

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi
ul. Dąbrowskiego 10, 90-431 Łódź
tel. 42 636 69 11, fax 42 636 74 24
regon 1470428076, NIP 725-10-38-966

Łódź, dnia 18 czerwca 2018 r.

Pani
Zdzisława Wasążnik
Ministerstwo Finansów
Dyrektor Departamentu
Finansów Samorządu Terytorialnego

WK – 6210/26/2018

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi zwraca się z prośbą o wyrażenie opinii dotyczącej sposobu ujmowania w ewidencji księgowej jednostek samorządu terytorialnego, a w konsekwencji w planie budżetu i sprawozdawczości, operacji polegających na nabyciu przez te jednostki obligacji skarbowych Skarbu Państwa, na podstawie art. 48 ust.1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2077).

Zgodnie z powołanym art. 48 ust.1 ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9 pkt 2, 8 i 11, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14, z wyłączeniem wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, mogą dokonywać lokat wolnych środków, z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji z budżetu:

- 1) w skarbowych papierach wartościowych;
- 2) w obligacjach emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 4) w formie depozytu u Ministra Finansów.

Czy można uznać za prawidłowe założenie, że lokowanie wolnych środków odbywa się zgodnie z reżimami prawnymi aktualnymi dla poszczególnych, dopuszczonych przez ustawodawcę, form lokowania, co oznaczałoby że w zakresie skarbowych papierów wartościowych stosowane powinny być przepisy ustawy o finansach publicznych, a nie przepisy ustawy Prawo bankowe (mimo, że ustawodawca mówi literalnie o „dokonywaniu lokat wolnych środków”).

Zgodnie z art. 40 ust.1 ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie.

Stosownie do art. 95 ust. 1 ww. ustawy, skarbowy papier wartościowy jest papierem wartościowym, w którym Skarb Państwa stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela takiego papieru, i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia, które może mieć charakter pieniężny lub niepieniężny. Skarbowe papiery wartościowe o terminie wykupu dłuższym niż rok to, stosownie do art. 96 pkt 2 ustawy, przede wszystkim obligacje skarbowe. Ponadto, art. 100 ustawy wskazuje, że obligacja skarbową jest papierem wartościowym oferowanym do sprzedaży w kraju lub za granicą, oprocentowanym w postaci dyskonta lub odsetek, która sprzedawana jest na rynku pierwotnym z dyskontem albo według wartości nominalnej lub powyżej wartości nominalnej i wykupywana po upływie okresu, na jaki została wyemitowana.

Dla rozstrzygnięcia kwestii sposobu ewidencji operacji nabycia obligacji decydujące wydaje się rozstrzygnięcie z jakim instrumentem finansowania mamy do czynienia.

Stosownie do § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 277), obligacje zaliczane są do pożyczek udzielonych i należności własnych. Zgodnie z zawartym we wskazanym przepisie unormowaniem, do pożyczek udzielonych i należności własnych zalicza się także obligacje i inne dłużne instrumenty finansowe nabyte w zamian za wydane bezpośrednio drugiej stronie kontraktu środki pieniężne, jeżeli z zawartego kontraktu jednoznacznie wynika, że zbywający nie utracił kontroli nad wydanymi instrumentami finansowymi. W celu ustalenia, czy warunek ten jest spełniony, stosuje się odpowiednio postanowienia § 11 ust. 2¹.

W konsekwencji, w ewidencji organu (budżetu) nabyte obligacje skarbowe powinny być ujmowane na koncie 250 – Należności finansowe, które służy do ewidencji należności zaliczanych do należności finansowych, a w szczególności z tytułu udzielonych pożyczek. Na stronie Wn konta 250 ujmuje się powstanie i zwiększenie należności finansowych, a na stronie Ma - ich zmniejszenie. W bilansie, należności z tytułu nabycia obligacji skarbowych powinny zostać wykazane w pozycji II.1 Należności finansowe, w rozbiciu na należności krótkoterminowe II.1.1 i długoterminowe II.1.2 - w zależności od okresu pozostałego do ich wykupu od dnia bilansowego.

Taki wniosek przesądza z kolei o sposobie ujmowania omawianych operacji w planie budżetu. Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki a podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym jest uchwała budżetowa (art. 211 ustawy o finansach publicznych). Elementy obligatoryjne uchwały budżetowej wskazane zostały w art. 212 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, do których zaliczono między innymi łączną kwotę

¹ Analiza § 11 ust.2 rozporządzenia pozwala przyjąć, że w przypadku obligacji skarbowych warunek braku utraty kontroli jest spełniony.

planowanych przychodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Także wieloletnia prognoza finansowa określa dla każdego roku objętego prognozą przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 226 ust.1 pkt 5 ustawy o finansach publicznych). Biorąc zatem pod uwagę wyżej wskazane przepisy, w budżecie – jako planie rocznym – należy ująć przychody, które mogą być faktycznie (kasowo) wykonane w danym roku budżetowym z tytułu wykupu obligacji przez emitenta – Skarb Państwa, jeżeli w danym roku przypada termin ich wykupu oraz rozchody, które w danym roku mają zostać wykonane z tytułu zakupu obligacji skarbowych.

Sumując, nabycie przez jednostkę samorządu terytorialnego obligacji skarbowych, na podstawie art. 48 ust.1 ustawy o finansach publicznych, jest rozchodem budżetu, a uzyskane w ten sposób aktywa są ewidencjonowane jako należności budżetu na koncie 250, analogicznie do udzielonych pożyczek. Przychody i rozchody w powyższym zakresie, z uwagi na długoterminową perspektywę obligacji skarbowych (wykup powyżej roku) planowane są w budżecie jednostki samorządu terytorialnego.

Przedstawiając powyższe stanowisko proszę o opinię w powyższej sprawie.

Z poważaniem

PREZES
Regionalnej Izby Rachunkowej w Łodzi
dr Ryszard Paweł Krawczyk

