Adam Niewęgłowski

Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w ocenie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego

Ekonomiczne Problemy Usług nr 37, 83-90

2009

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO
NR 547 EKONOMICZNE PROBLEMY USŁUG NR 37 2009

ADAM NIEWĘGŁOWSKI
Uniwersytet Szczeciński

SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA I JEJ PRZYDATNOŚĆ W OCENIE GOSPODARKI FINANSOWEJ JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Wprowadzenie

Obecna sytuacja gospodarcza w kraju i na świecie skłania przedsiębiorstwa do racjonalizowania prowadzonej gospodarki finansowej. Nie inaczej jest w jednostkach samorządu terytorialnego, tam również, dysponując publicznymi zasobami, należy dążyć do zwiększania efektywności w tej sferze. Jednym ze źródeł informacji niezbędnych w procesie zarządzania i oceny gospodarki finansowej jest sprawozdawczość budżetowa. Jednak aby ten proces był efektywny, pozyskiwana informacja musi spełniać określone warunki, co niestety nie jest takie oczywiste.

Celem artykułu jest analiza możliwości wykorzystania istniejącej sprawozdawczości budżetowej i informacji, jakich ona dostarcza w procesie zarządzania i oceny gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Koncepcja gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego

Pomimo obszernych regulacji związanych z dziedziną finansów publicznych, ustawodawca nie podjął próby zdefiniowania pojęcia gospodarki finansowej, co objawia się brakiem takiej definicji w polskim prawie. W literaturze przedmiotu występują różne poglądy na temat pojęcia, zakresu oraz zasad gospodarki finansowej. Celowe jest więc przedyskutowanie zarówno zakresu, jak i samego pojęcia gospodarki finansowej, ze szczególnym uwzględnieniem gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

A. Szewczuk uważa, że gospodarkę finansową gmin należy utożsamiać ze złożonym mechanizmem, obejmującym odpowiednio zorganizowane procesy gromadzenia przychodów i dochodów oraz realizowania wydatków. Wydatki te w swojej istocie powinny być związane (bezpośrednio lub pośrednio) z urzeczywistnieniem celów publicznych przypisanych realizacyjnie danej JST. Jest to ciąg zdarzeń, zawierający dodatkowo elementy

programowania i prognozowania ich następstw (w różnych przedziałach czasowych) wraz z analizą i oceną sytuacyjną w kontekście kreowania przyszłych decyzji finansowych[1].

Cz. Rudzka-Lorentz i H. Sochacka-Krysiak określają gospodarkę finansową JST jako ogół czynności prawnych i organizacyjnych, a także czynności faktycznych poprzedzających i związanych bezpośrednio z gromadzeniem oraz wydatkowaniem środków finansowych w celu realizacji zadań tej jednostki. Czynności te obejmują ustalenie założeń polityki finansowej, rozumianej jako zespół celów i środków ich realizacji w procesie gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych przez jednostki organizacyjne podmiotu publicznego, tworzenie prawa regulującego działalność finansową, planowanie finansowe, gromadzenie dochodów i dokonywanie wydatków oraz obsługę kasową i rozliczeniową, ewidencję i analizę finansową, a także kontrolę finansową[2].

J. Szczepański i L. Szyszko wskazują na trzy rodzaje czynności, jakie są podejmowane w trakcie prowadzenia gospodarki finansowej. Są to czynności[3]:

- poprzedzające ruch pieniądza,
- związane z faktyczną realizacją operacji pieniężnych,
- ewidencyjno-analityczne.

Pierwsza grupa obejmuje prognozowanie, przewidywanie, planowanie oraz podejmowanie decyzji z uwzględnieniem czynnika czasu oraz towarzyszącego mu ryzyka. Druga grupa opiera się na faktycznej realizacji czynności związanych z realizacją zaplanowanego w fazie wcześniejszej ruchu pieniądza. Trzecia grupa dotyczy rejestracji, czyli ewidencji księgowej operacji finansowych, które wystąpiły w przeszłości, ich rozliczenia w czasie, jak również analizy zaewidencjonowanych zjawisk finansowych. Konsekwencją analizy jest etap wnioskowania dotyczący przyczyn i konsekwencji ukształtowania się zjawisk w przeszłości i ich wpływu na przyszłość. Jest to więc szereg czynności ułatwiających podejmowanie decyzji w sferze rzeczowego i finansowego zarządzania jednostką samorządu terytorialnego[4].

Przyjmijmy zatem za B. Filipiak, że gospodarka finansowa obejmuje ogół czynności związanych z przygotowaniem, faktyczną realizacją, ewidencją, analizą i kontrolą operacji oraz zjawisk pieniężnych przeprowadzonych w podmiotach sektora publicznego, jak również odzwierciedlających stosunki i zdarzenia gospodarcze między podmiotami sektora publicznego i otoczeniem. Gospodarka finansowa opiera się o elementy procesu decyzyjne-

---

[1] A. Szewczuk: *Gospodarka finansowa gmin – słabe i mocne strony*. W: *Prawne i finansowe aspekty funkcjonowania samorządu terytorialnego*, t. II. Red. S. Dolata. Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 2000, s. 241.

[2] Cz. Rudzka-Lorentz, H. Sochacka-Krysiak: *Kontrola wewnętrzna i zewnętrzna gospodarki oraz finansów samorządu terytorialnego*. W: *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*. Red. H. Sochacka-Krysiak. Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2008, s. 271.

[3] J. Szczepański, L. Szyszko: *Propedeutyka finansów przedsiębiorstwa*. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomiczno-Informatycznej w Warszawie, Warszawa 1999, s. 10.

[4] *Finanse przedsiębiorstwa*. Red. L. Szyszko. Wyd. PWE, Warszawa 2000, s. 18.

go, dotyczące wszystkich obszarów czynnościowych obejmujących zjawiska pieniężne oraz instrumenty służące przygotowaniu, podejmowaniu decyzji oraz ich realizacji[5].

Regulacje prawne dotyczące prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki samorządowe zostały zawarte w szeregu aktów prawnych. Jako najważniejsze należy wymienić[6]:

- Konstytucję RP,
- ustawę o finansach publicznych,
- ustawy ustrojowe (o samorządzie gminnym, powiatowym i wojewódzkim),
- ustawy określające źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego,
- ustawy i rozporządzenia regulujące możliwość kreowania długu przez jednostki samorządu terytorialnego.

Ciągłe doskonalenie systemu finansowego państwa nie sprzyja stabilności przepisów, pomimo częstych zmian ustawodawca jak dotąd nie wypracował precyzyjnej definicji gospodarki finansowej. Wprowadzane zmiany oraz brak stabilnych jednoznacznych przepisów stawia pod znakiem zapytania zgodność tych działań z zasadami celowości, oszczędności i gospodarności w zakresie publicznych środków.

Kryteria oceny gospodarki finansowej

Prawidłowo prowadzona gospodarka finansowa sprzyja efektywnemu wydatkowaniu publicznych pieniędzy, zaspokajaniu ciągle rosnących potrzeb społeczności lokalnej, jak również realizacji inwestycji rzeczowych, które wpłyną w przyszłości na poziom zaspokojenia tych potrzeb, kształtowaniu równomiernego rozwoju społeczeństwa oraz optymalnemu dostarczaniu środków finansowych na sfinansowanie procesów zachodzących w zakresie bieżącego funkcjonowania podmiotów publicznych, co w efekcie sprzyja efektywności, obniżaniu kosztów realizacji postawionych zadań i rozwojowi społeczeństwa.

Tak więc za cele gospodarki finansowej w tak szerokim ujęciu można uznać[7]:

- zapewnienie środków na finansowanie zadań jednostki samorządu terytorialnego,
- efektywną alokację środków publicznych na zadania obligatoryjne oraz fakultatywne realizowane przez podmioty podsektora samorządowego i ich jednostki organizacyjne,
- sprawne i racjonalne prowadzenie „obsługi" poboru i redystrybucji środków publicznych,
- wzrost zasobności społeczeństwa,
- monitoring i prognozowanie sytuacji finansowej, zapewniającej bezpieczeństwo realizacji zadań i wypłacalność.

---

[5] B. Filipiak: *Gospodarka finansowa sektora samorządowego – ujęcie metodyczne*. W: *Z badań nad transportem i polityką gospodarczą*. Red. S. Flejterski, E. Załoga. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 454, WNUS, Szczecin 2007, s. 423.

[6] *Ibidem*, s.424.

[7] *Ibidem*, s. 425.

Koncentrując się jednak na wąskim ujęciu gospodarki finansowej, za kryteria jej oceny należy uznać[8]:

- zdolność do terminowego regulowania zobowiązań, co jest jedną z podstawowych zasad racjonalnego wydatkowania środków publicznych i na co zwraca szczególną uwagę ustawodawca w ustawie o finansach publicznych (płynność),
- działania na rzecz racjonalizacji wydatków i kosztów, zgodnie z zasadą celowości, legalności, gospodarności i oszczędności,
- sprawność dochodową, rozumianą jako stopień realizacji dochodów i ocenę przyczyny ich odchylenia od planu, jak również potencjalne możliwości ich odnowienia w przyszłości na poziomie nie niższym niż w bazowym roku budżetowym.

Wynika z tego, że w wąskim ujęciu gospodarka finansowa powinna sprzyjać racjonalnemu wydatkowaniu środków publicznych oraz zapewnieniu wiarygodności finansowej danej jednostce samorządu terytorialnego. Wiarygodność tę kształtują m.in.:

- zdolność do realizacji zobowiązań finansowych w czasie,
- wypłacalność,
- pozytywny stan na rachunkach bankowych,
- rating finansowy.

Celem jest zatem wspomaganie stabilności ekonomicznej realizowanych zadań, jak również procesu decyzyjnego poprzez przygotowanie analitycznego materiału empirycznego[9].

Ocena przydatności informacyjnej w procesie zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego

Na podstawie sprawozdawczości budżetowej można ocenić gromadzenie dochodów budżetowych, wydatkowanie środków publicznych, finansowanie deficytu oraz zarządzanie środkami publicznymi, w tym zaciąganie zobowiązań, które angażują te środki[10]. Istotne jest jednak, by była sporządzona prawidłowo, gdyż wtedy umożliwia jednostkom samorządu terytorialnego[11]:

- sprawowanie przez organ stanowiący, a przede wszystkim komisję rewizyjną i komisję właściwą do spraw budżetu, kontroli działalności organu wykonawczego i samorządowych jednostek organizacyjnych (tu zdecydowanie najbardziej przydatne jest nie sprawozdanie statystyczne, a sprawozdanie organu wykonawczego wykonania budżetu),
- prawidłowe wykonywanie budżetu,

[8] B. Filipiak-Dylewska: *Procedury budowy strategii finansowania zadań własnych gminy*. WNUS, Szczecin 2002, s. 63.

[9] B. Filipiak: *Gospodarka finansowa sektora samorządowego...*, s 434.

[10] M. Hass-Symotiuk: *Sprawozdawczość budżetowa*. W: *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*. Red. T. Kiziukiewicz. Difin, Warszawa 2004, s. 413.

[11] K. Potoczny: *Rachunkowość budżetowa*. Wydawnictwo eMPi², Poznań 2001, s. 73.

- wykonywanie przez kierownika jednostki zadań związanych z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym,
- kompleksowe zarządzanie gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego, o ile zawartość informacyjna sprawozdań na to pozwala,
- ustalenie odchyleń pomiędzy kwotami planowanymi a zrealizowanymi.

Chęć wykorzystywania informacji zawartych w sprawozdaniach JST w procesie podejmowania decyzji, a więc także zarządzania jednostką, wymaga, aby prezentowany materiał analityczny (sprawozdawczy) był[12]:

- porównywalny,
- wiarygodny,
- aktualny,
- kompletny.

Odnosząc się do porównywalności, podstawowym problemem wykorzystania sprawozdawczości budżetowej do celów zarządczych jest brak stabilności przepisów jej dotyczących. Permanentna zmienność zasad regulujących sprawozdawczość jednostek samorządu terytorialnego oraz modyfikacje klasyfikacji budżetowej powodują powstanie ryzyka, że przeprowadzane porównania i analizy nie będą pełne, gdyż na skutek zmian prawnych materiał analityczny pochodzący ze sprawozdań nie będzie się w pokrywał.

Przy stosowaniu dużych uogólnień problem ten nie jest zbytnio uciążliwy, jeśli dokonujemy analiz w ujęciu dynamicznym, ale schodząc z badaniem materiału informacyjnego na większy poziom szczegółowości napotkamy na barierę porównywalności ze względu na zmiany w klasyfikacji budżetowej, które powodują, że bez zabiegów doprowadzenia do porównywalności nie ma możliwości przetwarzania danych finansowych w sposób rzetelny i umożliwiający wyciąganie prawidłowych wniosków w procesach podejmowania decyzji[13].

Kwestia wiarygodności danych zawartych w sprawozdaniach budżetowych nie powinna budzić większych wątpliwości, gdyż jakakolwiek niezgodność danych wynikających z ewidencji księgowej z danymi ujętymi w sprawozdaniach stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Należy mieć na uwadze, że mamy tu do czynienia z kasowym ujęciem budżetu i tym samym sprawozdawczości budżetowej. Rachunkowość kasowa z definicji nie uwzględnia wielu zdarzeń ekonomicznych, co powoduje brak ujęcia w sprawozdawczości budżetowej innych zdarzeń i procesów gospodarczych, które nie są związane z bezpośrednim, czyli ka-

---

[12] M. Dylewski: *Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w procesie zarządzania finansami w jednostkach samorządu terytorialnego.* W: *Podsektor samorządowy w sektorze finansów publicznych w warunkach akcesji Polski do Unii Europejskiej.* Red. L. Patrzałek. Wyd. WSB, Wrocław-Poznań 2006, s. 329-338.

[13] M. Dylewski: *Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w ocenie gospodarki finansowej JST.* W: *15 lat funkcjonowania Regionalnych Izb Obrachunkowych.* Red. J. Małecki, R. Hausner, Z. Janku. Wydawca: Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Poznań 2007, s. 198-199.

sowym ich ujęciem (fizyczne wpływy i wypływy środków pieniężnych). Ponadto należy wskazać, że w sprawozdaniach budżetowych jednostek samorządu terytorialnego wykazuje się dane o środkach, które jeszcze nie wpłynęły na rachunek budżetu, takich jak udziały w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa, natomiast brak jest danych o środkach[14], które wpłynęły na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, ale dotyczą budżetów lat następnych[15].

Rozpatrując kryterium aktualności należy pamiętać, że sprawozdania są sporządzane odpowiednio do terminów ustawowych, co może powodować znaczne opóźnienia w zakresie prezentacji stanu realizacji procesów budżetowych, jakie mają miejsce w trakcie wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wynika to z okresów, jakich dotyczą poszczególne sprawozdania, gdyż obowiązek sprawozdawczy często zamyka się w okresach kwartalnych i półrocznych. Tak znaczne opóźnienie w zakresie informacyjnym może utrudnić lub wręcz uniemożliwić skuteczną ocenę aktualnej sytuacji JST i jej gospodarki finansowej.

Problem kompletności można rozpatrywać z dwóch stron. Z jednej – jako do wypełnianie obowiązków sprawozdawczych nałożonych na jednostki samorządu terytorialnego i sporządzanie wymaganych sprawozdań, z drugiej natomiast – jako dysponowanie niezbędnymi informacjami, które wymagane są w procesie podejmowania decyzji w zakresie zarządzania finansami. O ile w pierwszym przypadku nie można mieć większych zastrzeżeń, to już druga część dotycząca dysponowania niezbędnymi informacjami pozostawia wiele do życzenia.

W przypadku informacji pochodzących ze sprawozdań budżetowych wykorzystywanych m.in. do oceny gospodarki finansowej oprócz przedstawionych cech materiału sprawozdawczego należy wspomnieć także o trzech regułach:

- regule kompletności,
- regule neutralności,
- regule zrozumiałości.

Reguły te odnoszą się co prawda do jakości prac nad budżetem, jednocześnie zazębiając się z zasadami prowadzenia gospodarki finansowej, jednak w tym przypadku również mogą mieć zastosowanie.

Reguła kompletności wskazuje na jakość, wiarygodność informacji oraz koszty jej pozyskania. Informacja zatem, aby była wiarygodna, musi być kompletna, a pominięcie pewnych szczegółów może spowodować, iż stanie się fałszywa, odkształcona, nierzetelna,

[14] Przykładem takich środków jest styczniowa rata części oświatowej subwencji ogólnej wpływająca na rachunek budżetu w miesiącu grudniu, poprzedzającym kolejny rok budżetowy.

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

a tym samym niewiarygodna i niepełna w zakresie jej istotności[16]. Reguła neutralności zakłada bezstronność oraz brak tendencyjności i manipulowania informacją[17]. Ostatnia reguła zwraca uwagę ma jakość informacji, odwołuje się do umiejętności analizowania i interpretowania informacji[18].

Reguły te łączą się nawzajem i uzupełniają, tworzą całość, która reguluje kwestię informacji. Bez prawidłowej, pełnej, dokładnej i wolnej od stronniczości informacji, nie ma możliwości, aby skutecznie oceniać gospodarkę finansową jednostki samorządu terytorialnego. Ich efektywne wykorzystanie w procesie zarządzania również jest wątpliwe.

Cele, w jakich sporządza się sprawozdania budżetowe, odnoszą się przede wszystkim do statystyki budżetu państwa i nie uwzględniają celów zarządczych i audytowych jednostek samorządu terytorialnego. Nie jest też uwzględniona specyfika danej jednostki samorządu terytorialnego i potrzeby informacyjne jej organów[19].

Podsumowanie

Na podstawie wskazanych problemów obowiązującego systemu sprawozdawczości budżetowej można wskazać jego dysfunkcje warunkujące ograniczoną przydatność w ocenie gospodarki finansowej oraz w zarządzaniu JST. Do wad systemu należą[20]:

1) nieadekwatność do praktyki: sprawozdawczość obowiązkowa obejmuje wyłącznie budżet i to w ujęciu ogólnym, bez wyodrębnienia poszczególnych zadań realizowanych w samorządzie, gdy tymczasem coraz większa część sektora komunalnego nie jest budżetem objęta;
2) częste zmiany systemu klasyfikacji budżetowej, która uniemożliwia zapewnienie ciągłości informacji finansowej i dokonywanej oceny audytowej stanów i zdarzeń mających wpływ na prowadzenie gospodarki finansowej;
3) występujące zmiany klasyfikacji zadań według klasyfikacji budżetowej oraz układu kompetencji, które uniemożliwiają ustalenie rzeczywistych trendów i określenie zmian w zakresie kosztów i potrzeb finansowych zgłaszanych przez społeczeństwo, a ujmowanych jako zadania własne;
4) trudność w dokonywaniu analizy trendów zmian i stanów badanych zjawisk finansowych;
5) niewystarczające dane o kształtowaniu się wydatków, które nie uwzględniają rozdzielenia wydatków operacyjnych i wydatków majątkowych;

---

[16] *Framework for Preparation and Presentation of Financial Systems*. IASC, London 1989, s. 39, za: B. Filipiak: *Gospodarka finansowa sektora samorządowego...*, s. 432.
[17] *Ibidem*, art. 37, za: B. Filipiak: *Gospodarka finansowa sektora samorządowego...*, s. 432.
[18] *Ibidem*, art. 25, za: B. Filipiak: *Gospodarka finansowa sektora samorządowego...*, s. 433.
[19] B. Filipiak: *Sprawozdawczość budżetowa...*, s. 86.
[20] *Ibidem*.

6) problem oceny rzeczywistego stanu zobowiązań, wynikający z braku kompleksowego podejścia do problemu: co jest zobowiązaniem, a co może nim stać się w przyszłości;
7) niewystarczające informacje w zakresie wykorzystywanego długu i kosztów z tym związanych, niezbędne w tym wypadku do oceny zasadności i efektów angażowania zewnętrznych zwrotnych źródeł finansowania działalności samorządu.

Ponadto istnieje problem możliwości oceny osiąganych wyników z wykonania budżetu. Podawane wielkości nie stanowią faktycznie wykonanych, tylko różnicę wynikającą z ostatnich zmian w „planie" budżetu. Tym samym nie istnieje faktyczna możliwość oceny osiągniętych wyników wykonania budżetu[21].

Prowadzona w jednostkach samorządu terytorialnego gospodarka finansowa wymaga przeprowadzania jej oceny oraz narzędzi wspomagających proces zarządzania. Obecnie obowiązujący system sprawozdawczy, w tym przede wszystkim sprawozdawczość budżetowa, podporządkowany jest celom statystycznym państwa i nie gwarantuje dostępności informacji potrzebnych do efektywnego zarządzania i prowadzenia gospodarki finansowej w JST.

Konieczne staje się więc dostosowanie systemu sprawozdawczości budżetowej do aktualnych potrzeb jednostek samorządu terytorialnego, tak aby dostarczane informacje spełniały nie tylko warunki związane z celami statystyki budżetu, ale i mogły być wykorzystywane w procesie oceny gospodarki finansowej, w tym także poprzez benchmarking. Należy mieć jednak na uwadze, nakład pracy związany ze sporządzaniem sprawozdań budżetowych dostosowanych do potrzeb zarządczych JST, dlatego wskazane jest powiązanie sprawozdań z systemem ewidencyjno-księgowym, co ułatwi generowanie sprawozdań i pozwoli uniknąć prowadzenia podwójnej sprawozdawczości. Chodzi o stworzenie sprawozdań budżetowych w takiej formie, by pełniły swoją dotychczasową funkcję, a dodatkowo dostarczały przydatnych informacji w procesie zarządzania i oceny gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

USEFULNESS OF BUDGETARY REPORTING SYSTEM IN EVALUATION OF LOCAL GOVERNMENT UNITS FINANCIAL MANAGEMENT

Summary

The article presents the budgetary reporting system of local government units as a source of financial information used for evaluation and management of local government units finances. Author also tries to evaluate the „quality" of information generated by budgetary reporting system.

[21] B. Filipiak: *Znaczenie kompleksowego sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego w ocenie jej stanu gospodarki*. W: *Finanse wobec sfery realnej gospodarki*, t. 2. Red. K. Znaniecka, T. Zieliński. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2008.