

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Cieciora: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Dorota Adamek-Hyska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: dorota.adamek-hyska@ue.katowice.pl

FUNKCJA SPRAWOZDAWCZA RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

REPORTING FUNCTION OF ACCOUNTING IN A TERRITORIAL SELF-GOVERNMENT UNIT

DOI: 10.15611/pn.2015.388.20

Streszczenie: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego polega na sporządzaniu określonych prawem sprawozdań i dostarczaniu tym samym złożonego zbioru informacji i danych dla różnych użytkowników tych informacji. Głównym celem artykułu jest zaprezentowanie istoty systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego oraz określenie funkcji poszczególnych sprawozdań. W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literaturowe z zakresu rachunkowości, rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych, analizę aktów prawnych, analizę porównawczo-opisową oraz syntezę.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, sprawozdawczość budżetowa, jednostka samorządu terytorialnego.

Summary: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit involves drafting reports as stipulated in the relevant law, thus providing different users with a complex set of information and data in question. The article predominantly aims at presenting a sophisticated and complex system of reporting used by territorial self-government units and at identifying basic functions of particular tasks undertaken. In the article the following research methods were applied: relevant literature studies involving accounting, budget accounting and public finance, analyses of legal acts, comparative and descriptive analyses and syntheses.

Keywords: financial reports, budgetary reports, territorial self-government unit.

1. Wstęp

Rzetelne, przejrzyste i aktualne informacje ekonomiczne mają ogromne znaczenie dla funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego. W systemie rachunkowości tego podmiotu są gromadzone, przetwarzane i prezentowane informacje ekono-

miczne o dochodach i wydatkach budżetowych, wyniku wykonania budżetu, stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych, majątku, źródłach jego finansowania oraz zmianach w nim zachodzących w toku prowadzenia działalności. W procesie przetwarzania przez rachunkowość informacji ekonomicznych tworzone są różne zbiory sprawozdań wymagane przede wszystkim przepisami prawa. Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego polega zatem na sporządzaniu różnych sprawozdań i dostarczaniu tym samym usystematyzowanego zbioru informacji i danych dla różnych użytkowników tych informacji (np. zarządu jednostki samorządu terytorialnego, jej organu stanowiącego, regionalnej izby obrachunkowej, Głównego Urzędu Statystycznego, Ministerstwa Finansów oraz innych podmiotów).

Głównym celem artykułu jest zaprezentowanie istoty systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego oraz funkcji poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, sprawozdań budżetowych, sprawozdania z wykonania budżetu oraz informacji o stanie mienia.

W związku z tak postawionym celem określono następującą hipotezę badawczą: system sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego jest wewnętrznie niespójny, lecz jego poszczególne komponenty dostarczają usystematyzowanych danych o jej sytuacji finansowej i majątkowej, wykonaniu budżetu oraz stanie mienia z uwzględnieniem wszystkich możliwych powiązań majątkowych z innymi podmiotami.

W celu przedstawienia zagadnień opracowania oraz osiągnięcia zamierzonego celu i zweryfikowania postawionej hipotezy naukowych wykorzystano następujące metody badawcze: studia literaturowe z zakresu rachunkowości, rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych, analizę aktów prawnych, analizę porównawczo-opisową oraz syntezę.

2. Zakres i funkcje systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego

Zakres systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego określa art. 41 i art. 42 ustawy o finansach publicznych. Według tych regulacji prawnych jednostka samorządu terytorialnego prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w przepisach o finansach publicznych (tab. 1).

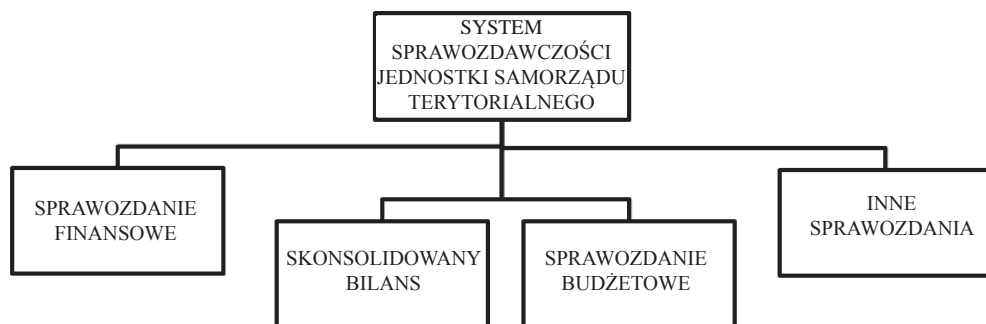
Tabela 1. System sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego w świetle aktualnych przepisów prawa

Podstawy prawne	System sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych	Szczególne zasady rachunkowości dla jednostek samorządu terytorialnego dotyczą sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań. Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają także sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia także: sprawozdanie roczne z wykonania budżetu, informacje o stanie mienia
Rozporządzenie z dnia 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	Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z: 1. bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, 2. łącznego bilansu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych, 3. łącznego rachunku zysków i strat samorządowych jednostek i zakładów budżetowych, 4. łącznego zestawienia zmian w funduszu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych Zarząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza skonsolidowany bilans, stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym oraz w skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określone w załącznikach do rozporządzenia, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. Sprawozdania finansowe oraz skonsolidowany bilans sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe w tych sprawozdaniach wykazuje się w złotych i groszach. Kierownicy samorządowych jednostek i zakładów budżetowych składają sprawozdania finansowe do zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują do właściwych regionalnych izb obrachunkowych skonsolidowane bilanse w formie pisemnej i w formie dokumentu elektronicznego. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego mogą przekazywać skonsolidowane bilanse wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego tylko wtedy, gdy autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści będą zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym. Regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu elektronicznego do dnia 14 lipca roku następnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. DzU z 2013 r. poz. 885, z późn. zm., art. 40 oraz art. 267, Rozporządzenie z dnia 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, tj. DzU z 2013 r. poz. 289, § 20-23 i § 26.

Przepisy prawa finansów publicznych określają zakres systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego, szczególne zasady sporządzania, terminy oraz odbiorców poszczególnych sprawozdań. Informacje zaprezentowane w tab. 1 wskazują na bardzo rozbudowany system sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego. Wynika z nich, że na system ten składają się następujące komponenty (rys. 1):

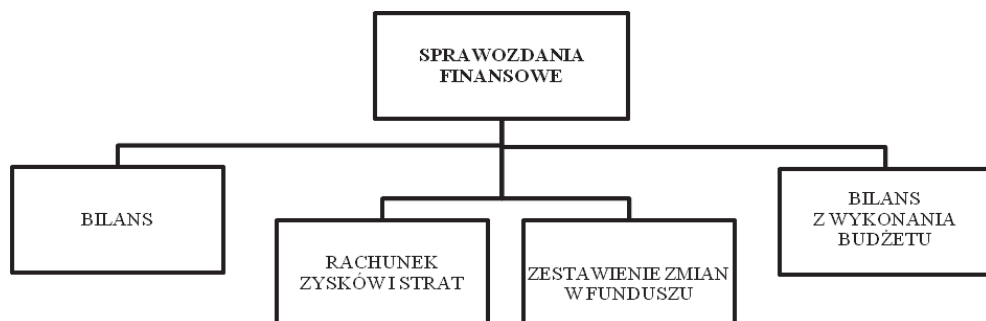
- sprawozdanie finansowe,
- skonsolidowany bilans,
- sprawozdania budżetowe,
- inne sprawozdania sporządzane przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego, m.in. sprawozdanie z wykonania budżetu oraz informacja o stanie mienia.



Rys. 1. System sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego dostarcza odpowiednio zagregowanych informacji o sytuacji finansowej oraz majątkowej tego podmiotu, osiągniętym wyniku finansowym, a także wyniku wykonania budżetu. Zakres sprawozdania finansowego prezentuje rys. 2.



Rys. 2. Sprawozdania finansowe jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Bilans jednostki samorządu terytorialnego, podobnie jak każdego innego podmiotu rachunkowości, jest podstawowym elementem sprawozdania finansowego. Stanowi zestawienie rzeczywistego stanu majątku jednostki (aktywów) i źródeł jego finansowania (pasywów), sporządzone na dzień bilansowy i w formie określonej w załączniku nr 5 do Rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. Należy podkreślić, że bilans jednostki samorządu terytorialnego jest sprawozdaniem łącznym, obejmującym dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych (w tym urzędu jednostki samorządu terytorialnego) oraz samorządowych zakładów budżetowych.

Zasadniczą funkcją rachunku zysków i strat jest przedstawienie podstawowych grup przychodów, kosztów, zysków i strat wpływających na wielkość wyniku finansowego. Rachunek zysków i strat jest sprawozdaniem powiązaniem z bilansem wartością wyniku finansowego netto, który w bilansie stanowi element funduszu. Rachunek zysków i strat jednostki samorządu terytorialnego sporządza się wyłącznie w wariancie porównawczym, opartym na rodzajowym układzie kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Wzór rachunku zysków i strat zawiera załącznik nr 7 Rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. Podobnie jak bilans, jest sprawozdaniem łącznym, zawierającym dane z jednostkowych rachunków zysków i strat samorządowych jednostek i zakładów budżetowych.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie ze swą nazwą, przedstawia zmiany (zwiększenia oraz zmniejszenia), jakie nastąpiły w poszczególnych składnikach funduszu i ich przyczyny. Sprawozdanie to powiązane jest z bilansem wartością funduszu jednostki oraz rachunkiem zysków i strat wartością wyniku finansowego netto. Wzór zestawienia zmian w funduszu zawiera załącznik nr 8 Rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. Zestawianie zmian w funduszu jednostki samorządu terytorialnego, podobnie jak bilans oraz rachunek zysków i strat, również jest sprawozdaniem łącznym, obejmującym dane wskazane w jednostkowych zestawieniach zmian w funduszu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych.

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi sprawozdanie finansowe sporządzane przez ten organ, który odpowiada za wykonanie budżetu. W zakresie budżetu jednostek samorządu terytorialnego bilans ten sporządza wójt (burmistrz, prezydent) lub zarząd powiatu i samorządu województwa. Prezentuje środki pieniężne, należności finansowe, zobowiązania finansowe oraz aktywa netto, którymi dysponuje jednostka samorządu terytorialnego na dzień bilansowy.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego nie został wkomponowany w prawnie określony zakres sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego. Jednak nie umniejsza to funkcji, jaką ma wypełnić. Zasadniczym celem tego sprawozdania jest zestawienie danych finansowych wszystkich podporządkowanych i podległych podmiotów jednostki samorządu terytorialnego w taki sposób, aby dzięki temu sprawozdaniu można było ocenić wielkość i zakres zasó-

bów majątkowych, jakimi dysponuje jednostka samorządu terytorialnego, i które kontroluje ze względu na to, że zostały te zasoby przekazane, albo zainwestowane w jednostki realizujące bezpośrednio lub pośrednio jej zadania własne [Ignatowski 2007, s. 35-36]. Zasadniczą częścią danych podlegających konsolidacji w bilansie skonsolidowanym jest część sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego (tj. bilans z wykonania budżetu oraz łączny bilans samorządowych jednostek i zakładów budżetowych). Oprócz tego konsolidacji podlegają dane zawarte w bilansach samorządowych samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej, samorządowych instytucji kultury oraz innych samorządowych osób prawnych, a także bilanse spółek, nad którymi jednostka samorządu terytorialnego sprawuje kontrolę, współkontrolę lub wywiera znaczący wpływ [Hellich 2011, s. 173-174].

Sprawozdania budżetowe dostarczają syntetycznych i uporządkowanych informacji dotyczących przebiegu i wyniku wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz planów finansowych jej jednostek organizacyjnych (tj. samorządowych jednostek i zakładów budżetowych) [Adamek-Hyska 2013, s. 9]. Ogólny zakres sprawozdań budżetowych prezentuje rys. 3.



Rys. 3. Sprawozdania budżetowe jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdania budżetowe z procesów gromadzenia oraz rozdysponowania środków publicznych dostarczają w szczególności następujących informacji:

- z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- z wykonania planów finansowych samorządowych jednostek budżetowych,

- z dochodów i wydatków na rachunkach wydzielonych oświatowych jednostek budżetowych,
- z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych,
- z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych,
- z wykonania planu wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego,
- o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego,
- o wyniku wykonania budżetu (nadwyżce lub deficycie budżetowym),
- z poniesionych wydatków strukturalnych,
- o wydatkach i zobowiązaniach wynikających z podpisanych umów o partnerstwo publiczno-privatne.

Natomiast sprawozdania budżetowe w zakresie operacji finansowych gromadzą informacje o:

- o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji,
- o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych,
- o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonania zadań zleconych.

Wszystkie sprawozdania budżetowe są ujednocicone pod względem formalnomerytorycznym w przekrojach wynikających z procedur sporządzania i wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a tym samym sporządzania i wykonania planów finansowych podległych jej jednostek¹. Można zauważyć, że nie ma bezpośredniego związku danych prezentowanych w sprawozdaniach budżetowych z danymi ujętymi w sprawozdaniu finansowym i bilansie skonsolidowanym jednostki samorządu terytorialnego.

Zakres podmiotowy poszczególnych sprawozdań budżetowych oraz ich znacznie rozbudowany zakres przedmiotowy sprawiają, że aktualnie w każdej jednostce samorządu terytorialnego sprawozdania te realnie umożliwiają zarządzanie jej finansami poprzez planowanie, kontrolę i podejmowanie decyzji dotyczących zarówno bieżącego roku budżetowego, jak i przyszłych okresów².

Jednostka samorządu terytorialnego, oprócz sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu i sprawozdań budżetowych, sporządza inne sprawozdania,

¹ Symbole i nazwy sprawozdań budżetowych, ich wzorce, instrukcje i terminy sporządzania oraz odbiorców określone zostały w:

– Rozporządzeniu Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU poz. 119, z późn. zm.

– Rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, DzU nr 43, poz. 247, z późn. zm.

² Istota oraz podstawowe funkcje sprawozdań budżetowych zostały opisane w [Adamek-Hyska 2013, s. 5-13].

które stanowią istotny i obszerny element jej systemu sprawozdawczości. Zakres tych sprawozdań prezentuje rys. 4.



Rys. 4. Inne sprawozdania jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego uwzględnia przede wszystkim dochody i wydatki budżetowe w szczególności określonej w uchwale budżetowej, a także stopień zaawansowania realizacji programów wieloletnich. Zasadniczą funkcją tego raportu jest zatem dostarczenie danych i informacji niezbędnych do kontroli i oceny wykonania budżetu. Sprawozdanie to sporządza się na podstawie danych z ewidencji księgowej budżetu, co oznacza, że częściowo zawiera dane ujęte w bilansie z wykonania budżetu oraz w odpowiednich sprawozdaniach budżetowych.

Informacja o stanie mienia prezentuje dane dotyczące praw własności przysługujących jednostce samorządu terytorialnego, a także dane o ograniczonych prawach rzeczowych, użytkowaniu wieczystym, wierzytelnościach, udziałach w spółkach, akcjach oraz posiadaniu. Informacja ta dostarcza także danych o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych, posiadaniu oraz inne informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia jednostki samorządu terytorialnego. Zasadniczą zatem funkcją informacji o stanie mienia jest weryfikacja wykonania budżetu w zakresie gospodarowania mieniem jednostki samorządu terytorialnego. Oprócz tego dane i informacje ujęte w informacji dodatkowej w istotny sposób uzupełniają i uszczegóławiają dane zaprezentowane m.in. w bilansie skonsolidowanym jednostki samorządu terytorialnego.

3. Zakończenie

W tabeli 2 dokonano analizy porównawczej poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego.

Tabela 2. Analiza porównawcza poszczególnych komponentów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	Sprawozdanie finansowe	Bilans skonsolidowany	Sprawozdania budżetowe	Sprawozdania opisowe
1	2	3	4	5
Zakres prezentowanych danych	Aktywa, pasywa, koszty, przychody, wynik finansowy, fundusz jednostki	Aktywa, pasywa, fundusz jednostki, wartość firmy, kapitały mniejszociowe	Dochody, wydatki, przychody, rozchody, koszty, należności, zobowiązania, wynik wykonania budżetu, poręczenia, gwarancje	Dochody i wydatki budżetu w szczególności określone w uchwale budżetowej, stopień zaawansowania programów wieloletnich
Podstawowe zasady ujmowania danych	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasady: memoriałowa, współmierności przychodów i kosztów, ciągłości, ostrożnej wyceny, kontynuacji działania, istotności, zakazu kompensaty	Zasada memoriałowa oraz zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych	Zasada kasowa. Zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych
Częstotliwość sporządzania	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych	Za okresy miesięczne, kwartalne, półroczne lub roczne	Sprawozdanie z wykonania budżetu za okresy: półroczne i roczne. Informacja o stanie mienia za okres roczny
Wzorce i zasady sporządzania	Określone w przepisach o finansach publicznych	Określone w przepisach o finansach publicznych i o rachunkowości	Określone w przepisach o finansach publicznych	Brak prawnie określonych wzorców i szczegółowych zasad sporządzania. Zakresy prezentowanych danych określone zostały w przepisach o finansach publicznych

Tabela 2, cd.

1	2	3	4	5
Badanie przez biegłego rewidenta	Tak	Nie	Nie	Nie
Zatwierdzanie przez organ stanowiący	Tak	Nie	Nie	Tak
Przekazanie do regionalnej izby obrachunkowej	Tak	Tak	Tak	Tak (sprawozdanie z wykonania budżetu) Nie (informacja o stanie mienia)
Podstawa podjęcia uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu	Tak	Nie	Nie	Tak

Źródło: opracowanie własne.

Każde sprawozdanie ma określony zakres tematyczny, sposób prezentacji i grupowania danych liczbowych. Poszczególne elementy sprawozdania finansowego oraz bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego są ze sobą wzajemnie powiązane i tworzą wewnętrznie spójną całość. Brakuje jednak bezpośrednich związków danych zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym i bilansie skonsolidowanym z danymi ujętymi w poszczególnych elementach sprawozdań budżetowych i innych sprawozdań sporządzanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Warto także podkreślić różne zasady i terminy sporządzania poszczególnych elementów systemu sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego. Jak wynika z tab. 2:

- tylko roczne sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego, w której liczba mieszkańców przekracza 150 tysięcy, jest przedmiotem badania przez biegłego rewidenta,
- tylko sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z wykonania budżetu oraz informacja o stanie mienia stanowią podstawę uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Reasumując, można wysnuć wniosek, że system sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego jest wewnętrznie niespójny, lecz jego poszczególne komponenty dostarczają usystematyzowanych danych o jej sytuacji finansowej i majątkowej, wykonaniu budżetu oraz stanie mienia z uwzględnieniem wszystkich możliwych powiązań majątkowych z innymi podmiotami. Należy także podkreślić, że wszystkie wskazane w artykule sprawozdania jednostki samorządu terytorialnego muszą być sporządzane na podstawie rzetelnych i kompletnych ksiąg rachunko-

wych, co bezpośrednio przekłada się na obowiązek dostosowania polityki rachunkowości tego podmiotu do jego systemu sprawozdawczości.

Literatura

- Adamek-Hyska D., 2013, *Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych*, [w:] Luty Z., Łakomiak A., Mazur A. (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 9.
- Adamek-Hyska D., 2013, *Sprawozdania budżetowe jako instrument zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, [w:] Urbańczyk E., Gąsior A., Mioduchowska-Jaroszewicz E., Romanowska M. (red.), *Zarządzanie wartością jednostek samorządu terytorialnego*, t. 2, *Zeszyty Naukowe* nr 789, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 5-13.
- Hellich E., 2011, *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa, s. 173-174.
- Ignatowski R., 2007, *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie z dnia 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, t.j. DzU z 2013 r. poz. 289.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU poz. 119, ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, DzU nr 43, poz. 247, ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. DzU z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU z 2013 r. poz. 330, ze zm.