



Warszawa, dnia 12 lutego 2015 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW**

BP8.022.1.2015.KML

Pan
Kazimierz Kleina
Przewodniczący Komisji
Budżetu i Finansów Publicznych

Pan
Piotr Zientarski
Przewodniczący Komisji Ustawodawczej

Senat Rzeczypospolitej Polskiej

Stanisław Poniwie Przewodniczący

W związku z ustaleniami przyjętymi w dniu 15 stycznia 2015 r. na wspólnym posiedzeniu Komisji Budżetu i Finansów oraz Komisji Ustawodawczej Senatu RP dotyczącymi sporządzenia opinii w przedmiocie rozwiązań zaproponowanych w projekcie ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych (druk senacki nr 742), przedstawiam następujące stanowisko, które podlegało procedurze uzgodnień z pełniącymi rolę organów założycielskich instytucji gospodarki budżetowej Ministrami, Szefem Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz Szefem Kancelarii Prezydenta RP.

Senacki projekt ustawy przewiduje zmianę ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm., dalej ustawa o finansach publicznych) poprzez doprecyzowanie przepisów regulujących zasady działalności instytucji gospodarki budżetowej (zwanych dalej IGB), mając na celu poprawę efektywności oraz przejrzystości finansów publicznych.

1. Zmiany w art. 24 ustawy o finansach publicznych.

Proponowane zmiany zmierzają do ustawowego zdefiniowania zastosowanego w powyższym przepisie terminu „środki z poprzedniego okresu”, jako zysku instytucji gospodarki budżetowej wypracowanego w poprzednich latach i pozostającego w jej dyspozycji.

Za uzasadnione należy uznać dążenie do uregulowania kwestii ponoszenia przez instytucje gospodarki budżetowej kosztów do wysokości uzyskanych przychodów i środków z poprzedniego okresu w sposób niebudzący wątpliwości. Należy jednakże wskazać, iż zaproponowane zmiany do art. 24 ust. 3 ustawy o finansach publicznych wymagają modyfikacji.

Użyte w definiowanym przez Senat artykule pojęcie zysku występuje na gruncie przepisów o rachunkowości, gdzie zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.) przez przychody i zyski

(nadzwyczajne) rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Natomiast przez koszty i straty (nadzwyczajne) rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Zysk to różnica (dodatnia) między ww. przychodami i zyskami a kosztami i stratami. Wykazywany w sporządzanym przez IGB sprawozdaniu finansowym zysk stanowi kategorię memorialową i nie należy go utożsamiać ze stanem środków pieniężnych na rachunku bankowym tej jednostki. Stan środków pieniężnych i jego zmiany ustala się w rachunku przepływów pieniężnych sporządzanym zgodnie z zasadą kasową.

Uwzględniając zatem zaproponowany przez projektodawcę kierunek zmian ustawowych, w miejsce projektowanej regulacji, w myśl której przez środki z poprzedniego okresu należy rozumieć zysk instytucji gospodarki budżetowej wypracowany w poprzednich latach i pozostający w jej dyspozycji, proponuje się wprowadzenie następujących zmian w art. 24 ustawy o finansach publicznych:

„W art. 24:

- ust. 3 otrzymuje brzmienie:

3. Koszty instytucji gospodarki budżetowej mogą być ponoszone tylko w ramach uzyskanych przychodów, z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów pozostających w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej.

- ust. 5 otrzymuje brzmienie:

5. W planie finansowym instytucji gospodarki budżetowej w trakcie roku budżetowego mogą być dokonywane zmiany przychodów i kosztów po uzyskaniu zgody organu wykonującego funkcje organu założycielskiego, z tym że nie mogą one spowodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa i pogorszenia planowanego wyniku finansowego, z zastrzeżeniem ust. 6. O dokonanych zmianach należy niezwłocznie powiadomić Ministra Finansów.

- dodaje się ust. 6 w brzmieniu:

6. Za zgodą organu wykonującego funkcje organu założycielskiego wydaną w porozumieniu z Ministrem Finansów w trakcie roku budżetowego mogą być dokonywane zmiany planu finansowego polegające na zwiększeniu kosztów ponad planowane przychody, jednak nie więcej niż o środki pieniężne z poprzednich okresów pozostające w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej.”

Takie brzmienie przepisu wskazuje jednoznacznie, iż koszty IGB będą mogły być ponoszone do wysokości uzyskanych przychodów, przy czym możliwym będzie wykorzystanie środków pieniężnych z poprzednich okresów pozostających w dyspozycji IGB, po uzyskaniu zgody organu założycielskiego, wydanej – w związku z nałożonym w art. 174 ustawy o finansach publicznych na Ministra Finansów obowiązkiem sprawowania nadzoru i ogólnej kontroli poziomu deficytu sektora finansów publicznych – w porozumieniu z Ministrem Finansów.

2. Zmiany w art. 27 ustawy o finansach publicznych.

W projekcie ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych zaproponowano również doprecyzowanie zadań dyrektora instytucji gospodarki budżetowej dotyczących przygotowania rocznego sprawozdania z działalności instytucji, wskazując jego zakres, wraz z wprowadzeniem przepisu stanowiącego obligatoryjną delegację ustawową dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, zakresu rocznego sprawozdania z działalności instytucji gospodarki budżetowej.

Z uwagi na fakt, iż przepis art. 27 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych w obecnym brzmieniu nie wskazuje jednoznacznie, jakie sprawozdanie ma obowiązek przygotować dyrektor instytucji gospodarki budżetowej, na akceptację zasługuje inicjatywa jego doprecyzowania w sferze opracowania sprawozdania finansowego oraz odrębnego sprawozdania z działalności instytucji gospodarki budżetowej.

Resort finansów popiera propozycję dotyczącą sprawozdania finansowego, z uwzględnieniem niewielkiej modyfikacji (poprzez skreślenie wyrazów „w tym bilansu, rachunku zysków i strat“), gdyż IGB – jako jednostki sektora finansów publicznych posiadające osobowość prawną – zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Natomiast odnośnie do zmian dotyczących sprawozdania z działalności i jego zakresu, który miałby zostać określony w rozporządzeniu Ministra Finansów należy wskazać, iż wystarczające będzie w tym zakresie wprowadzenie samego obowiązku sporządzania przez dyrektora IGB takiego sprawozdania, z odesłaniem do przepisów o rachunkowości, które określają zakres informacyjny takiego sprawozdania. Z art. 49 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości wynika, że sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować w szczególności istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej jednostki. Realizacja zadań publicznych służących osiągnięciu celu w jakim utworzono IGB jest informacją istotną dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej, i w konsekwencji dane te powinny zostać przedstawione i omówione w sprawozdaniu z działalności.

W związku z powyższym proponuje się, aby zmiany w zakresie art. 27 otrzymały brzmienie:

„W art. 27 ust. 2:

- pkt 5 otrzymuje brzmienie:

5) przygotowanie rocznego sprawozdania finansowego instytucji gospodarki budżetowej;

- dodaje się pkt 6 w brzmieniu:

6) przygotowanie rocznego sprawozdania z działalności instytucji gospodarki budżetowej, którego zakres informacyjny określają przepisy art. 49 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 i 613, z 2014 r. poz. 768 i 1100 oraz z 2015 r. poz. 4).”.

Zaproponowana konstrukcja art. 27 ust. 2 pkt 6 powoduje jednocześnie brak podstaw do wprowadzania w ust. 4 delegacji ustawowej dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, zakresu przedmiotowego sprawozdania.

3. Zmiany do art. 28 ustawy o finansach publicznych.

Projektowana regulacja obejmuje wprowadzenie zmian odnośnie do gospodarowania mieniem IGB w zakresie zmian wartości majątku na skutek nieodpłatnego przekazania lub otrzymania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz źródła pokrywania strat.

Uchylenie art. 28 ust. 6 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, który przewiduje zwiększenie lub zmniejszenie funduszu instytucji gospodarki budżetowej o kwotę zmian wartości majątku będących skutkiem nieodpłatnego przekazania lub otrzymania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zasługuje na aprobatę.

Obecne brzmienie art. 28 ust. 6 pkt 2 ustawy o finansach publicznych powoduje niekorzystne dla IGB zaniżenie wyniku finansowego w związku z odnoszeniem w koszty działalności operacyjnej amortyzacji dokonywanej od wartości początkowej nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Skreślenie tego przepisu spowoduje, że będą miały w tym przypadku zastosowanie zasady ogólne wynikające z ustawy o rachunkowości, w tym art. 41. Zastosowanie zasad ogólnych oznacza, że koszty amortyzacji równoważone są pozostałymi przychodami operacyjnymi odpisywanymi z rozliczeń międzyokresowych przychodów. Zapewnia to neutralny wpływ tego zdarzenia na wynik finansowy instytucji gospodarki budżetowej.

Senacki projekt ustawy zmieniającej ustawę o finansach publicznych dodaje w art. 28 ust. 8 określający źródła pokrycia strat instytucji gospodarki budżetowej. Według tej propozycji straty pokrywane miałyby być z funduszu instytucji gospodarki budżetowej w części powstałej z zysku wypracowanego w poprzednich latach i pozostającego w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej.

Zauważenia jednakże wymaga, że w polskim systemie prawnym we wszystkich jednostkach prowadzących księgi rachunkowe (tj. zarówno w jednostkach zaliczanych do sektora finansów publicznych, jak i jednostkach gospodarczych) równowartość mienia wnoszonego przez podmioty lub organy założycielskie znajduje, na dzień utworzenia tych jednostek, swoje odzwierciedlenie w funduszu (kapitale) podstawowym. W przypadku IGB fundusz instytucji gospodarki budżetowej odzwierciedlać powinien równowartość mienia otrzymanego przez jednostkę na dzień utworzenia. Z kolei osiągnięte zyski jednostki, powinny, co do zasady, być odnoszone na podwyższenie utworzonego w tym celu funduszu zapasowego. Z tego funduszu powinny być pokrywane przez jednostkę straty netto. Należy wskazać, iż w przypadku, gdy przepisy szczególne stanowią, iż fundusz podstawowy może ulec zmniejszeniu o wartość straty netto, może to doprowadzić do „wyzerowania” tego funduszu. Ponadto należy mieć na uwadze, iż pojęcie zysku, jak wyżej wskazano w pkt 1, na gruncie ustawy o rachunkowości nie jest tożsame ze środkami pieniężnymi na rachunku bankowym IGB. Z powyższych względów niezbędne jest wprowadzenie regulacji dotyczących tworzenia, zwiększania i zmniejszania funduszu zapasowego IGB.

Wobec powyższego, proponuje się aby zmiany w zakresie art. 28 otrzymały brzmienie:

„*W art. 28:*

- *uchyla się ust. 6 pkt 2 i ust. 7,*
- *dodaje się ust. 8 w brzmieniu:*

8. Instytucja gospodarki budżetowej tworzy fundusz zapasowy z zysku netto, z przeznaczeniem na:

1) finansowanie inwestycji,

2) pokrycie straty netto.”

Przyjęcie powyższego rozwiązania oznaczałoby pozostawienie w IGB zysku również na jej potrzeby inwestycyjne, umożliwiając tym samym przeznaczenie części wypracowanego zysku np. na rozszerzenie działalności, czy inwestycje sprzyjające rozwojowi jednostki. W tym celu niezbędne będzie jednak równoczesne wyodrębnienie ze środków obrotowych równowartości funduszu zapasowego, tj. środków pieniężnych na oddzielnym koncie bankowym. W tym przypadku finansowanie inwestycji (np. nabycie lub budowa środków trwałych lub nabycie wartości niematerialnych i prawnych) nastąpi ze środków pieniężnych wyodrębnionych na rachunku bankowym. Po zrealizowaniu inwestycji niezbędne będzie przeniesienie ich równowartości z funduszu zapasowego na fundusz IGB. W tej sytuacji fundusz IGB odzwierciedlać będzie – zgodnie z art. 28 ust. 5 ustawy o finansach publicznych – wartość majątku instytucji gospodarki budżetowej.

W związku z powyższym konieczne będzie uchylene ust. 7, traktującego, iż fundusz instytucji gospodarki budżetowej zwiększa się o zysk pozostający w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej i środki z innych źródeł.

4. Termin wejścia w życie aktu prawnego.

Termin wejścia w życie aktu prawnego powinien zostać określony w sposób uwzględniający roczność planów finansowych oraz umożliwiający jednolite wypełnienie nakładanych obowiązków sprawozdawczych.

Podsumowując należy stwierdzić, iż proponowane zmiany w ustawie o finansach publicznych – w ocenie Ministra Finansów – co do zasady sprzyjają doprecyzowaniu regulacji prawnych dotyczących obszaru działania IGB.

W ocenie Ministra Finansów inicjatywa senacka, sprzyjająca spójnemu interpretowaniu i stosowaniu przepisów ustawy przez poszczególne jednostki, zasługuje na poparcie, z zaznaczeniem potrzeby wprowadzenia wskazanych w niniejszej opinii zmian.

Z poważaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Hanna Majszczyk
Hanna Majszczyk

