej mierze zasad: subsydiarności (tj. prawa społeczności lokalnych do posiadania własnych zasobów finansowych, niezbędnych do wykonywania uprawnień), samodzielności wykorzystania własnych zasobów jednostek samorządu terytorialnego, adekwatności (zasobów do uprawnień), autonomii podatkowej samorządów w granicach ustaw, zróżnicowania i elastyczności systemów finansowania jednostek samorządowych, solidarności, konsultacji, ograniczonego stosowania dotacji celowych i dostępu do narodowych rynków kapitałowych. Część z tych zasad znalazła odzwierciedlenie w przepisach konstytucyjnych państw europejskich.

6.3. Struktura wewnętrzna i zewnętrzna budżetów samorządowych (P. Woltanowski)

Strukturę budżetów samorządowych rozważać należy w odniesieniu do realizacji **zasad budżetowych** – częściowo mających już odzwierciedlenie w aktach prawnych postulatów nauki dotyczących prawidłowej organizacji budżetu i funkcjonowania gospodarki budżetowej. Szczególne znaczenie wśród nich ma **zasada powszechności budżetu (zupel-**

8 E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001; E. Ruśkowski, *Finanse lokale w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 26.

ności, budżetowania brutto), którą można sprowadzić do postulatu, by jednostki sektora finansów publicznych wchodziły do budżetu całością swoich dochodów i wydatków. Jest ona w pełni realizowana w odniesieniu do gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych, których plany finansowe są w całości (i w pełnej szczegółowości) włączane do budżetu.

Zasada jedności formalnej budżetu wymaga całościowego ujęcia regulacji budżetowych w jednej uchwale – ma ona podstawowe znaczenie z punktu widzenia struktury zewnętrznej budżetu, poprzez którą rozumie się organizację budżetu samorządowego postrzeganą z zewnątrz⁹. Taki punkt widzenia umożliwia dostrzeżenie powiązań organizacyjnych i odrębności budżetu z innymi planami finansowymi. Z art. 16 ust. 2 Konstytucji RP¹⁰ wyprowadzić można ponadto kluczową w tym zakresie zasadę odrębności każdego budżetu samorządowego od innych budżetów samorządowych oraz od budżetu państwa¹¹. Należy tu podkreślić pełną realizację zasady jedności formalnej budżetu – wszystkie dochody i wydatki danej jednostki samorządowej są ujęte w jej budżecie. Nie ma zatem możliwości tworzenia kilku dokumentów odnoszących się do poszczególnych sfer działalności samorządowej albo np. wydzielenia budżetów inwestycyjnych.

Zasada jedności materialnej (niefunduszowania) nie pozwala na łączenie dochodów budżetowych pochodzących z określonego tytułu z określonymi z góry wydatkami. Jej wprowadzenie w odniesieniu do jednostek samorządowych umożliwiło realizację gospodarki budżetowej w sposób racjonalny i elastyczny.

Zasada szczegółowości budżetu ma kluczowe znaczenie w odniesieniu do struktury wewnętrznej budżetu, która określa sposób organizacji wewnętrznej budżetu, układ budżetu i jego treść. Uchwałę budżetową tworzą **postanowienia ogólne uchwały, właściwy budżet j.s.t.**, zawierający plany dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów, a także **załączniki do uchwały budżetowej**. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych postanowienia ogólne uchwały budżetowej określają obowiązkowo przede wszystkim:

9 E. Ruśkowski, *Finanse lokalne w dobie akcesji*, Warszawa 2004, s. 84.

10 Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

11 E. Ruśkowski, *Finanse...*, *op. cit.*, Warszawa 2004, s. 84.

- łączne kwoty planowanych dochodów (w podziale na dochody bieżące i majątkowe) i wydatków budżetowych (z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych),
- kwotę deficytu (i źródła jego pokrycia) albo nadwyżki budżetowej (z podaniem przeznaczenia środków pochodzących z nadwyżki),
- łączne kwoty planowanych przychodów i rozchodów budżetowych,
- limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych,
- kwotę wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
- szczególne zasady wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w roku budżetowym, wynikające z odrębnych ustaw,
- uprawnienia jednostki pomocniczej do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu gminy,
- inne postanowienia, których obowiązek zamieszczenia w uchwale budżetowej wynika z postanowień organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Dodatkowo obligatoryjnie powinny znaleźć się w części tekstowej budżetu postanowienia odnośnie do rezerwy ogólnej i rezerwy celowej na zarządzanie kryzysowe. Do elementów fakultatywnych uchwały budżetowej należącej do jego części tekstowej należy upoważnienie zarządu do zaciągania kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych oraz dokonywania zmian w budżecie. Odnośnie do lokalizacji poszczególnych planów finansowych (planu dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów) w uchwale budżetowej możliwe jest potraktowanie ich jako pierwsze trzy (lub cztery) załączniki do uchwały budżetowej, umieszczenie ich w odrębnej drugiej części uchwały (podzielonej wówczas na część zawierającą postanowienia ogólne, budżet i załączniki) albo (co nie powinno być raczej praktykowane) „wplecenie

ich w część tekstową”¹². Załącznikami do uchwały budżetowej są: zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, plan dochodów rachunku dochodów jednostek oświatowych oraz wydatków nimi finansowanych, plany przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych. Zasada szczególności budżetu znajduje swój wyraz w klasyfikacji budżetowej, która umożliwia także realizację **zasady przejrzystości** – kolejnej zasady, której przestrzeganie decyduje o prawidłowej strukturze wewnętrznej budżetu samorządowego. Sprowadza się ją do postulatu opracowania budżetu w ten sposób, by możliwa była łatwa orientacja w strukturze dochodów i wydatków. Dzięki klasyfikacji budżetowej możliwe jest grupowanie dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetowych według przejrzystych kryteriów.

6.4. Zasady opracowania, uchwalania i wykonywania budżetów jednostek samorządu terytorialnego (J.M. Salachna)

Wyłączna inicjatywa w sprawie sporządzenia projektów uchwał budżetowej, o prowizorium budżetowym¹³, o zmianie uchwały budżetowej przysługuje organowi wykonawczemu j.s.t. (art. 233 u.f.p.). Taka dyspozycja ustawowa oznacza:

- 1) generalny zakaz ingerencji w przygotowanie projektu uchwały budżetowej¹⁴,

12 J. Salachna, *Komentarz do art. 211 ustawy o finansach publicznych*, (w:) E. Ruśkowski, J. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 920.

13 Prowizorium budżetowe jest tymczasowym budżetem (planem finansowym na okres krótszy niż rok budżetowy). Polskie j.s.t. mogą projektować, a następnie uchylać prowizorium tylko wtedy, gdy prowizorium jest projektowane i uchwalone na szczeblu państwa (zob. art. 241 u.f.p.).

14 W literaturze przedmiotu przyjmuje się, iż przygotowanie projektu uchwały polega na podjęciu czynności (działań), które mają doprowadzić do sporządzenia dokumentu zawierającego określoną treść (w przedmiocie zamierzanego rozstrzygnięcia), „zdolnego ze względu na swoją treść i formę do tego, aby stać się przedmiotem obrad organu samorządowego i – w razie pomyslnego głosowania – przybrać postać uchwały tego organu” – A. Szewc, T. Szewc, *Uchwalodawca działalność jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999, s. 67.

- 2) bezwzględny zakaz cedowania kompetencji w przedmiocie inicjatywy przedłożenia projektu uchwały budżetowej na organ stanowiący bądź też na inne podmioty,
- 3) zakaz rozpatrywania projektu uchwały budżetowej wniesionego przez inny podmiot niż organ wykonawczy j.s.t.

Zakaz ingerencji w przygotowywanie (opracowywanie) przez organ wykonawczy j.s.t. projektu nie oznacza, że organ stanowiący pozbawiony jest możliwości zakreślania ogólnych zasad, które winny być respektowane w toku opracowywania dokumentu, a także w trakcie późniejszego jego uchwalania. Jest to skądinąd obowiązkiem organu stanowiącego wynikającym z art. 234 u.f.p. Przyznana organowi wykonawczemu wyłączność w zakresie przygotowania projektu uchwały budżetowej nie ogranicza go wszakże w możliwości dosyć swobodnego organizowania prac nad przyszłym projektem (jego częściami) i powierzenia np. pewnych zadań (m.in. analiz, sporządzenia wstępnych planów itp.) określonym osobom (np. skarbnikowi). Jest to zresztą powszechnie spotykana praktyka, nie tylko w polskich j.s.t.¹⁵. Natomiast zakaz cedowania inicjatywy uchwałodawczej w zakresie uchwały budżetowej jest w istocie reglamentacją o charakterze formalnym, aczkolwiek mającą doniosłe znaczenie. Faktycznie bowiem projekt uchwały może zostać przygotowany (w całości lub części) wcale nie przez organ wykonawczy j.s.t. (a np. przez skarbnika), ale to jednak organ wykonawczy decyduje, czy go przyjmuje w sporządzonej formie i przedkłada radzie/sejmikowi. Ponadto wyłączność inicjatywy wyklucza możliwość przedłożenia konkurencyjnego projektu (np. przez grupę radnych). Jest to szczególnie istotne, gdy weźmie się pod uwagę, że z wykonania budżetu rozliczany jest właśnie organ wykonawczy (w postaci absolutorium).

Na mocy art. 238 u.f.p. organ wykonawczy został zobowiązany – w terminie do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy¹⁶ – do sporządzenia i przedłożenia projektu uchwały budżetowej radzie/sejmici

15 Szerzej omówienie w tym zakresie zob. J.M. Salachna, *Odpowiedzialność za nieprzestrzeżenie procedury tworzenia i wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2008, s. 60 i n.

16 Nadmienić trzeba, że termin do przedłożenia projektu uchwały budżetowej ma charakter instrukcyjny (nie jest zabezpieczony sankcją). To zapewne powoduje, że nie wszystkie organy wykonawcze j.s.t. go respektują. W 2015 r. terminu tego dochowało 79% polskich j.s.t.

kowi j.s.t. oraz właściwej regionalnej izbie obrachunkowej¹⁷ (RIO) celem zaopiniowania projektu. Wraz z projektem uchwały budżetowej organ wykonawczy j.s.t. przedłożyć powinien organowi stanowiącemu j.s.t. i RIO:

- 1) uzasadnienie do projektu uchwały budżetowej;
- 2) inne materiały określone w uchwale proceduralnej rady/sejmiku j.s.t.

Przedłożenie projektu radzie/sejmikowi jest momentem rozpoczynającym fazę prac nad przyszłym budżetem przez organ stanowiący. Ich tok nie jest określony powszechnie obowiązującymi przepisami, a wynika ze stosownych uchwał organów stanowiących w sprawie procedury uchwalania budżetu i jego zmian lub statutu j.s.t. Jak wskazuje praktyka, po przedłożeniu projektu radzie/sejmikowi kierowany on jest do odpowiednich komisji organu stanowiącego. Opiniują one otrzymany dokument oraz formułują wnioski, do których oczywiście powinien ustosunkować się organ wykonawczy.

Natomiast przesyłanie projektu uchwały budżetowej wraz ze stosownymi załącznikami do RIO związane jest z koniecznością jego zaopiniowania przy uwzględnieniu kryterium legalności. Opinie takie nie mają charakteru wiążącego, ale organ wykonawczy j.s.t. jest zobowiązany do przedstawienia otrzymanej opinii RIO na temat projektu uchwały budżetowej radzie/sejmikowi przed uchwaleniem budżetu.

Uchwała budżetowa j.s.t. powinna zostać uchwalona przez radę/sejmik przed rozpoczęciem roku budżetowego (zasada uprzedniości budżetu), a w szczególnie uzasadnionych przypadkach – nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego (art. 239 u.f.p.). Ustawodawca nie określił ani nie wskazał przykładowych okoliczności stanowiących owe „szczególnie uzasadnione przypadki”, stąd też uznanie, czy do nich doszło, należy wyłącznie do rady/sejmiku danej j.s.t. RIO, badając w trybie nadzoru podjęte uchwały budżetowe, nie mają faktycznie możliwości kwestionowania czy domagania się wyjaśnienia okoliczności, które spowodowały podjęcie uchwały po rozpoczęciu roku budżetowego. Dane dotyczące uchwalania budżetów (za 2015 r.) wykazują, iż uchwałę bu-

17 RIO są państwowymi organami nadzoru i kontroli nad finansami j.s.t.

dżetową z zachowaniem zasady uprzedniości budżetu podjęło ponad 62% j.s.t.¹⁸. Jednocześnie na bardzo niskim poziomie pozostawała liczba jednostek, które nie uchwaliły budżetu (5 j.s.t.). W tym miejscu wskazać trzeba, że w sytuacji, gdy j.s.t. nie uchwali budżetu, albo też RIO stwierdziło nieważność podjętej uchwały budżetowej, organ nadzoru dokonuje zastępczego ustalenia budżetu. W roku 2015 RIO ustaliły 16 budżetów j.s.t.

Uchwała budżetowa musi zostać ogłoszona. Konieczność ogłaszania uchwały budżetowej j.s.t. jest konsekwencją jednej z podstawowych reguł publicznej gospodarki finansowej, a mianowicie jawności finansów publicznych, w tym jawności budżetu. Ogłaszanie (podawanie do publicznej wiadomości) uchwały może następować w różny sposób, np. poprzez zamieszczenie na stronie internetowej, czy wywieszenie na tablicy ogłoszeń itp. Niezależnie jednak od powszechnie stosowanych zasad ogłaszania uchwalonych budżetów, polskie j.s.t. wszystkich szczebli zobowiązane są do publikacji uchwał budżetowych w wojewódzkim dzienniku urzędowym będącym oficjalnym publikatorem.

Podstawowe zasady obowiązujące w toku wykonywania budżetu określa u.f.p. w art. 254. Zgodnie z powołaną regulacją:

- 1) ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu j.s.t. następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów;
- 2) pełna realizacja zadań następuje w terminach określonych w przepisach i harmonogramie realizacji budżetu, jeśli dana j.s.t. taki harmonogram sporządza;
- 3) dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- 4) zlecenie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty (z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych, a w odniesieniu do organizacji

18 *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb..., op. cit., s. 157.*

pozarządowych – z uwzględnieniem ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie).

Na organ wykonawczy j.s.t. ustawa nałożyła obowiązki sprawozdawcze. Najistotniejszym z nich jest przedłożenie organowi stanowiącemu j.s.t. oraz RIO sprawozdania z wykonania budżetu w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym (zob. art. 267-270 u.f.p.)¹⁹. Termin ten ma charakter instrukcyjny. Niemniej, jak wynika z praktyki, organy wykonawcze j.s.t. wykazują duże zdyscyplinowanie w zakresie jego przestrzegania. Jest to spowodowane tym, iż przedłożenie sprawozdania uruchamia cały proces absolutoryjny, którego pozytywnym rozstrzygnięciem z oczywistych względów zainteresowane są organy wykonawcze. Rada/sejmik j.s.t. powinna rozpatrzyć i zatwierdzić sprawozdanie finansowe j.s.t. wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu, a także podjąć decyzję w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym²⁰.

Zważywszy, że podstawą podejmowania uchwał absolutoryjnych jest wykonanie budżetu, za sprzeczne z prawem uznaje się nieudzielenie absolutorium z innych przyczyn niż wykonanie budżetu. W roku 2015 RIO rozpoznały 12 uchwał, na postawie których nie udzielono organowi wykonawczemu absolutorium. W wyniku badania nadzorczego stwierdzono, iż połowa z nich została podjęta z istotnym naruszeniem prawa (w związku z czym stwierdzono ich nieważność)²¹. Nieudzielenie absolutorium rodzi istotne konsekwencje. I tak, w powiatach i województwach nieudzielenie absolutorium lub odrzucenie uchwały w sprawie udzielania absolutorium jest równoznaczne ze złożeniem wniosku o odwołanie zarządu²². Natomiast w gminach uchwała o nieudzieleniu absolutorium jest tożsama z podjęciem inicjatywy w sprawie

19 Oprócz niego organy wykonawcze j.s.t. składają m.in. informację o przebiegu realizacji wykonania budżetu za I półrocze (tzw. sprawozdanie półroczne).

20 Zanim to jednak nastąpi, sprawozdanie wraz z opinią RIO o sprawozdaniu z wykonania budżetu j.s.t. rozpatrywane są przez komisję rewizyjną rady/sejmiku. Komisja rewizyjna obowiązana jest do przedstawienia organowi stanowiącemu j.s.t., w terminie do dnia 15 czerwca roku następującego po roku budżetowym, wniosku w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego.

21 *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb ...*, op. cit., s. 34.

22 Przegłosowanie (tajne) odwołania zarządu może nastąpić większością co najmniej 3/5 ustawowego składu rady/sejmiku.

przeprowadzenia referendum o odwołaniu wójta (burmistrza, prezydenta) – o ile została ona podjęta po upływie 9 miesięcy od dnia wyboru organu wykonawczego i nie później niż na 9 miesięcy przed zakończeniem jego kadencji.