

dr Monika Wakuła

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

Kierunki zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego

Directions of changes in reporting of units of territorial self-government

Streszczenie: Sprawozdawczość obejmuje swym zakresem usystematyzowane zbiory informacji tworzonych zarówno przez rachunkowość, jak i poza nią. Te informacje powinny być przydatne w podejmowaniu decyzji zarządczych, dokonywaniu oceny sytuacji finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Obecnie obowiązujący system sprawozdawczości w sektorze samorządowym nie w pełni dostarcza potrzebnych danych. Dlatego też potrzebne są w nim zmiany mające na celu wypracowanie takich form sprawozdań, które będą spełniać cele statystyczne i informacyjne budżetu państwa, a jednocześnie zaspokoją potrzeby informacyjne jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zarządzania oraz oceny prowadzonej gospodarki finansowej.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość, zmiany, rachunkowość, samorząd terytorialny

Abstract: Reporting includes a systematised collection of information created by accounting and outside accounting. The information should be useful in taking managing decisions and evaluating the financial situation of a unit of territorial self-government. The present system of reporting in the self-governing sector does not provide such data. Therefore, changes are needed that would aim at implementing such forms of reporting that will fulfill the statistical and informative goals of the state budget and will satisfy the informative needs of units of the territorial self-government within the scope of managing and evaluating the conducted financial economy.

Keywords: reporting, changes accountancy, local government units

Wstęp

Podstawowym systemem informacyjnym w jednostkach gospodarczych jest rachunkowość. Jego istotą jest odzwierciedlenie w mierniku pieniężnym sytuacji majątkowej i finansowej jednostek oraz ujmowanie zachodzących w nich zdarzeń gospodarczych w sposób kompletny i wszechstronny za pomocą specyficznych metod, form, rozwiązań organizacyjnych i technicznych. Ze względu na szeroki zakres jednostek zobligowanych do jej prowadzenia wskazać można różne rodzaje rachunkowości. W przypadku jednostek funkcjonujących w ramach sektora finansów publicznych mówi się o rachunkowości budżetowej. Jedną z jej funkcji jest zestawienie informacji o stanie majątkowo-finansowym w sprawozdaniach obligatoryjnych i fakultatywnych.

Sporządzane obecnie w jednostkach samorządu terytorialnego sprawozdania nie dostarczają właściwych informacji wykorzystywanych na potrzeby za-

rzządzania. Szczególne znaczenie należy przypisać wprowadzeniu zmian, które przyczynią się do uzyskania pełnej i wiarygodnej informacji niezbędnej do właściwego podejmowania decyzji, dotyczących alokacji zasobów i realizacji procesów wytwórczych, a w konsekwencji do racjonalizacji wydatków budżetowych.

Celem artykułu jest próba identyfikacji zmian jakich można dokonać w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego aby była ona przydatna do zarządzania tymi jednostkami.

Sprawozdawczość budżetowa i finansowa

Podstawowym źródłem informacji o wykonaniu budżetu są sprawozdania budżetowe sporządzane przez wszystkie jednostki sfery budżetowej. Obejmują one usystematyzowane zbiory informacji dotyczące osiągniętych w pewnym okresie rezultatów działalności różnych podmiotów zaliczanych do sfery finansów publicznych. Sprawozdania budżetowe sporządzane są na podstawie ksiąg rachunkowych, zgodnie z obowiązującymi normami, jednorazowo lub okresowo dla celów statystycznych lub kontrolnych¹. Zawierają one nie tylko informacje o wykonaniu budżetu w ujęciu kasowym, ale także informacje o charakterze memoriałowym. Wynika to w znacznej mierze z obowiązujących procedur ostrożnościowych dotyczących długu jednostek samorządu terytorialnego.

Dane sprawozdawczości budżetowej są prezentowane w specjalnym układzie według podziałek klasyfikacji budżetowej (działy, rozdziały, paragrafy) w sumach narastających od początku roku do końca okresu sprawozdawczego.

Zgodnie z art.18. ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 2009 roku o finansach publicznych², jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. W szczególności procesy te dotyczą³:

- gromadzenia dochodów i przychodów publicznych,
- wydatkowania środków publicznych,
- finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- finansowania potrzeb pożyczkowych z budżetu JST,
- zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne,
- zarządzania środkami publicznymi,
- zarządzania długiem publicznym,
- rozliczenia z budżetem UE.

Rodzaje, formy i sposoby sporządzania sprawozdań finansowych oraz jednostki zobowiązane do ich sporządzania określone są w drodze rozporządzenia przez Ministra Finansów (tab. 1).

Do sporządzania i przekazywania sprawozdań budżetowych są zobowiązani⁴:

- dysponentci środków budżetowych wszystkich stopni,

¹ M. Haas-Symotiuk, *Sprawozdawczość budżetowa*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.) *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2006, s. 444.

² Dz.U. z 2013 r. poz.885 ze zm.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

⁴ M. Haas-Symotiuk, *Sprawozdawczość budżetowa*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2004, s. 415.

- podmioty gospodarcze w zakresie realizowanych zadań budżetowych,
- organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego,
- urzędy i izby skarbowe,
- urzędy statystyczne,
- Ministerstwo Finansów.

Tabela 1. Wybrane rodzaje sprawozdań budżetowych

Symbol sprawozdania	Nazwa sprawozdania
Rb-27S	Miesięczne/roczne z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego
RB-27ZZ	Kwartalne z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań w zakresie administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego
Rb-PDP	Półroczne/roczne z wykonania podatkowych dochodów gminy
RB-28S	Miesięczne/roczne z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego
RB- 28 NWS	Sprawozdanie z wykonania planu wydatków jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego
RB NDS	Kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządowej
Rb-Z	Kwartalne o stanie należności
Rb- 30	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych
Rb-33	Z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego
Rb-50	Kwartalne o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań w zakresie administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

Należy zaznaczyć, że system sprawozdawczości budżetowej jest dostosowany do struktury organizacyjnej budżetu. Obowiązuje przy tym zasada, że dysponenci niższego stopnia przekazują sprawozdania dysponentom wyższego stopnia. Suma danych zaprezentowanych w sprawozdaniach jednostek i zakładów budżetowych objętych budżetem, wchodzi w zakres zbiorczego sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Oprócz sprawozdań budżetowych jednostki samorządu terytorialnego sporządzają również sprawozdania finansowe. Sprawozdawczość finansowa „obejmuje swym zakresem usystematyzowane zbiory wybranych informacji, tworzonych zarówno przez rachunkowość, jak i poza nią, charakteryzujących minioną i obecną sytuację finansowo-majątkową jednostki gospodarczej oraz wielkość osiągniętego wyniku finansowego, jako rezultatu działalności tej jednostki”⁵.

⁵ K. Sawicki, *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, Ekspert, Wrocław 2002, s. 71.

K. Sawicki definiuje sprawozdawczość finansową jako ogół sprawozdań finansowych jakie jednostki gospodarcze są zobligowane sporządzić w określonych terminach zgodnie z obowiązującymi przepisami. J. Samelak proponuje, aby pod pojęciem sprawozdawczości finansowej rozumieć usystematyzowany zbiór „wyselekcjonowanych i syntetycznych informacji o dominującym charakterze finansowym, tworzonych głównie przez rachunkowość i częściowo poza nią, odnoszących się do przeszłej i obecnej sytuacji finansowej, majątkowej oraz wyniku finansowego przedsiębiorstwa, pozwalających wyciągać wnioski dotyczące przyszłości”⁶. Z powyższych definicji można wysunąć następujący wniosek: sprawozdawczość finansowa to zbiór różnorodnych zestawień liczbowych przedstawiających dane o charakterze głównie finansowym, zarówno z obecnego, jak i poprzedniego okresu sprawozdawczego, sporządzonych dla zewnętrznych i wewnętrznych potrzeb jednostki gospodarczej. Ujęcie obok danych sprawozdawczych z bieżącego roku także danych porównawczych na dzień kończący poprzedni rok obrotowy zwiększa wartość poznawczą informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, umożliwia przeprowadzanie wnikliwej analizy, a w konsekwencji dokonywanie oceny całokształtu działalności jednostki gospodarczej oraz tendencji rozwojowych w niej zachodzących.

Sprawozdania finansowe aby mogły rzetelnie przedstawiać sytuację finansową powinny odznaczać się cechami, tj.: zrozumiałością, przydatnością, wiarygodnością, porównywalnością⁷.

Zrozumiałość wymaga od użytkowników informacji sprawozdawczej posiadania określonej wiedzy przede wszystkim z rachunkowości, finansów, prawa gospodarczego, a także wnikliwości, uwagi i kojarzenia faktów przy czytaniu informacji.

Przydatność związana jest z użytecznością informacji, które muszą ułatwiać podejmowanie decyzji przez użytkowników, pomagać im oceniać przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia poprzez potwierdzenie bądź skorygowanie ich poprzednich ocen.

Wiarygodność oznacza, że informacje nie powinny zawierać istotnych błędów, być bezstronne i wiernie odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą.

Porównywalność jest szczególnie istotna przy dokonywaniu analiz finansowych w czasie, czyli wyznaczaniu trendów w działalności podmiotu gospodarczego.

Sprawozdawczość finansowa jednostek samorządowych obejmuje:

- bilans,
- rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)
- zestawienie zmian w funduszu jednostki⁸.

Podstawę prawną sporządzania sprawozdań finansowych w sektorze samorządowym stanowi rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów

⁶ J. Samelak, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013, s. 79.

⁷ G.K. Świdarska, *Sprawozdania finansowe bez tajemnic*, Difin, Warszawa 2003, s. 2.

⁸ Z. Sobieszko-Gołąbek, *Sprawozdawczość budżetowa i finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Finanse Komunalne 2007, nr 1-2, s. 36.

jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁹.

Bilans, jako sprawozdanie finansowe, musi być sporządzony ściśle według określonego układu. Jest opracowywany na dzień bilansowy, którym może być dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Bilans ma duże znaczenie informacyjne dla decydentów zarządzających finansami jednostki samorządu terytorialnego, gdyż obrazuje aktywa i pasywa w ujęciu statycznym, co pozwala na porównania w czasie i przestrzeni¹⁰.

Po stronie aktywów w bilansie ujmuje się informacje dotyczące m.in. środków pieniężnych, należności i rozliczeń jak również innych aktywów. Środki pieniężne to środki pozyskane z tytułu gromadzenia dochodów, jak również środki pochodzące z programów Unii Europejskiej. Należności wykazuje się w podziale na długo i krótkoterminowe oraz jako należności od budżetów. Wyjaśnienia wymaga pozycja należności od budżetu, która dostarcza informacji o stanie rozliczeń dochodów budżetowych realizowanych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego, jak również o kwocie dochodów należnych jednostce z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych¹¹.

Strona pasywna bilansu informuje o kwocie zobowiązań, aktywach netto budżetu oraz innych pasywach. W bilansie wykazuje się stany poszczególnych pozycji i aktywów i pasywów na początek i koniec roku. Sprzyja to badaniu i ocenie dynamiki zmian składników majątkowych i źródeł ich finansowania. Dane poszczególnych pozycji bilansu powinny być zweryfikowane o wyniki inwentaryzacji i doprowadzone do zgodności z rzeczywistością.

Obecnie dużego znaczenia analitycznego nabiera sporządzanie przez jednostki samorządu terytorialnego skonsolidowanego bilansu. Bilans ten jest częścią sprawozdawczości finansowej, którego wzór został określony w załączniku cytowanego rozporządzenia. Stanowi on zestawienie łącznych bilansów sporządzanych przez poszczególne jednostki sektora samorządowego, jak również bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządowej wraz z podległymi i zależnymi jednostkami organizacyjnymi¹².

Elementem rocznego sprawozdania finansowego jednostek samorządowych jest rachunek zysków i strat. Obowiązek jego sporządzania został wprowadzony w roku 2006 i zbliżył rachunkowość jednostek sektora publicznego do rachunkowości podmiotów komercyjnych. Według obowiązującego w Polsce prawa bilansowego sporządza się go na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Ustawa o rachunkowości wskazuje, iż w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy¹³. Wszelkie przychody osiągnięte w bieżącym roku obrotowym i związane z nimi koszty są kwalifikowane do ujęcia

⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

¹⁰ M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzie, decyzje, procesy*. PWN, Warszawa, 2006 s.136.

¹¹ K. Winiarska. A.J. Wołoszyn, *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 326.

¹² B. Kozyra, *Skonsolidowany bilans jednostek samorządu terytorialnego za 2005 rok (wybrane zagadnienia)*, Finanse Komunalne, 2006 nr 10 s. 37.

¹³ Ustawa z dnia 29 września 2013 r. o rachunkowości Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

w rachunku zysków i strat danego roku obrotowego, niezależnie od tego, kiedy zostaną zapłacone (zasada memoriałowa). Natomiast, jeśli koszty wiążą się z powstaniem przychodów w przyszłych okresach obrachunkowych, to należy je przenieść na te okresy, kiedy powstają przychody (zasada współmierności przychodów i kosztów). Rachunek zysków i strat prezentuje wielkości strumieniowe, a przez to, że sporządzony jest w układzie drabinkowym, umożliwia monitorowanie wyników cząstkowych.

Rachunek zysków i strat w jednostkach samorządowych może być sporządzany wyłącznie w wariantcie porównawczym. Wynika z tego że rezultat z działalności podstawowej ustalany jest przy użyciu kosztów układu rodzajowego. Jednak do 2010 roku, w gminach z kont tego układu funkcjonowały tylko „Koszty według rodzaju” i „Amortyzacja”. Pełen układ rodzajowy został wprowadzony Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010.

Istotnym elementem rocznego sprawozdania finansowego jest zestawienie zmian w funduszu jednostki. Przedstawia ono stan oraz zwiększenia i zmniejszenia funduszu własnego jednostki w roku obrotowym ze wskazaniem na przyczyny tych zmian.

Analiza sprawozdań finansowych w praktyce spełnia następujące funkcje:

- dostarcza niezbędnych materiałów do kierowania gospodarką finansową,
- pozwala wykryć nieprawidłowości w toku wykonywania planów finansowych w zakresie: realizacji dochodów, dokonywania wydatków, ponoszenia kosztów wykonywania zadań rzeczowych, gospodarki środkami rzeczowymi i pieniężnymi,
- dostarcza materiałów liczbowych i wniosków niezbędnych do sporządzania budżetu na rok następny,
- dostarcza materiałów wykorzystywanych do przeprowadzenia kontroli finansowej w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego.

Dysfunkcje sprawozdawczości w jednostkach samorządu terytorialnego

Sprawozdawczość budżetowa powinna dostarczać wielu informacji wykorzystywanych na potrzeby zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. W obecnym kształcie, gdzie sprawozdania budżetowe obejmują zestawienia liczbowe sporządzone według podziałek klasyfikacji budżetowej w sumach narastających od początku okresu sprawozdawczego na podstawie systemu ewidencji księgowej sprawozdawczość nie spełnia w pełni swojej funkcji. Istnieje wiele barier utrudniających pełne wykorzystanie końcowego etapu rachunkowości w zarządzaniu jednostką samorządu terytorialnego.

Podstawowym problemem jest cel, w jakim sporządza się sprawozdania budżetowe. Odnosi się on w głównej mierze do statystyki budżetu państwa. Nie uwzględnia on celów zarządczych i audytowych jednostek samorządu terytorialnego jak też specyfiki danej wspólnoty samorządowej i potrzeb informacyjnych jej organów.

Kolejną barierą utrudniająca pełne wykorzystanie sprawozdawczości budżetowej do celów zarządczych jest stosowana w rachunkowości jednostek

samorządu terytorialnego zasada kasowa¹⁴. Kasowy system ewidencji operacji gospodarczych nie uwzględnia wielu zdarzeń ekonomicznych. Konsekwencją tego jest brak w sprawozdawczości zdarzeń i procesów gospodarczych, które nie są związane z bezpośrednim, czyli kasowym ich ujęciem. Zaznaczyć należy również, że w sprawozdaniach budżetowych ujmowane są środki, które jeszcze nie wpłynęły na rachunek budżetu np. udziały w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa, a brak jest natomiast informacji o środkach, które znajdują się już na rachunku jednostki, ale dotyczą budżetu roku następnego (np. styczniowa rata subwencji oświatowej)¹⁵.

Skuteczne zarządzanie jednostką samorządu terytorialnego i właściwą ocenę sytuacji finansowej mogą utrudniać ustawowe terminy sporządzania sprawozdań budżetowych. Powoduje to znaczne opóźnienie w zakresie prezentacji stanu realizacji procesów budżetowych, jakie mają miejsce w trakcie wykonywania budżetu.

Dysfunkcją w sprawozdawczości budżetowej jest brak ciągłości finansowej pomiędzy poszczególnymi okresami. Wynika to z niesporządzania przez samorządy sprawozdania z przepływów pieniężnych.

W jednostkach samorządu terytorialnego nie ma możliwości dokonania oceny rzeczywistego wpływu zobowiązań na sytuację finansową. Obecny rachunek zobowiązań zalicza do długu tylko kredyty, pożyczki i papiery wartościowe pomijając inne niewymagalne zobowiązania.

Jak wspomniano wcześniej, sprawozdanie finansowe jednostek sektora samorządowego obejmuje: bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Analiza bilansu i zestawiania zmian w funduszu jednostki wykazała że oba sprawozdania się wzajemnie uzupełniają. Znajdują się tam pozycje, które są podobne nie tylko z nazwy, ale również mają ten sam sens.

Niewątpliwie mankamentem obecnie obowiązującej sprawozdawczości jest brak obowiązku sporządzania informacji opisowej sprawozdania finansowego. Użytkownik sprawozdania dostaje tylko informacje liczbowe o zasobach kontrolowanych przez jednostkę i źródłach ich finansowania na określony moment bilansowy, ogólną informację o kosztach według przyjętej klasyfikacji, przychodach, wyniku finansowym za dany rok obrotowy oraz stanie funduszu jednostki na początek i koniec roku a także o jego zmianach i ich przyczynach. Brak części opisowej uniemożliwia użytkownikom pozyskanie

¹⁴ W rachunkowości, prowadzonej według zasady kasowej, podstawowymi kategoriami są przepływy środków pieniężnych. W tym ujęciu transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach niezależnie od momentu realizacji umowy tylko wtedy, gdy następuje faktyczny wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy lub ich wypłata. Konsekwencją tego może być zaksięgowanie dochodów i wydatków budżetowych w innym roku obrachunkowym niż ten, którego dotyczą. Przy zastosowaniu tej metody podstawowym problemem jest posiadanie odpowiedniej ilości środków pieniężnych w określonym czasie, ich wydatkowanie zgodnie z paragrafem i we właściwej ilości, a nie zadanie, na które środki finansowe zostały przeznaczone; B. Filipiak., *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa, s. 179.

¹⁵ B. Filipiak, *Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w ocenie audytowej JST*, [w:] P. Tarno (red.), *Kwartalnik Regionalnej Izby Obrachunkowej*, Wydawnictwo RIO Zielona Góra, Zielona Góra 2008, s. 85.

dotychczasowych objaśnień o wykazywanych w sprawozdaniu informacjach liczbowych¹⁶.

Rachunek zysków i strat ma na celu dostarczenie informacji o wynikach finansowych jednostki. Prezentowane w nim dane, podobnie jak w innych sprawozdaniach, powinny być zrozumiałe, rzetelne, obiektywne, pozbawione błędów. Ocena tego sprawozdania w jednostkach samorządu terytorialnego pozwala na stwierdzenie że nie spełnia ono wyżej wymienionych cech. Wynika to zarówno z przyczyn metodologicznych, merytorycznych jak i systemowych związanych ze specyficznymi zasadami finansowania tych podmiotów.

Dysfunkcją rzutującą na rzetelność rachunku zysków i strat jest przeniesienie wprost z sektora komercyjnego nazw poszczególnych pozycji sprawozdania. Prowadzi to do dezinformacji, ponieważ zakres tych pozycji w sektorze finansów jest inny. Jako przykład można podać pozycję „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”. Zgodnie z ustawą o rachunkowości jest to wynik ustalany jako różnica pomiędzy przychodem ze sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych a kosztami poniesionymi na ich osiągnięcie, obejmującymi także nieumorzoną wartość składnika. W jednostkach samorządowych natomiast wynik ten nie zawiera nieumorszonej wartości tych aktywów. Jest to kategoria bilansowa a nie wynikowa i nie pomniejsza wyniku finansowego jednostki tylko jej fundusz.

Wraz ze wzrostem standardu życia społeczeństwa wzrastać będzie również zapotrzebowanie na dobra i usługi dostarczane przez sektor finansów publicznych. Pociągnie to za sobą konieczność sprawowania lepszej kontroli nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego oraz nad dostępem do zasobów publicznych. Z kolei podwyższenie standardu życia będzie powodować wzrost świadomości społecznej, co będzie bardziej potęgowane przez postęp cywilizacyjny. Skutkiem tego będą zwiększone wymagania społeczeństwa odnośnie rozliczenia się z realizacją funkcji społecznych i gospodarczych. Obecnie publikowane sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego nie stanowią źródła dostatecznej informacji dla ich użytkowników. Na ich podstawie społeczeństwo nie może w pełni rozliczyć rządzących, a także nie może ocenić sytuacji finansowo-majątkowej danej jednostki oraz efektywności podejmowania decyzji¹⁷.

Podsumowując przeprowadzone rozważania można stwierdzić, że zarówno sprawozdawczość budżetowa, jak i finansowa ma wiele wad. Należą do nich m.in.:

- częste zmiany klasyfikacji budżetowej. Uniemożliwia to zapewnienie ciągłości informacji finansowej i dokonywanej oceny stanów i zdarzeń mających wpływ na prowadzenie gospodarki finansowej,
- trudność w dokonywaniu analizy trendów zachodzących zmian,
- brak możliwości oceny rzeczywistego stanu zobowiązań,
- niewystarczające informacje w zakresie wykorzystywanego długu,

¹⁶ A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 207.

¹⁷ T. Kostrzewa, *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41, Szczecin 2011, s. 598.

- zbyt dosłowne przeniesienie nazwy pozycji sprawozdań finansowych z sektora komercyjnego, co wprowadza dezinformację,
- brak części opisowej sprawozdania finansowego.

Propozycje zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego

Przedstawione powyżej dysfunkcje sprawozdawczości negatywnie wpływają na realizację postawionych przed nią funkcji i zadań. Aby mogła ona właściwie je spełniać, należałoby dokonać analizy klasyfikacji budżetowej, tak aby zapewnić jej niezmienność w dłuższym okresie czasu.

Jedną z wymienionych wad sprawozdawczości była dezaktualizacja informacji spowodowana „rzadkimi” terminami sporządzania niektórych dokumentów. Problem ten częściowo został rozwiązany w aktualizacji Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych¹⁸. Ten akt prawny wprowadził kwartalny zamiast półroczny obowiązek sporządzania sprawozdania Rb-34S¹⁹ i Rb-30S²⁰.

Funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego różni się od działalności klasycznych podmiotów gospodarczych, których celem jest maksymalizacja zysku. Ważną częścią działalności gmin, powiatów i województw jest natomiast optymalizacja użyteczności wydatkowanych środków, które są ograniczone. Dlatego w wypadku tych jednostek należy zwrócić szczególną uwagę na informacje wspierające podejmowanie decyzji. Jednym ze źródeł ich pozyskiwania mogłaby być stosowana obecnie przez jednostki administracji centralnej sprawozdawczość zadaniowa. Wdrożenie takiej procedury mogłoby zapewnić wiele korzyści w postaci kompleksowych informacji o efektywności funkcjonowania tych podmiotów.

W sprawozdawczości zadaniowej powinny znaleźć się informacje dotyczące zaplanowanego zadania, kosztów poniesionych na jego realizację oraz mierników służących pomiarowi osiągniętego efektu.

Zadanie budżetowe jest najmniejszym elementem budżetu zadaniowego. Dla niego kalkuluje się całkowite koszty oraz wyznacza osoby odpowiedzialne za ich realizację. Z punktu widzenia podejmowania decyzji zarządczych za najważniejsze należy uznać właśnie informacje dotyczące kosztów realizacji postawionych przed jednostką zadań. Na koszty realizacji danego zadania składają się koszty bezpośrednie i koszty pośrednie. Pierwsze z nich są niezbędne dla realizacji danego zadania w sposób zapewniający wykonanie požądanej usługi lub uzyskanego efektu. Koszty pośrednie to natomiast koszty związane z usługami świadczonymi na rzecz zadania przez inne organy administracji lub wydziały. Rozdział kosztów pośrednich na konkretne zadania odbywa się za pomocą kluczy podziałowych.

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

¹⁹ Sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na wydzielonym rachunku jednostek oświatowych.

²⁰ Sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych.

Aby było możliwe wykazanie rzetelnej informacji o celowym zużyciu poszczególnych czynników produkcji w jednostkach samorządu terytorialnego, należałoby wprowadzić obok układu rodzajowego kosztów – układ kalkulacyjny. Da to odpowiedź na pytanie, na co zostały poniesione koszty ujęte w poszczególnych pozycjach sprawozdania. Rejestracja kosztów na kontach zespołu 5 zapewni większą przejrzystość rozliczania kosztów bezpośrednich i pośrednich²¹. W sprawozdaniu w układzie zadań należy również wykazać dane dotyczące mierników. Powinny obejmować one: nazwę miernika, wartości mierników zapisanych w ustawie budżetowej, przewidywane wykonanie miernika na koniec roku budżetowego i faktyczne jego wykonanie. Informacje takie mogą być przekazywane sporządzającym sprawozdania z budżetu zadaniowego przez odpowiedzialne za poszczególne cele i mierniki komórki merytoryczne. Jednostka może również przyjąć rozwiązanie że cele i mierniki będą ewidencjonowane na kontach pozabilansowych i to zarówno w zakresie planu jak i wykonania.

Kompleksowa analiza sprawozdania sporządzonego w układzie zadań powinna umożliwiać nową jakościowo analizę i przegląd wydatków w układzie zadaniowym, a także na ocenę słuszności założeń oraz określenie skali realizacji postawionych celów. Na podstawie sprawozdań sporządzanych w tym układzie będzie można również dokonać weryfikacji poprawności i użyteczności wybranego miernika²².

Aby sprawozdawczość finansowa mogła w pełni służyć potrzebom ich użytkowników i umożliwić społeczeństwu ocenę pracy zarządzających jednostkami samorządowymi, niezbędne jest wprowadzenie kompleksowego sprawozdania finansowego jednostek samorządu terytorialnego. Takie sprawozdanie powinno być zgodne z międzynarodowymi standardami, zapewnić potrzeby informacyjne i zarządcze, jak również powinno pełnić funkcję marketingową. Dlatego zasadne jest, aby było ono podzielone na dwie części merytoryczne. Jedną – odpowiadającą układowi wynikającemu z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej i IPSAS (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego), a drugą - służącą uzyskaniu informacji do celów zarządczych, decyzyjnych i marketingowych. Zaznaczyć należy, że kompleksowe sprawozdanie powinno być uzupełnione o część wprowadzającą oraz dodatkową. W części wprowadzającej zawarte byłyby podstawowe informacje o jednostce, której dotyczy sprawozdanie, tj: wyjaśnienie celu sporządzania sprawozdania, wskazanie kontynuacji działalności oraz wskazanie na zagrożenia w funkcjonowaniu tej jednostki, skład organów odpowiedzialnych za sytuację i gospodarkę finansową, informacja z audytu wewnętrznego (jeżeli były przeprowadzany), opinie o formie uchwały RIO. W części uzupełniającej powinny znaleźć się informacje o podstawowych rodzajach dochodów i przychodów, wydatków, o poziomie zobowiązań dłużnych, podstawowa analiza finansowa dotycząca zadłużenia, informacja o prawidłowości wykorzystania środków

²¹ K. Winiarska (red.), *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 188.

²² M. Postuła, *Rachunkowość jako podstawa sprawozdawczości w układzie zadaniowym – nowe rozwiązania*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 58, Szczecin 2013, s. 128.

unijnych, prognoza długu publicznego, prognoza kształtowania się nadwyżki operacyjnej. Część podstawowa powinna natomiast zawierać bilans i bilans skonsolidowany, skonsolidowany rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym i informację dodatkową. Na podstawie informacji zawarty w tym sprawozdaniu użytkownicy będą mogli podejmować trafne decyzje ekonomiczne, społeczne i polityczne. Będą oni poinformowani również o planowanych działaniach władz samorządowych a także o rezultatach wdrożonych planów oraz o efektywności i pozycji finansowej.

Kompleksowe sprawozdanie finansowe powinno być w logiczny i skuteczny sposób powiązane z systemem rachunkowości finansowej i zarządczej. Aby systematycznie uzyskiwać informacje o realizacji zadań i ponoszonych wydatkach należałoby w zakładowym planie kont, wyodrębnić konta syntetyczne lub tylko analityczne związane z operacjami gospodarczymi dotyczącymi ponoszonych wydatków, a w szczególności w zakresie usług publicznych (wszystkich nie tylko zbiorczo)²³.

Zaznaczyć należy jednak że wdrożenie kompleksowego sprawozdania finansowego będzie wymagało wielu kosztownych zmian organizacyjnych. Trzeba będzie dostosować procedury, strukturę organizacyjną jak również przeprowadzić szereg szkoleń. Potrzebne będą również zmiany mentalnościowe oraz pokonanie oporu pracowników samorządowych wobec wprowadzanych zmian.

Podsumowanie

Przeprowadzone wyżej rozważania pozwalają stwierdzić, że w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego występuje wiele dysfunkcji. Obecnie obowiązujący system nie dostarcza wystarczających informacji zarówno do prawidłowego podejmowania decyzji, oceny sytuacji finansowej jednostki jak również do rozliczenia władz z efektywności gospodarowania. Jednym ze sposobów wyeliminowania tych wad jest wprowadzenie kompleksowego sprawozdania finansowego, które w logiczny i zrozumiały sposób powiązane byłoby z systemem rachunkowości finansowej i zarządczej. Kolejnym rozwiązaniem mogłoby być wprowadzenie ewidencji kosztów w układzie kalkulacyjnym jak też rachunku kosztów standardowych i rachunku kosztów działań. Umożliwiłoby to ustalenie kosztów konkretnego zadania i usługi oraz przyporządkowanie ich do konkretnych obiektów kosztowych. Aby dokonać proponowanych zmian konieczne będzie poniesienie dużych wydatków na dostosowanie struktur organizacyjnych i wszystkich procedur.

Bibliografia

- Dylewski M., B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzie, decyzje, procesy*. PWN, Warszawa 2006.
- Filipiak B., *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.

²³ B. Filipiak, *Metodyka...*, op. cit., s. 278.

- Filipiak B., *Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w ocenie audytowej JST*, [w:] P. Tarno (red.), *Kwartalnik Regionalnej Izby Obrachunkowej*, Wydawnictwo RIO Zielona Góra, Zielona Góra 2008.
- Hass-Symotiuk M., *Sprawozdawczość budżetowa*, [w:] T. Kizuikiewicz (red.) *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2006.
- Hass-Symotiuk M., *Sprawozdawczość budżetowa*, [w:] T. Kizuikiewicz (red.), *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa 2004.
- Kostrzewa T., *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 41, Szczecin 2011.
- Kozyra B., *Skonsolidowany bilans jednostek samorządu terytorialnego za 2005 rok (wybrane zagadnienia)*, *Finanse Komunalne*, 2006, nr 10.
- Postuła M., *Rachunkowość jako podstawa sprawozdawczości w układzie zadaniowym – nowe rozwiązania*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 757, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 58, Szczecin 2013.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, *Dz.U.* z 2013 r. poz. 289.
- Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.
- Sawicki K., *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, Ekspert, Wrocław 2002, s. 71.
- Sobieszkoda-Gołąbek Z., *Sprawozdawczość budżetowa i finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, *Finanse Komunalne* 2007, nr 1-2, s. 36.
- Świdarska G.K., *Sprawozdania finansowe bez tajemnic*, Difin, Warszawa 2003.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, *Dz.U.* z 2013 r. poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 2013 r. o rachunkowości, *Dz.U.* z 2013 r. poz. 289.
- Winiarska K., Wołoszyn A.J., *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 326.
- Winiarska K (red.), *Budżet zadaniowy w teorii i praktyce*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, 2012.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.