

Ujęcie funduszu sołeckiego w systemie rachunkowości gminy

Monika Kaczurak-Kozak*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie funduszu sołeckiego jako formy gospodarki finansowej gminy oraz wskazanie sposobu ujmowania operacji dotyczących funduszu sołeckiego w księgach rachunkowych gminy.

Metodologia badania – Metoda analizy źródeł literaturowych i dokumentów, analiza logiczna wyników badań własnych.

Wynik – W opracowaniu wykazano, że ewidencja księgowa operacji dotyczących funduszu sołeckiego nie jest ujednoczona, a przyjęta w jednostce polityka rachunkowości nie zawiera odniesień do zasad ewidencji funduszu sołeckiego.

Oryginalność/wartość – Syntetyczny opis ujęcia operacji gospodarczych związanych z funduszem sołeckim w księgach rachunkowych.

Słowa kluczowe: budżet gminy, fundusz sołecki, wydatki, ewidencja księgowa

Wprowadzenie

Podstawą gospodarki finansowej każdej gminy jest uchwała budżetowa. Jej podstawowym elementem jest budżet, rozumiany jako plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów gminy, opracowywany na okres roku budżetowego (rok kalendarzowy). W ramach budżetu gminy może być realizowana również gospodarka finansowa jednostek pomocniczych gminy. Zezwala na to art. 51 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym (Ustawa, 1990). Jednostkami pomocniczymi gminy są sołectwa, dzielnice i osiedla. Treść artykułu odnosi się do pierwszej z wymienionych jednostek. Od dnia 1 kwietnia 2009 roku gminy, w których funkcjonują sołectwa, mogą w swoich budżetach wyodrębnić tzw. fundusz sołecki. Taką możliwość dała ustawa z 20 lutego 2009 r. o funduszu sołeckim (obecnie ustawa z 21 lutego 2014 r., Dz.U. poz. 301). Celem artykułu jest umiejscowienie funduszu sołeckiego w strukturze gospodarki finansowej gminy, uwydatniając ewidencyjno-sprawozdawcze ujęcie funduszu. Przepisy o rachunkowości nie odnoszą się do tego zagadnienia. Brak jest również publikacji w tym zakresie. Wnioski końcowe stanowią rozwiązania wypracowane w praktyce, w związku z tym zastosowano metodę badania dokumentów.

* dr Monika Kaczurak-Kozak, Wydział Zamiejscowy w Sulechowie Uniwersytetu Zielonogórskiego, e-mail: m.kozak@poczta.onet.pl.

1. Charakter funduszu sołeckiego

Tworzenie funduszu sołeckiego nie jest obligatoryjne, ale rada gminy ma obowiązek podjąć uchwałę, w której wyraża zgodę bądź nie wyraża zgody na wydzielenie środków dla sołectw. Podjęcie przez radę gminy uchwały w sprawie wyrażenia zgody na wyodrębnienie funduszu sołeckiego nie jest jednoznaczne z koniecznością poniesienia wydatków w ramach funduszu sołeckiego. Obowiązek uwzględnienia w budżecie wydatków w ramach funduszu powstaje z chwilą złożenia przez sołectwo wniosku, w którym wyraża sposób przeznaczenia przysługujących mu środków (Trykozko, 2014, s. 90). Ustawodawca wyraźnie wskazuje (art. 2 ust. 5 ustawy o funduszu sołeczkim), że fundusz sołecki nie jest funduszem celowym, o którym mowa w ustawie o finansach publicznych. Stanowi on pewną wyodrębnioną w budżecie danej gminy pulę środków zarezerwowaną dla sołectw. Wysokość środków z funduszu dla danego sołectwa określa art. 2 ust. 1 ustawy o funduszu sołeczkim. Według podanego w tym przepisie algorytmu, kwota środków z tego funduszu dla danego sołectwa zależy od liczby jego mieszkańców oraz wielkości dochodów gminy. Ponadto, rada gminy może zwiększyć wysokość środków funduszu sołeckiego ponad kwotę wynikającą z wyliczonego algorytmu.

Wyodrębnianie w budżecie gminy środków funduszu sołeckiego spotyka się z opinią o rozdrabnianiu środków, które łącznie mogłyby służyć realizacji jednego, większego przedsięwzięcia. Z drugiej strony uruchomienie funduszu sołeckiego zwiększa społeczne uczestnictwo mieszkańców w sprawowaniu władzy publicznej (Lachiewicz, 2013, s. 15). O przeznaczeniu środków funduszu sołeckiego decydują bezpośrednio mieszkańcy sołectwa w trakcie zebrania wiejskiego. Zakres możliwości, jakie daje fundusz sołecki jest szeroki: od organizowania zajęć świetlicowych po kompleksowe zagospodarowanie przestrzeni publicznej. Przedsięwzięcia finansowane z funduszu sołeckiego w gminach mają podobny charakter. Dotyczą głównie: dróg gminnych, domów i ośrodków kultury, świetlic i klubów, oświetlenia ulic, placów i dróg oraz utrzymania zieleni, obiektów sportowych. Należy zaznaczyć, że zadania finansowane ze środków funduszu muszą mieścić się w katalogu zadań własnych gminy, służyć poprawie warunków życia mieszkańców oraz być zgodne ze strategią rozwoju gminy. Według danych GUS (dane za 2015 r.), wydatki z funduszu sołeckiego stanowią 0,2% wydatków ogółem jednostek samorządu terytorialnego, w tym w gminach 0,4% ich wydatków.

Gminom, z tytułu wykonania wydatków z funduszu sołeckiego, należy się częściowy zwrot środków z budżetu państwa. Wpłata dokonywana jest w roku następnym po finansowym wykonaniu wydatków funduszu sołeckiego w formie dotacji celowej. Kwota zwrotu zależy od relacji właściwych dla konkretnej gminy współczynników K_b i K_{bk} , ustalanych według zasad podanych w art. 2 ust. 5–9 ustawy o funduszu sołeczkim. Zwrot nie dotyczy wydatków z puli dodatkowej środków funduszu sołeckiego, o której zadecydowała rada gminy.

Zainteresowanie gmin funduszem sołeczkim wzrasta (tab. 1). Od 2010 roku, w którym po raz pierwszy można było wyodrębnić w budżecie jednostki samorządu terytorialnego środki w ramach funduszu sołeckiego, do 2015 roku liczba jednostek samorządu terytorialnego

wzrosła o 378, tj. 38%. Udział jednostek samorządu terytorialnego, w których utworzono fundusz sołecki systematycznie ulega zwiększeniu, z poziomu 35% w 2010 roku do około 49% ogółem jednostek w roku 2015.

Tabela 1

Liczba jednostek samorządu terytorialnego (JST) w Polsce, w których utworzono fundusz sołecki w latach 2010–2015

Wyszczególnienie	Lata					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Liczba JST ogółem	2809	2809	2809	2809	2809	2808
JST, w których utworzono fundusz sołecki, w tym:	994	1103	1140	1169	1171	1372
– gminy	903	1102	1140	1169	1170	1371
– miasta na prawach powiatu	1	1	–	–	1	1
Udział JST, w których utworzono fundusz sołecki w JST ogółem (%)	35,39	39,27	40,58	41,62	41,69	48,86

Źródło: opracowanie na podstawie: *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego* (2015), s. 17, (2016), s. 18.

2. Zasady wydatkowania środków funduszu sołeckiego

Sołectwa, jako jednostki pomocnicze gminy, nie posiadają osobowości prawnej, nie mają zdolności do zawierania umów, nie prowadzą również własnych ksiąg rachunkowych. Środki, którymi dysponują, pochodzą z budżetu gminy, stanowiąc jego wyodrębnioną część. Powoduje to, że podlegają one takim samym zasadom, jakie obowiązują przy wydatkowaniu środków bezpośrednio z budżetu gminy. Wydatki dokonywane z funduszu sołeckiego są zatem wydatkami publicznymi. W myśl art. 44 ustawy o finansach publicznych (Ustawa, 2009), muszą być dokonywane w sposób celowy, oszczędny i terminowy oraz zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Ponoszone są na cele i w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej gminy. Ujęte w uchwale budżetowej kwoty wydatków stanowią nieprzekraczalny limit. Środki funduszu sołeckiego niewykorzystane w danym roku wygasają (zasada roczności budżetu). Ze względu na ich publiczny charakter, do środków funduszu sołeckiego mają zastosowanie również zasady jawności i przejrzystości, wskazane w ustawie o finansach publicznych. Przejrzystość odnosi się do stosowania jednolitych zasad klasyfikacji środków publicznych, rachunkowości oraz sprawozdawczości.

Budżet gminy, którego częścią jest fundusz sołecki, wykonuje jej zarząd, tj. wójt (burmistrz, prezydent miasta). Sprawuje on również ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu gminy. Wójt wykonuje zadania przy pomocy urzędu gminy. W myśl art. 249 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, w planie finansowym urzędu gminy ujmuje się wszystkie wydatki budżetowe

nieujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych, w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego gminy i jej zarządu. Plan finansowy urzędu gminy sporządza się w układzie uwzględniającym klasyfikację budżetową. Oznacza to, że wydatki związane z realizacją zadań sołectwa umieszcza się w planie finansowym urzędu gminy oraz określa się je według działów, rozdziałów i paragrafów.

Podstawę zapisów w księgach rachunkowych stanowią dowody dotyczące wydatków ponoszonych z funduszu sołeckiego. Nie wszystkie zadania realizowane przez sołectwo są finansowane z funduszu sołeckiego. Każdy dokument związany z wydatkami danego sołectwa musi zostać opisany i zawierać informację, że realizacja danego wydatku odbywa się w ramach funduszu sołeckiego.

Gminy prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Szczególne zasady rachunkowości dotyczące ewidencji księgowej, wyceny oraz sprawozdawczości finansowej zostały określone przez Ministra Finansów w rozporządzeniu z 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Rozporządzenie, 2010). Wskazane rozporządzenie ma zastosowanie również do środków pochodzących z funduszu sołeckiego.

3. Ewidencja księgowa funduszu sołeckiego

Umieszczenie w planie finansowym urzędu gminy wydatków z funduszu sołeckiego powoduje, że ich ewidencja odbywa się na poziomie ksiąg rachunkowych urzędu gminy. Stanowi ona zatem integralną część ewidencji księgowej urzędu gminy. Odbywa się przy wykorzystaniu kont planu kont urzędu jako jednostki budżetowej¹. Ze względu na obowiązek sprawozdawczy oraz prawidłowe rozliczenie zadania finansowanego z funduszu sołeckiego przez dane sołectwo, należy prowadzić odrębną ewidencję operacji finansowych związanych ze środkami tego funduszu. W tym celu wskazane jest wprowadzenie do zakładowego planu kont dodatkowych (odrębnych) kont: syntetycznych, analitycznych, pozabilansowych.

W praktyce² spotyka się różne rozwiązania ewidencyjne operacji związanych z wykorzystaniem środków funduszu sołeckiego, mniej lub bardziej szczegółowe. Ewidencja odbywa się na różnych poziomach, tzn.

- dodatkowych kontach syntetycznych,
- dodatkowych kontach analitycznych,
- częściowo na kontach syntetycznych oraz kontach analitycznych,
- dodatkowych kontach pozabilansowych.

¹ W załącznikach do rozporządzenia z 5 lipca 2010 r. zawarty jest m.in. plan kont do ewidencji operacji gospodarczych zachodzących w urzędzie gminy (jako jednostce budżetowej).

² Wynik analizy zarządzeń wójtów w sprawie procedur ustalania i wydatkowania funduszu sołeckiego.

Wydatki z funduszu sołeckiego są traktowane analogicznie do wydatków budżetowych. Oznacza to, że ich realizacja podlega takim samym procedurom oraz identycznej klasyfikacji budżetowej, jak w przypadku innych wydatków budżetu gminy. Jest to widoczne w wewnętrznych procedurach wydatkowania środków w ramach funduszu sołeckiego. Na potrzeby realizacji celu artykułu przeanalizowano 23 zarządzenia wójtów/burmistrzów w sprawie procedur ustalania i wydatkowania funduszu sołeckiego. Wnioski z analizy zarządzeń są następujące:

1. Większość zbadanych gmin (14) wskazuje ogólnie, iż wszelkie wydatki z funduszu sołeckiego ponoszone są zgodnie z ustawą o finansach publicznych oraz obowiązującymi w urzędzie gminy procedurami dotyczącymi gospodarki finansowej, a ewidencja księgowa środków funduszu sołeckiego odbywa się w ramach ksiąg rachunkowych urzędu, zgodnie z obowiązującą w nim polityką rachunkowości.
2. W części gmin (5) uszczegółowiono powyższe zapisy, podkreślając konieczność ewidencji księgowej kosztów i wydatków poniesionych w ramach funduszu sołeckiego według obowiązującej klasyfikacji budżetowej. Podkreślono, że ewidencję środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych zakupionych w ramach funduszu sołeckiego, prowadzi się syntetycznie łącznie ze środkami trwałymi i pozostałymi środkami trwałymi zakupionymi w urzędzie gminy.
3. Nieliczne spośród zbadanych gminy (2) odnoszą się bezpośrednio do zasad ewidencji, podając dodatkowo konta (bilansowe oraz pozabilansowe) służące do ewidencji operacji związanych z finansowaniem wydatków w ramach funduszu sołeckiego. Są to konta stosowane w księdze urzędu gminy: 130-Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków z funduszu sołeckiego, 223-Rozliczenie wydatków budżetowych, 310-Materiały oraz 980-Plan finansowy wydatków budżetowych, 998-Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego. Dodatkowo wskazują, że w zakresie niewymienionych kont, obowiązuje zakładowy plan kont urzędu gminy.
4. Niektóre gminy (2 przypadki), które wprowadzają do ewidencji wydatków z funduszu sołeckiego dodatkowe konto pozabilansowe 955-Fundusz Sołecki. Przypisuje się na nim zadania każdego sołectwa w danym roku budżetowym finansowane z funduszu sołeckiego oraz wartość zrealizowanych wydatków w ramach funduszu. Na dzień 31 grudnia danego roku niewykorzystane środki zostają przeksięgowane, gdyż konto na koniec roku nie wykazuje salda. Do konta 955 prowadzi się ewidencję analityczną w podziale na sołectwa oraz według podziałek klasyfikacji budżetowej. Wydatki z funduszu sołeckiego mogą być na tym koncie ewidencjonowane na bieżąco lub zbiorczo na koniec miesiąca.

Dodatkowym zagadnieniem, na które należałoby zwrócić uwagę, jest kwestia zwrotu z budżetu państwa wydatków ponoszonych z funduszu sołeckiego. W przypadku, gdy fundusz sołecki składa się z puli podstawowej (ustalanej według algorytmu) oraz dodatkowej (uchwalonej przez radę), niezbędne jest nie tylko wyodrębnianie wydatków dokonywanych w ramach funduszu, ale również wewnętrzne rozróżnienie źródła finansowania. Zwrot z budżetu państwa dotyczy bowiem tylko wydatków dokonanych z puli podstawowej. Jak

wskazuje W. Lachiewicz (2013, s. 40), zarówno w planowaniu budżetu, jak i jego wykonaniu niezbędne jest wyodrębnianie środków z algorytmu ustawowego od puli uzupełniającej i od możliwej puli środków statutowych. Dlatego w ewidencji księgowej powinno się wyodrębnić zarówno zaangażowanie limitu wydatku sołeckiego pochodzącego z puli z art. 2 ust. 1 ustawy o funduszu sołeckim, jak i wykonanie tego rodzaju wydatku – poprzez odpowiedni opis na fakturze lub rachunku. Zaniechanie takiego sposobu postępowania przy ewidencji wydatków może skutkować umieszczeniem we wniosku o zwrot niewłaściwej kwoty.

4. Ujęcie wydatków z funduszu sołeckiego w sprawozdawczości budżetowej oraz dokumentacji zasad rachunkowości

Wydatki wykonane z funduszu sołeckiego należy księgować w sposób umożliwiający uzyskanie informacji wymaganych w sprawozdaniu budżetowym Rb-28S-z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego. W sprawozdaniu tym (kolumna 10) powinny być zamieszczone wydatki faktycznie poniesione w danym roku sprawozdawczym (ujęcie kasowe), w szczególności klasyfikacji budżetowej. Źródłem danych są zapisy ewidencyjne na stronie Ma konta 130-Rachunek bieżący jednostki. Oznacza to, że w ewidencji księgowej wydatki dokonywane w ramach tego funduszu powinny być wyraźnie wydzielone. Z drugiej strony, stosowanie uproszczonej ewidencji (konta: 130-Rachunek bieżący jednostki, 223-Rozliczenie wydatków budżetowych) spełnia wymóg sprawozdawczy, ograniczający się do podania kwoty zrealizowanych wydatków z funduszu sołeckiego (z uwzględnieniem klasyfikacji budżetowej).

Ewidencja księgowa wydatków funduszu sołeckiego powinna być realizowana według dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości. Z analizy przykładowych zarządzeń wójtów/burmistrzów w tej sprawie³ wynika, że zapis w regulaminie wydatkowania środków z funduszu sołeckiego, wskazujący na realizację wydatków zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami dotyczącymi gospodarki finansowej, wyczerpuje konieczność uszczegółowienia tego zagadnienia w polityce rachunkowości⁴. Kontrola funduszu sołeckiego przeprowadzona z inicjatywy Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych (KR RIO) w 2012 roku wykazała, że „gminy zasadniczo zauważyły potrzebę wydziałania w księgach rachunkowych wydatków wykonanych w ramach funduszu sołeckiego, jednakże rzadko miało to umocowanie w regulacjach wewnętrznych”. Spośród 75 zbadanych przez KR RIO gmin w 2010 roku oraz 76 w 2011 roku, odpowiednio 18 i 24 gminy określiły w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości zasady ewidencji wydatków wykonanych z funduszu sołeckiego. Liczba gmin, w których faktycznie wyodręb-

³ W gminach, w których wyodrębniono fundusz sołecki.

⁴ Potwierdza to wyjaśnienie jednego ze skarbników w trakcie kontroli gospodarki finansowej gminy przeprowadzanej przez RIO. Odpowiadając na zarzut braku odrębnego określenia zasad ewidencji funduszu sołeckiego w dokumentacji zasad rachunkowości, wskazał na „brak takiej potrzeby”, gdyż wydatki dokonywane w ramach funduszu pozostają wydatkami budżetu (*Wystąpienie pokontrolne*, www.bip.zielonagora.rio.gov.pl).

niano w księgach wydatki wykonane w ramach funduszu sołeckiego, wyniosła odpowiednio 64 i 68⁵.

Uwagi końcowe

Gwarancją rzetelnego i terminowego rozliczenia wydatków ponoszonych z funduszu sołeckiego jest prawidłowy sposób ich ewidencji. Właściwe wyodrębnienie operacji dotyczących wykorzystania środków z funduszu sołeckiego umożliwia również kontrolę prawidłowości ich wykorzystania (zgodnie z planem). Ewidencja księgowa wydatków funduszu sołeckiego odbywa się w księgach rachunkowych urzędu gminy. Jak pokazuje praktyka, wyodrębnienie funduszu sołeckiego może nastąpić na poziomie syntetycznym, analitycznym, jak również pozabilansowo. Istotne jest, aby ewidencja wydatków ponoszonych z funduszu sołeckiego odbywała się według klasyfikacji budżetowej. Należy również wskazać sołectwo, którego dotyczy dany wydatek. W polityce rachunkowości gmin, w których funkcjonuje fundusz sołecki, powinny znaleźć się odniesienia do ewidencji środków funduszu sołeckiego. W praktyce rzadko prezentowane zagadnienie znajduje swoje umocowanie w dokumentacji zasad rachunkowości gminy. Uzyskanie wymaganych informacji o wydatkach z funduszu sołeckiego może zapewniać również stosowany w urzędach gmin program finansowo-księgowy, posiadający funkcje oznaczania operacji odpowiednimi kodami. Stosowanie takiego systemu oznaczeń również musi zostać usankcjonowane w polityce rachunkowości.

Literatura

- Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2014* (2015). Warszawa: GUS. Pobrano z: <http://www.stat.gov.pl> (16.02.2017).
- Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego 2015* (2016). Warszawa: GUS. Pobrano z: <http://www.stat.gov.pl> (16.02.2017).
- Informacja o wynikach kontroli koordynowanej funduszu sołeckiego przeprowadzonej w 2012 roku*. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, RIO w Białymstoku. Pobrano z: www.bip.bialystok.rio.gov.pl (18.02.2017).
- Lachiewicz, W. (2013). *Gospodarka finansowa sołectw na podstawie ustawy o funduszu sołeczym oraz w ramach ustaleń statutu gminy i statutu sołectwa*. Warszawa: Stowarzyszenie Liderów Lokalnych Grup Obywatelskich.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Dz.U. 2013, poz. 289 z późn. zm.

⁵ W praktyce wyodrębnienie wydatków w ramach funduszu sołeckiego może zapewniać stosowany system komputerowy, który umożliwia oznaczenie oraz identyfikację wydatków dokonywanych w ramach funduszu sołeckiego.

Trykozko, R. (2014). *Model uprawnień jednostki pomocniczej w procesach planowania i wykonywania budżetu gminy*. Warszawa: Sieć obywatelska – Watchdog Polska.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych .Dz.U. 2016, poz. 1870 z późn. zm.

Ustawa z 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim. Dz.U. poz. 301.

Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Dz.U. 2016, poz. 446 z późn. zm.

THE INTERGRATION OF THE SOLECKI FOUND INTO THE COMMUNITY'S ACCOUNTANCY

Abstract: *Purpose* – The introduction of the sołecki found as an example of the community's financial economy and the method of the sołecki found transactions integration into the community's accounting books.

Design/methodology/approach – The method of analysis of the sources and documents, the logical analysis of own research results.

Findings – The research papers indicates that the accounting record of the sołecki found transactions is not uniform and the accounting policy applied in the examined unit does not include any references to the sołecki found record rules.

Originality/value – The synthetic description of the economic transactions related to the sołecki found in the accounting books.

Keywords: budget of the commune, sołecki fund, expenses, accounting record

Cytowanie

Kaczurak-Kozak, M. (2017). Ujęcie funduszu sołeckiego w systemie rachunkowości gminy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 97–104. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-09.