



Magdalena Głębocka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
magdalena.glebocka@ue.katowice.pl

WALORY POZNAWCZE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH I SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW BUDŻETOWYCH

Streszczenie: sprawozdania finansowe stanowią główne źródło informacji o sytuacji ekonomicznej jednostki i efektywności prowadzonej działalności zarówno dla zarządzających jednostką, jak i jej otoczenia zewnętrznego. Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe stanowią grupę podmiotów zobowiązanych do sporządzania tych sprawozdań. Uwzględnienie szczególnych zasad finansowania i funkcjonowania tych podmiotów warunkuje poprawność wniosków wynikających z analizy danych sprawozdawczych. Celem artykułu jest przedstawienie i ocena walorów poznawczych sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Słowa kluczowe: jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, sprawozdania finansowe, analiza finansowa, ocena efektywności.

JEL Classification: C43, H70, R10.

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych stanowią podmioty o zróżnicowanej formie organizacyjnej, realizowanych funkcjach oraz odmiennych zasadach finansowania. Każda z nich korzysta jednak ze środków publicznych i musi się rozliczyć ze sposobu ich rozdysponowania.

Podstawową przesłanką prawidłowego zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych jest realizacja zasady skuteczności i efektywności działania. Skuteczność dotyczy stopnia realizacji założonych celów i wyznaczonych zadań. Efektywność funkcjonowania jest natomiast oceniana w odniesieniu do możliwości uzyskania założonego celu przy minimalizacji kosztów lub też osiągnięcia

maksymalnego celu przy założonych kosztach [Babuška, 2016, s. 24]. Podstawę oceny poprawności funkcjonowania jednostek sektora publicznego stanowią dane ujęte w księgach rachunkowych, przekształcone w syntetyczne raporty, takie jak sprawozdania budżetowe i finansowe. Sposób zarządzania jednostkami publicznymi oraz raportowania ich osiągnięć ewoluuje w kierunku rozwiązań stosowanych w sektorze komercyjnym. Z tego też powodu rośnie znaczenie sprawozdań finansowych jako źródła danych o sytuacji ekonomicznej jednostki. Równocześnie specyfika zasad finansowania jednostek publicznych przekłada się na reguły rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej, utrudniając interpretację informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych tych jednostek.

Celem artykułu jest przedstawienie zakresu sprawozdawczości finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz ich walorów poznawczych. Zakres informacji ujawnianych w jednostkowych sprawozdaniach finansowych pozwala na ogólną ocenę sytuacji ekonomicznej jednostki. Należy jednak stwierdzić, że metody analizy finansowej wypracowane na potrzeby podmiotów komercyjnych nie umożliwiają oceny racjonalności lokowania środków publicznych.

1. Podstawy prawne i charakterystyka sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Źródłem informacji niezbędnych do zestawienia sprawozdań finansowych są dane wynikające z ksiąg rachunkowych. Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych określa Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości [Ustawa, 1994]. Wśród jednostek objętych zakresem podmiotowym tejże ustawy [Ustawa, 1994, art. 2, ust. 1, pkt 4] wymieniono m.in.:

- gminy, powiaty, województwa i ich związki, a także:
- państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz
- gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe.

Specyfika celów funkcjonowania oraz sposobu finansowania działalności tych jednostek wymaga uwzględnienia wytycznych ujętych w akcie wykonawczym do Ustawy o rachunkowości i Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Ustawa, 2009], jakim jest 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 [Rozporządzenie MF, 2010].

Ustawa o rachunkowości określa w rozdziale 5 „Sprawozdania finansowe jednostki” zasady sporządzania i zakres sprawozdań finansowych podmiotów. Niemniej na mocy art. 80 ust. 1 Ustawy o rachunkowości m.in. jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe zostały zwolnione z obowiązku stosowania regulacji rozdziału 5, 6 i 7 Ustawy. W odniesieniu do tej grupy podmiotów sprawozdania finansowe są sporządzane według regulacji szczególnych, wynikających z Ustawy o finansach i Rozporządzenia MF. Jednostki budżetowe¹ i samorządowe zakłady budżetowe sporządzają na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostkowe sprawozdanie finansowe, składające się z² [Rozporządzenie MF, 2010, §17, pkt 1]:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym,
- zestawienia zmian w funduszu.

Jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych stanowią równocześnie podstawę zestawienia łącznych sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego.

Głównym celem bilansu jednostki i zakładu budżetowego [Rozporządzenie MF, 2010, załącznik nr 5] jest dostarczenie informacji o wartości i strukturze majątku zaangażowanego w działalność. Prawdliwość wniosków wyciągniętych z analizy bilansu jest m.in. uzależniona od sposobu wyceny zasobów³. Aktywa i pasywa w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego wycenia się zgodnie z art. 28 Ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem szczególnych wytycznych określonych w § 6, 8, 9 i 19 Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r.

¹ Zgodnie z § 19 pkt 1 Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r. jednostki budżetowe obsługujące dysponenta części budżetowej i dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdanie finansowe, będące sumą sprawozdań finansowych jednostek i placówek podległych dysponentom części budżetowej i dysponentom środków budżetu państwa drugiego stopnia oraz własnego sprawozdania finansowego, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami.

² Wzory poszczególnych komponentów sprawozdania finansowego zawarto odpowiednio w załączniku 5, 7 i 8 Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r.

³ Podstawowe zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w jednostkach i zakładach budżetowych wynikają z regulacji zawartych w:

- rozdziale 4 Ustawy o rachunkowości,
- art. 40 Ustawy o finansach,
- rozdziałach 1-5 Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r.

Tabela 1. Szczególne zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

Składnik majątku	Sposób wyceny
Długo- i krótkoterminowe aktywa finansowe	<ul style="list-style-type: none"> Wycena początkowa według ceny nabycia lub ceny zakupu Na dzień bilansowy według wartości początkowej skorygowanej o skutki utraty wartości, a w przypadku dłużnych papierów wartościowych (obligacji) powiększonej o odsetki podlegające kapitalizacji
Środki trwałe	<ul style="list-style-type: none"> W wartości początkowej określonej przez cenę nabycia lub koszt wytworzenia Wartość początkowa środków trwałych i ich dotychczasowe umorzenie podlega aktualizacji zgodnie z odrębnymi przepisami, a skutki aktualizacji są odnoszone na fundusz W odniesieniu do środków trwałych stanowiąca własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymanych nieodpłatnie – w wartości określonej w decyzji właściwego organu przekazującego środek trwały
Odpisy amortyzacyjne od wartości środków trwałych ⁴ i wartości niematerialnych i prawnych	<ul style="list-style-type: none"> Zasady wynikające z Ustawy o rachunkowości Stawki amortyzacji wynikające z przepisów Ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych Stawki określone przez dysponenta części budżetowej lub jednostkę samorządu terytorialnego Jednorazowe odpisy w miesiącu przyjęcia do używania w odniesieniu do środków trwałych określonych w § 6 pkt 3 Rozporządzenia MF
Należności i zobowiązania w walucie polskiej	<ul style="list-style-type: none"> Wycena początkowa w wartości nominalnej Na dzień bilansowy w wartości nominalnej skorygowanej o odsetki i odpisy aktualizujące Odpisy aktualizujące dokonuje się nie później niż na dzień bilansowy Odsetki ujmuje się w księgach rachunkowych w dniu ich zapłaty nie później niż na koniec kwartału
Należności i zobowiązania w walucie obcej	<ul style="list-style-type: none"> Wycena początkowa według zasad określonych w art. 30 ust. 2 Ustawy o rachunkowości Wycena po początkowym ujęciu – nie później niż na koniec kwartału według zasad obowiązujących na dzień bilansowy
Zapasy	<ul style="list-style-type: none"> Wycena początkowa materiałów i towarów według cen nabycia lub zakupu, o ile koszty zakupu są odnoszone w ciężar kosztów w okresie ich poniesienia Produkty gotowe i półfabrykaty – wycena początkowa według kosztu wytworzenia
Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów wynikające z obowiązku wykonania świadczeń na rzecz pracowników (w tym świadczeń emerytalnych)	<ul style="list-style-type: none"> Nie ujmuje się
Majątek jednostek postawionych w stan likwidacji	<ul style="list-style-type: none"> Wycena według zasad obowiązujących jednostki kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji stanowią inaczej

Źródło: § 6, 8, 9 i 19 Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r.

⁴ Zgodnie z § 6 pkt 4 nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury.

Należy zaznaczyć, że jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe ustalają politykę rachunkowości według przepisów Ustawy o rachunkowości z uwzględnieniem szczegółowych zasad wynikających z regulacji Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r. Analizując treść Rozporządzenia MF, w tym opis zasad funkcjonowania kont, można wnioskować, że wycena w tych podmiotach jest podporządkowana realizacji zasady ostrożności. Pomimo braku wyraźnie sformułowanego zakazu wyceny w wartości przeszacowanej do poziomu wartości godziwej, konstrukcja wzorcowego planu kont dla jednostek i zakładów budżetowych nie przewiduje wyceny w wartości przewyższającej pierwotną cenę nabycia (koszt wytworzenia). Odpisy aktualizujące wartość aktywów finansowych mogą dotyczyć co najwyżej utraty ich wartości, a przeszacowanie środków trwałych może wynikać z obligatoryjnej aktualizacji przeprowadzonej na mocy odrębnych przepisów. Jedynie w odniesieniu do należności wyraźnie zaznaczono konieczność weryfikacji ich wartości. Konsekwencją tak realizowanej zasady ostrożności jest wycena pozycji bilansowych według wartości historycznych nieprzekraczających poziomu minimalnych korzyści ekonomicznych możliwych do uzyskania na dzień bilansowy. Można się zastanowić, czy wycena w wartości godziwej aktywów i zobowiązań finansowych urealniałaby wartość bilansową zasobów. Analizując zasady szacowania wartości godziwej, należy zgodzić się z tym podejściem. Równocześnie trzeba zauważyć, że charakter regulacji zawartych w Ustawie o finansach oraz cel funkcjonowania tych podmiotów ogranicza możliwości prowadzenia działalności inwestycyjnej. Wydaje się więc, że ze względów praktycznych implementacja modelu wyceny w wartości godziwej właśnie w odniesieniu do jednostek i zakładów budżetowych nie znajdzie zastosowania.

Drugim, fundamentalnym składnikiem sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat, ujmujący wartości wynikowe kształtujące wysokość wyniku bilansowego podmiotu. Przepisy Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r. narzucają wszystkim jednostkom sektora publicznego wariant porównawczy rachunku zysków i strat, co posiada istotne znaczenie z punktu widzenia możliwości analizy strumieni kształtujących wynik finansowy. Ogólna struktura rachunku zysków i strat [Rozporządzenie MF, 2010, załącznik nr 7] pokrywa się zasadniczo ze wzorem obowiązującym jednostki komercyjne. Specyficzne pozycje tego sprawozdania wynikają ze sposobu finansowania działalności jednostek i zakładów budżetowych. W segmencie podstawowej działalności operacyjnej po stronie przychodów figurują dotacje na sfinansowanie działalności podstawowej i przychody z tytułu dochodów budżetowych. Wśród kosztów działalności statutowej wymieniono inne świadczenia finansowane z budżetu oraz pozostałe obciążenia. Do pozostałych kosztów operacyjnych zalicza się

koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym. Dodatkowo pozycję korygującą wynik finansowy brutto stanowią pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych. Ustalony bieżący wynik finansowy netto koryguje wysokość funduszy własnych prezentowanych w bilansie i przedstawionych szczegółowo w ostatnim obligatoryjnym składniku sprawozdania finansowego – zestawieniu zmian w funduszu własnym. Sprawozdanie to przedstawia przyczyny zwiększenia i zmniejszenia wartości funduszy własnych jednostek i zakładów budżetowych [Rozporządzenie MF, 2010, załącznik nr 8]. Fundusz jednostki zasilają m.in.:

- zrealizowane wydatki budżetowe,
- otrzymane środki na inwestycje,
- nieodpłatnie otrzymane rzeczowe aktywa trwałe i wartości niematerialne.

Wśród przyczyn zmniejszenia tego funduszu wymieniono:

- zrealizowane dochody budżetowe,
- dotacje i środki na inwestycje.

Wskazane pozycje są charakterystyczne dla jednostek i zakładów budżetowych. Powinny one być objęte analizą przyczynową zmian wartości funduszu własnego.

Wzory sprawozdań ujęte w załącznikach do Rozporządzenia MF z dn. 5.07.2010 r. mają charakter uniwersalny. W zależności od tego, czy sprawozdanie to sporządza jednostka budżetowa czy samorządowy zakład budżetowy pewne pozycje wymienione w tych zestawieniach będą pominięte. Należy zaznaczyć, że zakres i zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych podlegają ewolucji i upodabniają się do modelu stosowanego przez jednostki komercyjne [Kaczurak-Kozak, 2016, s. 78]. Niemniej, specyficzne zasady funkcjonowania tych jednostek przekładają się na szczególne zasady wyceny zasobów, pomiaru, opisu zdarzeń gospodarczych i ich prezentacji. Utrudnia to analizę informacji zawartych w tych raportach. Ważnym elementem polityki informacyjnej jednostek sektora finansów publicznych są sprawozdania budżetowe sporządzane zgodnie z wytycznymi Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁵ [Rozporządzenie MF, 2014]. Sprawozdania budżetowe zawierają informacje istotne dla oceny racjonalności działania jednostek sektora publicz-

⁵ Znowelizowane zasady sprawozdawczości budżetowej zostały wprowadzone na mocy Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 marca 2017 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej [Rozporządzenie, 2017].

nego i umożliwiają poprawną ocenę treści sprawozdań finansowych. Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych może stanowić podstawę do badań analitycznych ich sytuacji materialnej i finansowej [Winiarska, 2016, s. 187].

2. Cel sporządzania sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

Sprawozdania finansowe stanowią swoisty pomost pomiędzy jednostką gospodarczą a jej otoczeniem. Służą one przekazywaniu informacji o sytuacji finansowej jednostki i efektywności prowadzonej przez nią działalności. Zgodnie z art. 4 ust. 1a Ustawy o rachunkowości celem sprawozdań finansowych jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. W odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych należy zaznaczyć, że cel ich funkcjonowania jest odmienny od celów działalności jednostek sektora prywatnego. Z tego też powodu zasadniczy cel sporządzania sprawozdań finansowych będzie się różnić od tego ogólnego, nakreślonego przepisami prawa o rachunkowości. Celem funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych jest realizacja zadań w wyznaczonych obszarach aktywności gospodarczej państwa i samorządów terytorialnych. Różnorodność tych zadań skutkuje zróżnicowaniem form organizacyjno-prawnych i zasad finansowania tych jednostek. Konieczność realizacji tych zadań wynika ze zgłaszanych potrzeb społecznych bez względu na poziom ponoszonych wydatków i uzyskiwanych dochodów przez jednostkę. W konsekwencji efektywność funkcjonowania m.in. jednostek i zakładów budżetowych nie może być oceniana w kategoriach zysku i straty. Jednostki budżetowe są finansowane na zasadzie budżetowania brutto. Polega ona na pełnej i odrębnej prezentacji dwóch strumieni środków pieniężnych – dochodów i wydatków [Ustawa, 2009, art. 11]. Podejście takie zapewnia kontrolę finansów państwa, a jego zaletą jest przede wszystkim możliwość finansowania zadań społecznie ważnych, bez względu na uzyskiwane dochody. Natomiast samorządowe zakłady budżetowe [Ustawa, 2009, art. 15] wykonują odpłatnie zadania własne jednostek samorządu terytorialnego, pokrywając koszty prowadzonej działalności z uzyskanych przychodów własnych oraz częściowo ze środków publicznych otrzymanych w formie dotacji. W tym przypadku można stwierdzić, że zakłady budżetowe prowadzą działalność za zasadach zbliżonych do obowiązujących w sektorze prywatnym.

Realizacja zadań powierzonych jednostkom i zakładom budżetowym jest uzależniona od posiadania odpowiednich zasobów finansowych, które w tym przypadku stanowią środki publiczne. Ocena efektywności funkcjonowania tych jednostek powinna być prowadzona przez pryzmat sposobu gospodarowania środkami publicznymi, czyli przede wszystkim z punktu widzenia prawidłowości, skuteczności alokacji tych środków i adekwatności poniesionych wydatków w stosunku do postawionych zadań. Można więc przyjąć, że zasadniczym celem sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego jest przedstawienie sposobu alokacji środków, a następnie jego ocena. Powstaje w tym miejscu pytanie, na ile sprawozdania finansowe, sporządzone zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości, stanowią użyteczne źródło informacji dla potrzeb oceny efektywności gospodarowania środkami publicznymi.

3. Użyteczność informacyjna sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych dostarczają informacji o zasobach, którymi gospodarują te podmioty oraz wyniku finansowym ich działalności. Sposób oceny prawidłowości ich funkcjonowania powinien jednak uwzględniać ich specyfikę, co warunkuje poprawność przeprowadzanych badań.

Analiza sprawozdań finansowych powinna dostarczać informacji pozwalających na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego i rentowności tych podmiotów. Realizacja podstawowych funkcji analizy finansowej, takich jak poznawcza, informacyjna, kontrolna i wnioskotwórcza, wpływa na przebieg procesu planowania, kontroli i podejmowania decyzji [Zysnarska, 2016, s. 405-406]. W praktyce metody analizy finansowej wykorzystują rozwiązania stosowane w podmiotach komercyjnych, niemniej ich bezpośrednia implementacja w sektorze publicznym nie zawsze prowadzi do jednoznacznych wniosków. Jak zaznacza M. Hamrol, warunkiem koniecznym dla uzyskania ugruntowanego merytorycznie i empirycznie obrazu badanego podmiotu jest uwzględnienie w badaniu jego specyfiki. Zastosowanie prezentowanych w literaturze przedmiotu wskaźników analizy finansowej wymaga przede wszystkim oceny ich przydatności w badanej jednostce [Hamrol, 2013, s. 126].

Ocena sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostek i zakładów budżetowych może być przeprowadzona na podstawie analizy dynamiki i struktury sprawozdań finansowych, a także poszerzona o analizę wskaźnikową.

Analiza bilansu dostarcza informacji o zasadach finansowania majątku, jego płynności i poziomie zadłużenia. Wykorzystując typowe wskaźniki analizy finansowej [Bednarski, Waśniewski, 1996, s. 336-338; Wędzki, 2003, s. 262-265; Nowak, 2014, s. 192-260], należy uwzględnić fakt, że jednostki budżetowe prowadzą działalność nieodpłatnie, a wszelkie zgromadzone dochody odprowadzają na rachunek budżetu. Równocześnie roczne sprawozdanie finansowe jest sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych i według stanu na dzień bilansowy. Środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych według stanu na 31 grudnia dotyczą zgromadzonych dochodów budżetowych nieodprowadzonych do budżetu lub środków na sfinansowanie wydatków. Ich równowartość ujęta jest po stronie pasywów w postaci rozliczeń. Jednostka jest zobowiązana przekazać te środki do budżetu w określonym terminie i nie może nimi dowolnie dysponować. Na poziom płynności finansowej wpływa również wartość zapasów, których relatywnie wysoki udział w wartości aktywów może wskazywać, że jednostka na koniec roku obrotowego wydatkowała środki, tworząc zbędne zapasy. Prawidłowość wysokości zapasów należy oceniać w korelacji z wartościami planowanych wydatków bieżących i ich strukturą. Badanie elastyczności i płynności aktywów na podstawie analizy struktury danych bilansowych może w tym przypadku prowadzić do błędnych wniosków.

Samorządowe zakłady budżetowe cechuje finansowanie netto, zasady ich funkcjonowania można przybliżyć do przedsiębiorstw komercyjnych, ale jednostki te są zobligowane do przekazywania do budżetu nadwyżki środków obrotowych, co może istotnie wpływać na poziom środków pieniężnych.

Jednostki budżetowe są jedynie dysponentem majątku, a analiza bilansu nie pozwala na jednoznaczną ocenę efektywności zarządzania nim. Kontrola sposobu dysponowania majątkiem trwałym jest możliwa tylko wówczas, gdy uzupełni się ją o treści zawarte w sprawozdaniach budżetowych. Dane bilansowe pozwalają na obliczenie wskaźników:

- struktury i dynamiki aktywów trwałych,
- stopnia zużycia środków trwałych,
- odnowienia majątku trwałego,
- pokrycia nakładów inwestycyjnych z odpisów amortyzacyjnych,
- wskaźnika likwidacji [Kowalczyk, 2017, s. 174].

Ocena wartości tych mierników nie umożliwia natomiast weryfikacji zasadności wydatkowania środków przyznaných na sfinansowanie wydatków majątkowych. Istotne dane uzupełniające wynikają z kolei ze sprawozdawczości budżetowej.

Ograniczenie użyteczności informacyjnej danych bilansowych jest także konsekwencją przyjętych zasad wyceny aktywów i pasywów. Rozwinięcie analizy bilansu stanowi badanie rachunku zysków i strat. Dostarcza ono informacji o czynnikach kształtujących wynik finansowy netto. Efektywne wykorzystanie posiadanego majątku powinno prowadzi do szybszego tempa wzrostu przychodów niż kosztów, zwłaszcza w obszarze działalności statutowej. W odniesieniu do jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych spełnienie tego warunku jest jak najbardziej pożądane, ale często niewykonalne. Szczegółowa analiza struktury kosztów podstawowej działalności operacyjnej dostarcza informacji o charakterze ponoszonych kosztów z podziałem na koszty osobowe i pozostałe. Obligatoryjny wariant porównawczy rachunku zysków i strat stanowi czynnik ograniczający zakres analizy finansowej, chyba że jednostka fakultatywnie, dla własnych potrzeb zarządczych, zestawia wynik działalności operacyjnej w wariantcie kalkulacyjnym. Informacje ujęte w rachunku zysków i strat w korespondencji z danymi bilansowymi umożliwiają ocenę rentowności i obrotowości [Sierpińska, Jachna, 1993, s. 97-98; Nowak, 2014, s. 192-260].

Chociaż rentowność stanowi istotny obszar oceny kondycji ekonomicznej, to wartość wypracowanego zysku (straty) nie powinna być główną kategorią rzutującą na ocenę efektywności działania jednostek i zakładów budżetowych. Analiza struktury rachunku zysków i strat dostarcza istotnych informacji o sposobie wypracowania wyniku finansowego. Wynik z działalności podstawowej tych jednostek powinien być oceniany w dwóch wymiarach. Po pierwsze, jako efekt finansowy podejmowanych decyzji ekonomicznych dotyczących działalności podstawowej. Po drugie, jako skorygowany (łączny) wynik będący sumą wypracowanego wyniku i dotacji na sfinansowanie działalności. Takie rozbitcie wyniku z działalności pozwala:

- uzyskać dodatkowe informacje o efektywności zarządzania w tym obszarze,
- zwiększyć użyteczność analizy porównawczej przeprowadzanej pomiędzy jednostkami,
- określić wysokość dofinansowania z budżetu.

Należy podkreślić, że budowa rachunku zysków i strat jednostek sektora finansów publicznych różni się od tego sporządzanego przez jednostki komercyjne, co powinno być uwzględniane przy interpretacji wartości wskaźników. W strukturze tego sprawozdania występują pozycje różnicujące raporty tych dwóch grup podmiotów. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wyodrębnionych rachunkach są zaliczane do pozostałych kosztów operacyjnych, ich wartość obniża więc wartość łącznego wyniku finan-

sowego i wpływa negatywnie na ocenę rentowności. W tym przypadku zdolność do finansowania inwestycji ze środków własnych powinna być odbierana jako silna strona jednostki. Taki sposób finansowania inwestycji wpłynie pozytywnie na wartość funduszu własnego i ocenę stabilności finansowej. Z tego też powodu wynik finansowy należy oceniać jako jedną z przyczyn zmiany ogólnej wartości funduszu własnego.

Zestawienie zmian w funduszu udziela odpowiedzi na przyczyny zmiany jego wartości bilansowej, inne niż efekt prowadzonej działalności statutowej. Fundusz własny stanowi o niezależności finansowej, z tego też powodu istotną jest ocena nie tylko wysokości tego funduszu, ale przede wszystkim źródeł jego pochodzenia. Fundusz jednostki określa poziom jej bezpieczeństwa finansowego. W Rozporządzeniu MF z dn. 5.07.2010 r. zawarto jeden wzór sprawozdania ze zmian w funduszu jednostki, ale nie wszystkie jego pozycje występują w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Na wysokość funduszu własnego w jednostkach budżetowych wpływają zrealizowane wydatki i dochody budżetowe. Ich udział w ogólnej wartości strumieni zwiększających i zmniejszających fundusz określa stopień finansowego uzależnienia od środków publicznych oraz skuteczność w ich pozyskiwaniu dla budżetu. Różnica pomiędzy wartością dochodów i wydatków porównana z wartością dochodów stanowi jedną z miar oceny zdolności jednostki do rozwoju. Oceniając skuteczność jednostki do pozyskiwania środków finansowych, należy zwrócić uwagę na udział środków na inwestycje w wartościach zasilających fundusz jednostki.

Podsumowanie

Analiza sprawozdań finansowych jest jednym z narzędzi umożliwiających syntetyczną ocenę stanu finansowego, weryfikację decyzji rozwojowych i poszukiwania rezerw efektywnościowych [Filipiak, Dylewski, Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2011, s. 71]. Odgrywa ona istotną rolę w procesie zarządzania m.in. jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi. Dostarcza również informacji usprawniających proces racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi zgodnie z zasadami oszczędności, wydajności i efektywności. Należy jednak pamiętać o głównym celu funkcjonowania tych jednostek, jakim jest zaspokajanie potrzeb społecznych, a nie osiągnięcie zysku. Skupienie uwagi na kryterium ekonomicznym może powodować, że zadania nie będą realizowane. Wszystkie te czynniki przekładają się na układ i treść sprawozdań finansowych jednostek i zakładów budżetowych. Bezpośrednia implementacja wypracowanych metod analizy finansowej na potrzeby oceny kondycji ekono-

micznej jednostek i zakładów budżetowych może prowadzić do błędnych wniosków. Sektor finansów publicznych wymaga dostosowania metod analitycznych do specyfiki tego sektora [Winiarska, 2016, s. 187].

Dodatkowym utrudnieniem w analizie sprawozdań finansowych jest również:

- brak klarownych zasad budowy sprawozdań finansowych,
- obowiązujący sposób pomiaru zasobów i strumieni.

Wszystkie te czynniki ograniczają walory poznawcze oraz użyteczność jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek i zakładów budżetowych. Wśród wad sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych wymienia się m.in.:

- częste zmiany klasyfikacji budżetowej, które uniemożliwiają ciągłość informacji finansowej,
- trudności w przeprowadzaniu analizy trendów,
- niewystarczające informacje w zakresie rzeczywistej wartości zadłużenia,
- zbyt dosłowne przeniesienie nazwy pozycji sprawozdań finansowych z sektora komercyjnego, co wprowadza w błąd odbiorców sprawozdań,
- brak części opisowej sprawozdania finansowego [Wakuła, 2015, s. 212-213].

Na podstawie przeprowadzonej kontroli przez NIK, stwierdzono, że dane zawarte w jednostkowych sprawozdaniach finansowych jednostek i zakładów budżetowych są wykorzystywane w bardzo ograniczonym stopniu. Informacje ujęte w sprawozdaniach finansowych stanowią przede wszystkim podstawę samokontroli spójności sprawozdawczej, tj. badania zgodności danych zawartych w sprawozdaniach finansowych z określonymi sprawozdaniami budżetowymi [Raport NIK, 2015, s. 51]. Ograniczone możliwości podejmowania decyzji dotyczących zakresu i rodzaju wykonywanych zadań oraz realizowanych inwestycji powoduje znikome wykorzystanie informacji ujętych w sprawozdaniach finansowych jednostek i zakładów budżetowych [Raport NIK, 2015, s. 52].

Zmiana podejścia do zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych skutkuje położeniem nacisku na oszczędność, wydajność i efektywność funkcjonowania tych podmiotów. Ocenie jest poddawana racjonalność redystrybucji środków publicznych na szczeblu samorządu terytorialnego. W praktyce opracowano narzędzia oceny kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego obejmujące zróżnicowany ilościowo zestaw wskaźników finansowych i demograficznych [Adamczyk, Dawidowicz, 2016, s. 27]. Niemniej ocena prawidłowości wykorzystania środków publicznych powinna być przeprowadzana już na szczeblu jednostek i zakładów budżetowych. W praktyce jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek i zakładów budżetowych są traktowane jako baza informacji niezbędnych do sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego.

Ocena racjonalności zarządzania zasobami publicznymi na szczeblu jednostek realizujących zadania społeczne wymaga analizy danych wynikających ze sprawozdań finansowych w korelacji z treścią sprawozdań budżetowych. Można więc zauważyć, że obowiązujący system sprawozdawczości finansowej posiada ograniczoną przydatność informacyjną dla celów analizy racjonalności podejmowanych decyzji oraz oceny sytuacji ekonomicznej jednostek i zakładów budżetowych.

Literatura

- Adamczyk A., Dawidowicz D. (2016), *Wartość informacyjna wskaźników oceny kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Ekonomiczne Problemy Usług, Wyzwania Unii Europejskiej a Stabilność Finansów Samorządowych”, nr 125, Uniwersytet Szczeciński.
- Babuška E. (2016), *Mierniki realizacji celów i zadań w jednostce budżetowej*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 6(84), cz. 1, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 23-34.
- Bednarski L., Waśniewski T., red. (1996), *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, t. 1, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Filipiak B., Dylewski M., Gorzałczyńska-Koczkodaj M. (2011), *Analiza finansowa budżetów JST*, Municipium, Warszawa.
- Hamrol M. (2013), *Niedoceniane aspekty badania sprawozdania finansowego. Zarządzanie finansami. Mierzenie wyników przedsiębiorstwa i ocena efektywności inwestycji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 760.
- Kaczurak-Kozak M. (2016), *Dualizm sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2(80), cz. 1, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 75-82.
- Kowalczyk M. (2017), *Podstawy analizy ekonomiczno-finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.
- Nowak E. (2014), *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Raport Najwyższej Izby Kontroli (2015), Informacja o wynikach kontroli: Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych, Nr ewidencyjny 69/2015/P/14/014/KBF, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/> (data dostępu: 28.08.2017).
- Rozporządzenie Ministra Finansów (2010) 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. z 2016 r., poz. 1870, z późn. zm.

- Rozporządzenie Ministra Finansów (2014) z dnia z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. z 2016 r., poz. 1015.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów (2017) z dnia 29 marca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. z 2017 r., poz. 699.
- Sierpińska M., Jachna T. (1993), *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa.
- Ustawa (1994) z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2016 r., poz.1047, poz. 2255, z 2017 r., poz. 61.
- Ustawa (2009) z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Wakula M. (2015), *Kierunki zmian w sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach”, seria: Administracja i Zarządzanie, nr 105, Siedlce, s. 205-216.
- Wędzki D. (2003), *Strategie płynności finansowej przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Winiarska K. (2016), *Obowiązki sprawozdawcze jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2(80), cz. 1, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin, s. 177-188.
- Zysnarska A. (2016), *Rachunkowość sektora budżetowego z elementami analizy finansowej*, ODDK, Gdańsk.

THE COGNITIVE ATTRIBUTES OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF BUDGETARY ENTITIES AND LOCAL BUDGETARY ESTABLISHMENTS

Summary: financial statements are the main source of information on the economic situation of individuals and business efficiency for both management unit and its external environment. Budgetary entities and local government budgetary establishment are a group of obliged entities for the preparation of these reports. Taking into account the specific rules of the financing and functioning of these entities is a prerequisite for the validity of the conclusions resulting from the analysis of the data. The aim of the article is to present the values of cognitive accounts of budgetary entities and local establishments.

Keywords: budgetary entities, local government budgetary establishment, financial statements, financial analysis, evaluation of effectiveness.