

## Gospodarka finansowa w sektorze publicznym

**dr Małgorzata Gorzałczyńska-Koczkodaj**

**Dyrektor Wydziału Finansów i Budżetu,**

**Urząd Marszałkowski Województwa Zachodniopomorskiego,**

**Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług**

Funkcjonowanie i działanie sektora publicznego, w tym samorządowego jest ściśle określone ramami prawnymi i opiera się na zasadzie, że tylko takie działania są dozwolone, które wprost wynikają z zapisów prawa. Jest to podejście odmiennie od funkcjonowania podmiotów w sektorze komercyjnym, które mogą robić wszystko, co nie jest prawnie zabronione. Z tej przyczyny regulacje odnoszące się do podmiotów sektora finansów publicznych a także jego funkcjonowania jak i zasad prowadzenia gospodarki finansowej są bardzo obszerne i zawierają szereg aktów normatywnych różnej rangi i zastosowań.

Inną różnicą, która ma znaczący wpływ na możliwości prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki należące do sektora finansów publicznych jest to, że sektor publiczny nastawiony jest na maksymalizację użyteczności publicznej a nie, jak podmioty należące do sektora komercyjnego, maksymalizację wartości dla właścicieli. To powoduje, że zadania, które z natury są deficytowe realizowane są przez sektor publiczny, zgodnie z przyjętą polityką państwa.

Wobec powyższych uwarunkowań, należy określić, na czym tak naprawdę polega gospodarka finansowa jednostek sektora finansów publicznych. W literaturze przedmiotu występuje wiele definicji gospodarki finansowej. Według L. Jędrzejewskiego gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego można rozumieć jako

ogół czynności związanych z gromadzeniem, podziałem, wydatkowaniem i rozliczaniem zasobów pieniężnych podejmowanych przez kompetentne organy gmin, powiatów i województw oraz upoważnione podmioty wykonujące wyznaczone im zadania publiczne.<sup>1</sup> Inna interpretacja tego pojęcia akcentuje, oprócz aspektów administracyjnych, także aspekty zarządcze. I tak według B. Filipiak gospodarka finansowa obejmuje ogół czynności związanych z przygotowaniem, faktyczną realizacją, ewidencją, analizą i kontrolą operacji oraz zjawisk pieniężnych przeprowadzanych w podmiotach sektora publicznego, jak również czynności odzwierciedlających stosunki i zdarzenia gospodarcze zachodzące między podmiotami sektora publicznego a otoczeniem. W tym ujęciu gospodarka finansowa opiera się na elementach procesu decyzyjnego dotyczących wszystkich obszarów czynnościowych, obejmujących zjawiska pieniężne oraz instrumenty służące przygotowaniu, podejmowaniu decyzji oraz ich realizacji<sup>2</sup>.

Często wskazuje się, że gospodarowanie publicznymi zasobami sprowadza się do trzech głównych procesów. Takie podejście widoczne jest w definicji prezentowanej przez

- 1 K. Brzozowska, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, M. Kogut-Jaworska, M. Ziolo: *Gospodarka finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wyd. CeDeWu, Warszawa 2013, s. 9.
- 2 M. Dylewski, B. Filipiak, M. Gorzałczyńska-Koczkodaj, *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 50.

P. Motka, który przez gospodarkę finansową samorządu terytorialnego rozumie gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych oraz finansowanie deficytu i zarządzanie długiem publicznym przez organy województw, powiatów, miast na prawach powiatu oraz gmin, na podstawie uchwalonego budżetu. Trzy podstawowe elementy gospodarki finansowej samorządu terytorialnego odnoszą się tu do po pierwsze, dochodów, po drugie wydatków, po trzecie salda dochodów i wydatków. Odrębną gospodarkę finansową na podstawie planu finansowego prowadzą związki międzygminne, fundusze celowe i jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego<sup>3</sup>.

Odpowiednio prowadzona gospodarka finansowa powinna służyć maksymalnemu zaspokojeniu potrzeb społeczności lokalnych, jak również realizacji takich inwestycji, które wpłyną w przyszłości na poziom zaspokojenia potrzeb społecznych i gospodarczych.

Podmioty sektora finansów publicznych mogą swoją działalność prowadzić w zróżnicowanych formach, przewidzianych w ustawie o finansach publicznych.<sup>4</sup> Wyboru formy dokonują poszczególne organy, które muszą zrealizować określone zadania. Na szczeblu samorządowym zadania mogą być realizowane przez podmioty w formie jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych oraz mogą być także tworzone samorządowe osoby prawne.

Wśród samorządowych osób prawnych wymienić należy<sup>5</sup>:

- samorządowe instytucje kultury (teatry, operetki, opery, filharmonie, orkiestry, kina muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki, ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury), które osobowość prawną uzyskują po wpisaniu do rejestru instytucji kultury,
- samorządowe zakłady opieki zdrowotnej tworzone przez organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego,

które osobowość prawną uzyskują po wpisaniu do rejestru zakładów opieki zdrowotnej prowadzonego przez właściwego wojewodę oraz do Krajowego Rejestru Sądowego,

- inne samorządowe osoby prawne, takie jak wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego, czy kolumny transportu sanitarnego.

Jednostki budżetowe nie posiadają osobowości prawnej i w obrocie prawnym występują jako jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego. Samorządowe jednostki budżetowe mogą być tworzone, łączone lub likwidowane przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Tworząc jednostkę budżetową, organ, który ją utworzył oprócz nadania jej statutu określa również mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. W przypadku zaś likwidacji takiej jednostki musi określić przeznaczenie tego mienia, a także przejąć jej wszelkie należności i zobowiązania.<sup>6</sup>

Zgodnie z art. 14 ustawy o finansach publicznych w formie samorządowych zakładów budżetowych mogą być realizowane zadania z zakresu:

- 1) gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi,
- 2) dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego,
- 3) wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz,
- 4) lokalnego transportu zbiorowego,
- 5) targowisk i hal targowych,
- 6) zieleni gminnej i zadrzewień,
- 7) kultury fizycznej i sportu, w tym utrzymywania terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych,
- 8) pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych,
- 9) utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia

3 P. Motek, *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w województwie wielkopolskim*, Bogucki Wydawnictwo Naukowe, Poznań 2006, s. 19.

4 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241.

5 E. Kossakowska, W. Włodarek: *Formy gospodarki komunalnej miasta Torunia*, w: *Zagadnienia prawne finansów i gospodarki samorządu terytorialnego*. Red. A. Borodo, Wydawnictwo „Dom Organizatora” TNOiK, Toruń 2008, s. 74-77.

6 Por. M. Jastrzębska: *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Lex a WoltersKluwer business, Warszawa 2012 s. 77-78.

hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem, w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania, 10) cmentarzy.

W przypadku likwidacji samorządowego zakładu budżetowego organ stanowiący JST musi określić przeznaczenie mienia znajdującego się w użytkowaniu tego zakładu. Samorządowy zakład budżetowy może także zostać przekształcony w inną formę organizacyjno-prawną, jednakże uprzednio musi zostać zlikwidowany. Należności i zobowiązania po zlikwidowanym zakładzie może przejąć organ podejmujący decyzję o likwidacji bądź nowo utworzona jednostka.

Sposoby i zasady prowadzenia gospodarki finansowej oraz wydatkowania środków pieniężnych jak również zaciągania zobowiązań są ściśle uregulowane w ustawie o finansach publicznych oraz ustawach regulujących w sposób szczegółowy funkcjonowanie poszczególnych podmiotów oraz wielu rozporządzeniach Ministra Finansów dotyczących prowadzenia gospodarki finansowej.<sup>7</sup>

Generalnie istnieją dwa sposoby powiązań z budżetem, tj. budżetowanie brutto, zgodnie z którym rozliczają się jednostki budżetowe lub budżetowanie netto, zgodnie z którym rozliczają się samorządowe zakłady samorządowe.

Jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jest to powiązanie jednostki organizacyjnej z budżetem całością realizowanych przez nią wpływów oraz traktowanie jej wydatków jako całości wydatków budżetu. Jednostka budżetowa, wszystkie swoje dochody odprowadza do budżetu, a wydatki pokrywa środkami bezpośrednio otrzymywanymi z niego, bez względu na poziom dochodów, które sama wygeneruje. Jest to tzw. rozliczanie się „pełnymi kwotami”. Jednostki budżetowe charakteryzuje pełne rozdzielenie procesów gromadzenia dochodów i realizowania wydatków. W związku z tym, że nie posiadają one osobowości prawnej, nie występują samodzielnie

w obrocie cywilnoprawnym, nie odpowiadają też samodzielnie za zobowiązania (odpowiedzialność tę ponosi właściwa JST).

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest roczny plan finansowy, a ściślej plan dochodów i wydatków budżetowych, opracowany zgodnie z zasadą szczegółowości budżetu<sup>8</sup>. Wykorzystanie tej formy organizacyjno-prawnej prowadzenia gospodarki finansowej w praktyce ograniczone jest do takich zadań, w których ponoszone koszty nie zależą od rozmiarów osiągniętych dochodów. Znajdują one zastosowanie w obszarze świadczenia usług o charakterze niematerialnym (np. w dziedzinie oświaty, wychowania, opieki społecznej, służby zdrowia czy administracji). Kierownik jednostki budżetowej może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pieniężne tylko do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki.

Zaletą metody budżetowania brutto jest to, że wartość wydatków nie zależy od strony dochodowej, przez co pewna grupa zadań jest realizowana bez względu na stopień ich pokrycia. Decydenci z kolei mają ułatwioną kontrolę dokonywania wydatków i ewidencji wykonania budżetu jednostki zgodnie z preliminarzem. Wadą natomiast jest brak zachęty do oszczędzania oraz inwestowania, ponieważ wartość środków przekazana w następnym roku budżetowym z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w dużej mierze zależy bowiem od tego, ile środków jednostka budżetowa wydatkowała w roku bieżącym. Nie stanowi to zatem motywacji do oszczędzania, tym bardziej, że jednostka zwraca do budżetu te środki, których nie zdołała wydać do końca roku kalendarzowego i na kolejny rok może otrzymać mniejsze środki o zwróconą kwotę.

Drugim rodzajem prowadzenia gospodarki finansowej jest tzw. budżetowanie netto, które wykorzystują samorządowe zakłady budżetowe.

Metoda budżetowania netto ogranicza zasadę zupełności, gdyż jednostka rozliczająca się w ten sposób z budżetem samorządu terytorialnego włącza do niego wyłącznie wynik finansowy. W ten sposób mogą rozliczać się w szczególności te jednostki sektora finansów publicznych, które

<sup>7</sup> Znaczące jest w tym zakresie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Dz. U. z 2015 r. poz. 1542 z późn. zm.

<sup>8</sup> A. Miszczuk, M. Miszczuk, K. Żuk: Gospodarka samorządu terytorialnego, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 125.

mają prawo do prowadzenia działalności gospodarczej, dzięki której osiągają dochody. Jednostki organizacyjne, których finansowanie opiera się na metodzie budżetowania netto, przeznaczają osiągnięte przychody na pokrycie swoich wydatków.

Zaletą tej metody jest m.in. możliwość rozliczania się, która zapewnia elastyczność finansową jednostkom organizacyjnym oraz brak sztywnych rygorów związanych z wymogami procedury i techniki budżetowej. Metoda budżetowania netto pobudza więc podmioty do prowadzenia bardziej oszczędnej i efektywnej gospodarki oraz umożliwia ocenę całokształtu ich gospodarki na podstawie wyniku finansowego. Daje także możliwość uzależniania wysokości wydatków od wysokości wygenerowanych dochodów. Wadą natomiast jest fakt, że ten sposób rozliczania z budżetem macierzystym zmniejsza zakres kontroli budżetu.

Samorządowy zakład budżetowy, który rozlicza się z macierzystym budżetem zgodnie z metodą budżetowania netto, odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania oraz pokrywa koszty działalności z przychodów własnych. Działalność samorządowego zakładu budżetowego jest zbliżona do działalności gospodarczej, jednakże podejmowana jest w celu realizacji zadań publicznych. Choć z założenia zakład budżetowy pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych, to może także otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego różnego rodzaju dotacje:

- przedmiotowe,
- celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji,
- celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków z UE.

Warunek jest taki, że dotacje dla samorządowego zakładu budżetowego, z wyłączeniem dotacji na współfinansowanie środków z UE, nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

W zakresie określonym w odrębnych ustawach samorządowy zakład budżetowy może otrzymywać dotację podmiotową. Dodatkowo nowo tworzonemu samorządowemu zakładowi budżetowemu może być przyznana jednorazowa dotacja z budżetu JST na pierwsze wyposażenie

w środki obrotowe.

Podstawą gospodarki finansowej samorządowego zakładu budżetowego jest roczny plan finansowy, który obejmuje przychody, w tym także dotacje, koszty oraz inne obciążenia. Ponadto obejmuje stan środków obrotowych, należności i zobowiązania na początek i koniec okresu, jak również rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Nadwyżkę środków obrotowych, jaka zostanie ustalona na koniec okresu sprawozdawczego, samorządowemu zakład budżetowy wpłaca do budżetu właściwej JST, chyba że jej organ stanowiący postanowi inaczej.

W planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego mogą być dokonywane zmiany w ciągu roku w przypadku realizowania wyższych od planowanych przychodów i kosztów, pod warunkiem że nie spowoduje to zmniejszenia wpłat do budżetu JST ani zwiększenia dotacji z tego budżetu.

Samorządowe osoby prawne są tworzone na podstawie odrębnych ustaw. Podstawą prowadzenia przez nie gospodarki finansowej jest plan finansowy, który obejmuje:

- 1) przychody z prowadzonej działalności,
- 2) dotacje z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) koszty, w tym:
  - a) wynagrodzenia i składki od nich naliczane,
  - b) płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań,
  - c) zakup towarów i usług,
- 4) środki na wydatki majątkowe,
- 5) środki przyznane innym podmiotom,
- 6) stan należności i zobowiązań na początek i koniec roku,
- 7) stan środków pieniężnych na początek i koniec roku.

Jako samodzielne podmioty zobowiązane są do regulowania swoich zobowiązań samodzielnie, a także do występowania w obrocie jako odrębne podmioty. Ustawodawca przewiduje jednakże, w uzasadnionych przypadkach możliwość otrzymywania przez nie dotacji z macierzystego budżetu.

Oprócz przepisów prawnych i wynikających z nich zasad prowadzenia gospodarki finansowej, sektor publiczny zobowiązany jest do stosowania określonych ustaw w aspekcie

prowadzenie rachunkowości oraz sprawozdawczości. Nadrzędnym aktem prawnym w tym obszarze jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>9</sup>, która reguluje zasady prowadzenia rachunkowości przez podmioty sektora finansów publicznych. Nie wszystkie jej przepisy mają jednak w tym sektorze zastosowanie. Zgodnie z art. 80 ustawy o rachunkowości części podmiotów tego sektora nie dotyczą przepisy rozdziału 5 ustawy „Sprawozdania finansowe jednostki”, rozdziału 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” oraz rozdziału 7 „Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”. Obowiązki dotyczące sporządzania i obiegu sprawozdań reguluje w ich przypadku odrębne rozporządzenie.<sup>10</sup>

Oprócz ustawy o rachunkowości równie ważnym aktem prawa jest wcześniej przywołana ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.<sup>11</sup> Jej przepisy regulują i potwierdzają specyfikę oraz zasady finansowania i funkcjonowania podmiotów sfery finansów publicznych. Wpływa to w oczywisty sposób na wspomniane podmioty i prowadzoną przez nie rachunkowość.

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Oznacza to, że na początku jednostka budżetowa i samorządowy zakład budżetowy stosują odpowiednio uregulowania zawarte w ustawie o finansach publicznych a w drugiej kolejności (przy braku uregulowań w tej ustawie) przepisy ustawy o rachunkowości. Nie wszystkie zasady określone w ustawie o finansach publicznych znajdują zastosowanie w samorządowym zakładzie budżetowym, zakład nie jest bowiem zobligowany, w przeciwieństwie do jednostki budżetowej, do stosowania ewidencji budżetu metodą kasową.<sup>12</sup>

W zakresie ewidencji wykonania budżetu szczegól-

ne zasady rachunkowości budżetowej uwzględniają kasowy charakter realizacji budżetu (w myśl ustawy o rachunkowości księgi prowadzi się w układzie memoriałowym). Jednostki wykonujące budżet ewidencjonują faktyczne wpływy i wydatki dokonane na rachunkach bankowych budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych. Dochody uznaje się za osiągnięte, a wydatki za poniesione w momencie faktycznego przeprowadzenia operacji finansowej na rachunku bankowym.<sup>13</sup>

Zasada memoriału została sformułowana w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z jego treścią, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego. Oznacza to, że jednostka powinna wprowadzić do ewidencji wszelkie aktywa, zobowiązania oraz przychody i koszty niezależnie od terminu ich zapłaty, jeżeli mają one wpływ na wynik finansowy. Zasada ta posiada także istotne znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, z uwagi na fakt, że sprawozdania finansowe sporządzone w oparciu o zasadę memoriału dostarczają użytkownikom nie tylko informacji o przyszłych transakcjach pociągających za sobą wpływ lub wpływ środków pieniężnych, lecz również o obowiązkach jednostki do zapłaty pieniężnej w przyszłości oraz o zasobach odpowiadających środkom pieniężnym, które jednostka otrzyma w przyszłości.<sup>14</sup>

Zasada kasowości (kasowego wykonania) stanowi przeciwieństwo zasady memoriału. Jej zakres pojęciowy sformułowany został w art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych. Stosownie do tego przepisu plany kont dla budżetów JST, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej powinny uwzględniać to, że dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Dodatkowo ujęcie kasowe wynika z roz-

9 Dz.U. z 1994 Nr 121 poz. 591 z późn. zm.

10 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów JST, jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Dz. U. z 2010 r. Nr 128, poz. 861.

11 Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm

12 Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych. Pod red. M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka, M. Culepy. Wyd. Beck, 2014, s. 251-252.

13 K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: Rachunkowość budżetowa, Wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business. Warszawa 2013, s. 61.

14 Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych. Pod red. M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka.....op. cit., s. 298.

porządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.<sup>15</sup>

Zestawiając te zasady, może powstać dylemat, którą z nich stosować. W większości przypadków występująca kolizja będzie miała charakter bardziej pozorny niż faktyczny. Każda z tych reguł dotyka bowiem nieco innego obszaru gospodarki finansowej, realizowanej przez jednostkę. W przypadku zasady memoriału, jej oddziaływanie nakierowane jest bardziej na dokonywanie przypisu, swoiste „zapamiętanie” zdarzenia, które w przyszłości pociągnie za sobą skutek w postaci przepływów pieniężnych. Z kolei zasada kasowości wiąże fakt dokonania zapisu z powstaniem takiego skutku, jeżeli owe przepływy dotyczą zrealizowanego dochodu lub poniesienia wydatku.<sup>16</sup>

Ewidencja księgową jednostek budżetowych dopuszcza współistnienie obu zasad, nie wywołując żadnych negatywnych skutków. Warunkiem jest jednak jej niestosowanie do dochodów i wydatków, których faktycznie nie wykonano. W przypadku ewidencji księgowej budżetu, zasada memoriału poddana zostanie ścisłej reglamentacji. Ograniczona została wyłącznie do wąskiej kategorii należności (środków z budżetów zewnętrznych, udzielona z własnego budżetu pożyczka), zobowiązań finansowych (kredyty, pożyczki, emitowane papiery wartościowe) oraz wydatków niewygasających. W niektórych przypadkach jej stosowanie doprowadzi nawet do faktycznego przełamania obowiązku ujęcia w budżecie dochodów i wydatków w terminie ich zapłaty. Należy jednak pamiętać, że będą one stanowiły wyjątek od powszechnie obowiązującej reguły. W pozostałym zakresie, z uwagi na sposób wykonywania budżetu (roczność, wygasanie wydatków), zasada memoriału nie będzie miała praktycznie żadnego zastosowania.<sup>17</sup>

Odnosząc się do wyżej wskazanych wyjątków, całkowite odstępstwo od zasady kasowości przybiera marginalną postać, dotyka wąskiej kategorii dochodów i wydatków. Wśród nich znajdują się:

- dochody z tytułu otrzymanej w grudniu na styczeń roku następnego części oświatowej subwencji ogólnej,
- dochody z udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych,
- wydatki niewygasające, o których mowa w art. 263 ustawy o finansach publicznych,<sup>18</sup> pod warunkiem faktycznego ich wykonania w przedłużonym terminie.

Zgodnie z obowiązującymi zasadami, ww. kategorie dochodów i wydatków ujmuje się w ewidencji księgowej w innych terminach niż wynika to z faktycznej realizacji. Dla udziałów w podatkach będzie to termin nie później niż do 31 grudnia roku budżetowego, mimo, że faktycznie wpłyną do budżetu w styczniu roku następnego. Z kolei otrzymana w grudniu część oświatowa subwencji ogólnej, jako dochód wykonany, zaksięgowana zostanie w styczniu roku następnego. Jeżeli chodzi o wydatki niewygasające, podobnie jak udziały w podatkach, zostaną uznane za wykonane w danym roku budżetowym, mimo, że rzeczywista ich realizacja nastąpi w okresie późniejszym. W pozostałym zakresie aktywności JST, nie ma innych uzasadnionych normatywnie przypadków, do których zasada kasowości nie miałaby zastosowania.<sup>19</sup>

Podstawową wadą ujęcia kasowego jest to, że gubi ono operacje, które tworzą przyszłe zobowiązania, chociaż w danym roku nie powodują wpływu środków finansowych. Na wielkość wydatków, a więc na wynik budżetu danego roku, nie mają wpływu:<sup>20</sup>

- przeterminowane płatności, które nie zostały zapłacone do końca roku,
- nieodpłatnie przekazane papiery wartościowe,
- umorzone pożyczki udzielone ze środków budżetowych.

Natomiast zaletą stosowania tego ujęcia jest to, że pozwala dość szybko ocenić gospodarowanie środkami pie-

15 Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Dz. U. Nr 128, poz. 861 z późn. zm.

16 Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych. Pod red. M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka...op. cit., s. 299.

17 Ibidem

18 Ostateczny termin dokonania wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego, upływa 30 czerwca roku następnego. Łącznie z ich wykazem organ stanowiący JST ustala plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych.

19 Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych. Pod red. M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka...op. cit., s. 299.

20 E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg: *Finanse publiczne w Polsce*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 385. Przyn. za: K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: *Rachunkowość budżetowa*...op. cit., s. 37.

nieżnymi i dokonać porównań z ustalonymi wcześniej wielkościami. Ten system pomiaru nie stanowi jednak należytej podstawy do podejmowania decyzji oraz rozliczania z odpowiedzialności.

Należy zauważyć, iż tworzenie budżetu według metody kasowej oraz sporządzanie sprawozdań finansowych w oparciu o zasadę memoriałową wprowadza chaos w proces zarządzania finansami publicznymi. Zasada kasowa związana jest z podstawową potrzebą rzeczywistego zapisu wszystkich wpływów i wydatków występujących w organach publicznych. Atutem zasady memoriałowej jest przede wszystkim zwiększenie przejrzystości informacji oraz oparcie zarządzania na wynikach działalności.

Można zatem stwierdzić, że sektor publiczny poprzez swoje wielce rozbudowane normy i przepisy prawne, jest sektorem bardzo sformalizowanym co może niestety często powodować jego nieefektywne działanie.

Sektor publiczny, w tym sektor samorządowy, został zobligowany ustawowo do sporządzania wielorakich sprawozdań, w których zawarte są podstawowe informacje o danej jednostce. Właśnie te dane stanowią podstawę do sporządzania analizy i zbiorczej informacji o kondycji finansowej sektora samorządowego i podmiotach w nim funkcjonujących. Ustawodawca w bardzo precyzyjny i enumeratywny sposób określił jakie oraz według jakich zasad muszą być przygotowywane poszczególne sprawozdania.

Rachunkowość a przede wszystkim sprawozdawczość jest bardzo rozbudowana i skomplikowana w sektorze publicznym. Wynika to z faktu, iż oprócz sprawozdawczości finansowej, którą obligatoryjnie sporządzają podmioty należące do sektora komercyjnego, jednostki sektora finansów publicznych są zobligowane do sporządzania sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań z zakresu operacji finansowych.

Jednostki posiadające osobowość prawną (np. instytucje kultury, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, spółki komunalne) sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Natomiast, jak zostało wcześniej zasygnalizowane, dla jednostek sektora finansów publicznych zostały przewidziane szczególne zasady sporządzania sprawozdań zawarte w poszczególnych rozporządzeniach.

Tabela 1. Sprawozdania sporządzane przez jednostki sektora finansów publicznych

Rodzaj sprawozdań	Akt prawny
Sprawozdania budżetowe	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 9 stycznia 2018 roku <b>w sprawie sprawozdawczości budżetowej</b>
Sprawozdania finansowe	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 w zakresie operacji finansowych	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 04 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Tekst jednolity Dz. U z 2014 roku, poz. 1773.

Źródło: Opracowanie własne.

W sprawozdawczości budżetowej jednostek sektora publicznego, rozróżnia się następujące rodzaje sprawozdań:<sup>21</sup>

- 1) jednostkowe, sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ksiąg rachunkowych,
- 2) łączne - w szczególności sprawozdań jednostkowych, sporządzane przez dysponentów środków budżetowych państwa drugiego stopnia i dysponentów głównych na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz własnego sprawozdania jednostkowego, przez dysponentów głównych środków budżetu państwa, przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami jednostkom samorządu terytorialnego, na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego oraz przez dyrektorów izb skarbowych na podstawie sprawozdań jednostkowych urzędów skarbowych jako organów podatkowych,

<sup>21</sup> Por. K. Potoczny: Rachunkowość budżetowa. Wyd. Oficyna Ekonomiczna Wydawnictwa eMPI2, 2001, s. 158.

- 3) zbiorcze – w szczególności sprawozdań jednostkowych, sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki budżetowej i jako organu,
- 4) skonsolidowane zbiorcze i łączne – sporządzane przez:
- przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego, którzy wykazują wydatki zbiorcze, skonsolidowane obejmujące wydatki jednostek samorządu terytorialnego oraz wydatki przedstawione w sprawozdaniach jednostkowych przez kierowników samorządowych jednostek i zakładów budżetowych, instytucji kultury i zakładów opieki zdrowotnej oraz innych samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw,
  - dysponentów głównych środków budżetu państwa, którzy wykazują wydatki łączne i skonsolidowane obejmujące wydatki wszystkich jednostek organizacyjnych oraz jednostek powołanych i nadzorowanych przez nie, w tym również państwowych instytucji kultury, instytucji filmowych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej i innych państwowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw.

Kolejny obowiązek sprawozdawczy dotyczy obowiązku sporządzania sprawozdań w zakresie operacji finansowych. Rodzaje, formy, terminy i sposoby ich sporządzania określa Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r.<sup>22</sup> w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych. Sprawozdania w zakresie operacji finansowych w sektorze samorządowym mają obowiązek sporządzać:

- jednostki samorządu terytorialnego,
- związki JST,
- samorządowe jednostki budżetowe,
- samorządowe zakłady budżetowe,
- samorządowe instytucje kultury,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- inne samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków, spółek prawa handlowego.

Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe są dodatkowo zobligowane do sporządzania sprawozdania finansowego. Obowiązujące od 1 stycznia 2018r. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017r.<sup>23</sup> w sprawie 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, rozszerzyło zakres sprawozdania finansowego jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych oraz jednostek samorządu terytorialnego o informację dodatkową. Sprawozdania finansowe tych jednostek - oprócz bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu będą obejmować także informację dodatkową. Dzięki wprowadzeniu tego dodatkowego elementu sprawozdania finansowego, jednostki objęte rozporządzeniem w sprawie rachunkowości budżetowej będą miały możliwość ujawniania w sposób usystematyzowany informacji na temat zdarzeń, które zachodziły w jednostce w danym roku. Nowy element sprawozdania ma ujawniać informacje m.in. na temat:

- aktualnej wartości rynkowej środków trwałych. Umożliwić to powinno ujawnienie różnic pomiędzy wartością ewidencyjną a wartością rynkową niektórych ze składników majątkowych,
- danych o odpisach aktualizujących wartość należności, z uwzględnieniem należności finansowych jednostek samorządu terytorialnego (stan pożyczek zagrożonych); w związku z koniecznością corocznego przekazywania przez Regionalne Izby Obrahunkowe do GUS danych o stanie pożyczek zagrożonych co ułatwi znacząco proces pozyskiwania rzetelnej informacji z jednostek samorządu terytorialnego i umożliwi sprawne przekazywanie informacji do GUS,
- kwot należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe Ministrowi Rozwoju i Finansów wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych.

Przepisy nowego rozporządzenia w sprawie rachunko-

22 Tekst jednolity Dz. U z 2014 roku, poz. 1773.

23 Dz.U. z 2018 r. poz. 1911.



wości budżetowej będą miały zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za 2018r. Oznacza to, iż informacja dodatkowa będzie sporządzana po raz pierwszy wraz ze sprawozdaniem finansowym za 2018r. Sprawozdania finansowe za 2017r. sporządzane będą według zasad określonych w dotychczasowym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010r.<sup>24</sup>

Zgodnie z przepisami prawa, sprawozdanie finansowe JST składa się z:

- 1) bilansu z wykonania budżetu JST,
- 2) łącznego bilansu, obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- 3) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- 4) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.
- 5) informacji dodatkowej (od 2018 roku).

Sporządzając sprawozdanie finansowe, jednostka samorządu terytorialnego przedstawia w informacji uzupełniającej do tego sprawozdania dane o wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 268 ustawy o finansach publicznych, JST, w których liczba mieszkańców, ustalona przez GUS, na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono badania rocznego sprawozdania finansowego JST przez biegłego rewidenta.

Sprawozdanie finansowe JST zarząd przekazuje organowi stanowiącemu tej jednostki, w terminie do dnia 31 maja roku następnego po roku budżetowym, gdzie po rozpatrzeniu go przez komisję rewizyjną, staje się ono przedmiotem obrad i zatwierdzenia przez organ stanowiący JST. Ostatecznym terminem na jego przyjęcie jest 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

Sprawozdanie z wykonania budżetu stanowi niewątpliwie najważniejsze sprawozdanie z punktu widzenia dalsze-

go funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego i w przeciwieństwie do sprawozdań budżetowych i finansowych nie ma (z wyjątkiem ram czasowych) obligatoryjnego wzoru, zgodnie z którym musi być sporządzane.

Dodatkowe skomplikowanie w sektorze publicznym wynika także z konieczności przestrzegania i stosowania, zarówno w księgowości jak i sprawozdawczości, klasyfikacji budżetowej, która powoduje, iż oprócz zapisu operacji gospodarczych na określonych kontach, trzeba dokonać zapisu w odpowiednim dziale, rozdziale oraz paragrafie. Ta konieczność powoduje często, że przy ogólnym dostępie środków pieniężnych, może się okazać, iż na danym paragrafie jest ich niewystarczająca ilość, co skutkować może nie zapłaceniem zobowiązania w terminie, a to z kolei rodzi postawienie kierownikowi jednostki sankcji z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Dodać należy, że wydatki publiczne ujmuje się również według dodatkowej klasyfikacji określającej kody wydatków strukturalnych.

Klasyfikacja paragrafów wydatków określa strukturę wydatków budżetowych według ich ekonomicznego charakteru. Jest ona podstawowym układem klasyfikacyjnym wykorzystywanym przy analizie powiązań sektora publicznego z pozostałymi sektorami gospodarki, a także przy analizie transferów środków pieniężnych wewnątrz sektora publicznego. Pozwala na odróżnienie wydatków własnych (np. wynagrodzenia, zakupy towarów i usług) od wydatków redystrybucyjnych (np. dotacje, wypłaty różnego rodzaju świadczeń na rzecz osób fizycznych). Paragrafy są oznaczone za pomocą czterech cyfr.

Jak zostało na wstępie zasygnalizowane, sektor publiczny, w tym zasady i sposoby prowadzenia przez niego gospodarki finansowej, jest ściśle osadzony w przepisach prawa. Nieprzestrzeganie tych wymogów powoduje naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W zakresie prowadzenia rachunkowości do przykładowych naruszeń zaliczyć można:

- 1) zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości;
- 2) niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej

<sup>24</sup> Dz.U. 2010 nr 128 poz. 861.

kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na:

- dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.

Natomiast w zakresie sprawozdawczości, naruszeniem dyscypliny finansów jest niesporządzenie lub nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania (sprawozdanie budżetowe) oraz wykazanie w sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

W przypadku stwierdzenia naruszenia dyscypliny finansów publicznych ustawodawca przewidział następujące kary:

- 1) upomnienie;
- 2) nagana;
- 3) kara pieniężna<sup>25</sup>;
- 4) zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi.<sup>26</sup>

Sektor publiczny funkcjonował, funkcjonuje i będzie funkcjonował w najbliższej przyszłości. Z uwagi jednakże na obecną sytuację gospodarczą, nie tylko w odniesieniu do warunków polskich czy europejskich, ale także międzynarodowych bardzo istotne jest, aby środki publiczne były wykorzystywane w sposób celowy, oszczędny (co nie zawsze oznacza najtańszy) i efektywny. Sprawozdawczość budżetowa i finansowa, jak również sprawozdanie z wykonania budżetu, które tworzone jest na podstawie sprawozdań budżetowych, powinny stanowić podstawę do sporządzania analiz, wysuwania wniosków i tworzenia na ich podstawie określonych programów i strategii działania.

<sup>25</sup> Karę pieniężną wymierza się w wysokości od 0,25 do trzykrotności miesięcznego wynagrodzenia osoby odpowiedzialnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – obliczonego jak wynagrodzenie za czas urlopu wypoczynkowego – należnego w roku, w którym doszło do tego naruszenia. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości wynagrodzenia, karę pieniężną wymierza się w wysokości od 0,25 do pięciokrotności przeciętnego wynagrodzenia.

<sup>26</sup> Karę zakazu pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi wymierza się na okres od roku do 5 lat.

Sektor publiczny musi w swoich działaniach wzorować się na sektorze komercyjnym, oczywiście nie zapominając o tym, że celem jego funkcjonowania jest maksymalizacja użyteczności publicznej, a ustandaryzowanie przepisów i zasad prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań na pewno będzie jednym z kluczowych elementów zbliżania tych dwóch, dziś jak odległych od siebie, sektorów.

## Bibliografia:

1. Brzozowska K., Gorzałczyńska-Koczkodaj M., Kogut-Jaworska M., Ziolo M.: *Gospodarka finansowa w jednostkach samorządu terytorialnego*, Wyd. CeDeWu, Warszawa 2013.
2. Dylewski M., Filipiak B., Gorzałczyńska-Koczkodaj M.: *Finanse samorządowe. Narzędzia, decyzje, procesy*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
3. Jastrzębska M.: *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Lex a WoltersKluwer business, Warszawa 2012.
4. Kossakowska E., Włodarek W.: *Formy gospodarki komunalnej miasta Torunia*, w: *Zagadnienia prawne finansów i gospodarki samorządu terytorialnego*. Red. A. Borodo, Wydawnictwo „Dom Organizatora” TNOIK, Toruń 2008.
5. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W.: *Finanse publiczne w Polsce*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie, Warszawa-Rzeszów 2006.
6. Mischuk A., Mischuk M., Żuk K.: *Gospodarka samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
7. Motek P.: *Gospodarka finansowa samorządu terytorialnego w województwie wielkopolskim*, Bogucki Wydawnictwo Naukowe, Poznań 2006.
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Dz. U z 2010 r., Nr 241, poz. 1616.
9. Potoczny K.: *Rachunkowość budżetowa*. Wyd. Oficyna Ekonomiczna Wydawnictwa eMPI2, 2001.

10. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.
11. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. z 1994 Nr 121 poz. 591 z późn. zm.
12. Winiarska K., Kaczurak-Kozak M.: Rachunkowość budżetowa, Wyd. Oficyna a Wolters Kluwer business. Warszawa 2013.
13. Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych. Pod red. M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka, M. Culepy. Wyd. Beck, 2014.
14. Rozporządzenie Ministra Finansów 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. Dz. U. 2010 nr 128 poz. 861 z późn. zm.
15. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Dz.U. 2017 poz. 1911.
16. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
17. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 04 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Tekst jednolity Dz. U z 2014 roku, poz. 1773.



Narodowy Instytut Samorządu Terytorialnego powstał w 2015 r.  
Jest państwową jednostką budżetową podległą MSWiA.  
Działa na rzecz dalszej profesjonalizacji samorządu terytorialnego i administracji publicznej.

EKSPERTYZY NIST, ul. Zielona 18, Łódź 90-601  
Sekretariat tel. +48 42 633 10 70  
e-mail: sekretariat@nist.gov.pl