

MONIKA KACZURAK-KOZAK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

**SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA
W ŚWIETLE NOWEJ USTAWY
O FINANSACH PUBLICZNYCH**

Wprowadzenie

Wejście w życie z dniem 1 stycznia 2010 roku przepisów ustawy o finansach publicznych¹ wymaga dostosowania do obecnych rozwiązań zasad gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Konsekwencją ustanowienia nowej organizacji sektora finansów publicznych i zasad jego funkcjonowania są zmiany między innymi w zakresie sporządzanych przez jednostki tego sektora sprawozdań z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Celem artykułu jest zasygnalizowanie tych zmian.

1. Zakres zmian w ustawie o finansach publicznych

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła wiele zmian w zakresie organizacji sektora finansów publicznych i zasad jego funkcjonowania, w budżetowaniu i kontroli środków publicznych oraz planowaniu wydatków. Nowe rozwiązania

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

mają zapewnić większą przejrzystość środków publicznych oraz kontrolę w ich wydatkowaniu. Główne zmiany w ustawie o finansach publicznych dotyczą:

- a) form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych;
- b) przygotowywania, uchwalania i wykonywania budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego – wprowadzenie obowiązku tworzenia Wieloletniego Planu Finansowego Państwa oraz Wieloletniej Prognozy Finansowej Jednostek Samorządu Terytorialnego;
- c) wyodrębnienia budżetu środków europejskich;
- d) tworzenia budżetu zadaniowego;
- e) usprawnień w systemie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Jedną z ważniejszych zmian dotyczących organizacji sektora finansów publicznych jest likwidacja kilku form organizacyjno-prawnych i wprowadzenie nowych. Rozbudowana liczba form pozabudżetowych skutkowałą rozproszaniem zarządzania środkami publicznymi. W celu poprawy efektywności wykorzystania środków publicznych ograniczono więc formy organizacyjno-prawne sektora finansów publicznych, a środki, którymi dysponują, włączono do gospodarki budżetowej. Zgodnie z założeniem ma to przyczynić się do lepszej kontroli środków publicznych. Przejawem gruntownej zmiany organizacji sektora finansów publicznych jest likwidacja:

- a) gospodarstw pomocniczych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych – ich zadania mogą być realizowane przez jednostki budżetowe lub w ramach nowej formy, tj. instytucji gospodarki budżetowej;
- b) państwowych i części samorządowych zakładów budżetowych prowadzących działalność w zakresie innym niż określony w art. 14 ustawy o finansach publicznych; obszary, w których mogą one być tworzone to: gospodarka mieszkaniowa, wodno-kanalizacyjna, transport drogowy, cmentarze, targowiska i hale targowe, zieleń gminna i zadrzewienia, kultura fizyczna i sport, utrzymanie różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt; zadania zlikwidowanych jednostek będą wykonywane przez podmioty zorganizowane w formie spółki, agencji wykonawczej (nowa forma), instytucji gospodarki budżetowej lub ewentualnie (w uzasadnionych przypadkach) w formie jednostki budżetowej;
- c) samorządowych funduszy celowych i ograniczenia państwowych funduszy celowych do funduszy nieposiadających osobowości prawnej;

d) rachunku dochodów własnych, z wyjątkiem samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, dla których ustawodawca wprowadził instytucję wydzielonego rachunku do gromadzenia dochodów określonych w uchwale podjętej przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego;

e) funduszy motywacyjnych.

Nowymi formami wprowadzonymi w ustawie o finansach publicznych są: agencje wykonawcze oraz instytucja gospodarki budżetowej, działające jako państwowe osoby prawne.

Agencje wykonawcze zostały przewidziane jako forma organizacji podmiotów realizujących priorytetowe zadania państwa. Przekształca się w nie część obecnie funkcjonujących agencji państwowych i państwowych osób prawnych, np. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencja Rynku Rolnego, Narodowe Centrum Badań i Rozwoju.

Instytucja gospodarki budżetowej powstaje w celu realizacji zadań publicznych. Wykonuje ona odpłatnie wyodrębnione zadania i pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. Jest tworzona na wniosek ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, a także przez niektóre jednostki, m.in. kancelarie: Sejmu, Senatu, Prezydenta RP, oraz Trybunał Konstytucyjny, Najwyższą Izbę Kontroli, Sąd Najwyższy.

Zwiększaniu przejrzystości i efektywności funkcjonowania podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych służy również wprowadzenie rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej, pozwalających na wieloletnie planowanie budżetowe oraz elementów budżetu zadaniowego.

Zgodnie z art. 104 ust. 1 ustawy o finansach publicznych Wieloletni Plan Finansowy Państwa, opracowywany na poziomie budżetu państwa, stanowi dokument obejmujący cztery lata budżetowe. Wieloletnie planowanie finansowe na poziomie samorządowym wiąże się z opracowaniem Wieloletniej Prognozy Finansowej Jednostek Samorządu Terytorialnego. Obejmuje ona rok budżetowy oraz okres co najmniej trzech kolejnych lat².

² Wieloletni plan finansowy państwa ma być uchwalony po raz pierwszy do 31 lipca 2010 r. Uchwałę w sprawie wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego organ stanowiący tej jednostki uchwała po raz pierwszy nie później niż uchwałę budżetową na r. 2011; art. 122 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1241 (zwana dalej ustawą Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych).

Nowe regulacje wprowadziły obowiązek planowania budżetu państwa w układzie zadaniowym, będącym stopniowo wdrażanym instrumentem zarządzania wydatkami publicznymi. Zobowiązano do tego również jednostki sektora finansów publicznych, takie jak: agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, dysponenci państwowych funduszy celowych oraz państwowe osoby prawne³.

Kolejną istotną zmianą dotyczącą gospodarowania środkami publicznymi jest wyodrębnienie w budżecie państwa budżetu środków europejskich. Zawiera się w nim (art. 117 ustawy o finansach publicznych):

- a) dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich (w podziale na części budżetowe i programy);
- b) wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji, z podziałem na części, działy klasyfikacji wydatkowej oraz programy w ramach części i działów.

Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku wprowadziła również nowe rozwiązania w obszarze instytucji audytu wewnętrznego. Ich celem jest zwiększenie jego skuteczności oraz usprawnienie funkcjonowania jednostki. Dotyczą one między innymi nowej definicji audytu wewnętrznego, wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, utworzenia komitetu audytu jako niezależnego zespołu konsultacyjno-doradczego dla ministra kierującego danym działem administracji rządowej.

Przedstawione zagadnienia nie wyczerpują zmian wprowadzonych w ustawie o finansach publicznych. Zasygnalizowano podstawowe, które wymagają stworzenia aktów wykonawczych do ustawy o finansach publicznych zawierających odpowiednie, aktualne rozwiązania. Ich wydanie jest niezbędne dla funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych i ich gospodarki finansowej. Znaczna ich część jeszcze nie została wciąż opublikowana lub jest na etapie projektu.

Omówione zmiany wywarły też wpływ na rozwiązania w zakresie sprawozdawczości budżetowej.

³ Przepisy wprowadzające budżet w układzie zadaniowym wchodzi w życie 1 stycznia 2012 r.; art. 1 pkt 1 ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych.

2. Ustawowa delegacja do wydania przepisów w zakresie sprawozdawczości budżetowej

Sprawozdawczość można rozumieć jako element systemu informacyjnego, w którym niezbędne jest pozyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i komunikowanie informacji. Można ją postrzegać jako jedną z form monitorowania działalności jednostki⁴.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. W szczególności procesy te dotyczą:

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

Sprawozdania te są określane jako sprawozdania budżetowe (Rb).

Jednym z pierwszych wydanych aktów wykonawczych do ustawy o finansach publicznych jest rozporządzenie ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁵. Jego regulacje weszły w życie z dniem 8 lutego 2010 roku. Jest ono wyrazem wykonania delegacji zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stanowiącej, że minister finansów określa w drodze rozporządzenia:

1. Rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań:
 - a) z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
 - b) z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych;
 - c) z dochodów i wydatków na rachunkach, o których mowa w art. 163 i art. 223 ustawy o finansach publicznych;
 - d) z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych;

⁴ B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 344.

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU 2010, nr 20, poz. 103.

- e) z wykonania planów finansowych agencji wykonawczych;
 - f) z wykonania planów finansowych instytucji gospodarki budżetowej;
 - g) z wykonania planów finansowych państwowych funduszy celowych;
 - h) o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego;
 - i) z wykonania planów finansowych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
 - j) w zakresie poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych wydatków strukturalnych.
2. Jednostki zobowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań.
 3. Rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publicznoprawnym zawieranych na podstawie odrębnych ustaw przez podmioty sektora finansów publicznych.

Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzanych za okresy sprawozdawcze roku 2010 oraz sprawozdania rocznego dysponenta części 77 za rok 2009 z następującym zastrzeżeniem:

- a) kierownicy zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, jednostek budżetowych i placówek dysponujący rachunkami dochodów własnych oraz dysponenci funduszy celowych, a także kierownicy państwowych jednostek budżetowych dysponujący rachunkami do gromadzenia środków funduszu motywacyjnego sporządzają i przekazują sprawozdania tych jednostek do dnia zakończenia ich likwidacji lub zmiany formy organizacyjnoprawnej, zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁶;
- b) dysponenci środków budżetu państwa realizujący wydatki/dotacje na inwestycje wieloletnie, o których mowa w art. 102 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych⁷, sporządzają i przekazują sprawozdania z wykonania wydatków/dotacji do dnia ich zmiany

⁶ DzU 2006, nr 115, poz. 781 z późn. zm.; rozporządzenie wydane na podstawie wcześniej obowiązującej ustawy o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r., DzU 2005, nr 249, poz. 2104, z późn. zm.

⁷ Dotyczy to inwestycji wieloletnich ujętych w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy budżetowej na r. 2010, których termin zakończenia ustalono po 31 grudnia 2010 r. – od 1 stycznia 2011 r. stają się programami wieloletnimi.

w programy wieloletnie, zgodnie z przepisami Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

3. Zmiany w sprawozdawczości budżetowej

Wprowadzone w rozporządzeniu z dnia 3 lutego 2010 roku zmiany w zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych wynikają z zasygnalizowanych wcześniej rozwiązań ujętych w ustawie o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.

Związane są one głównie z faktem likwidacji niektórych z funkcjonujących dotychczas form organizacyjnych i z pojawieniem się nowych oraz wyodrębnieniem budżetu środków europejskich.

Likwidacja gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, funduszy motywacyjnych, rachunku dochodów własnych jednostek budżetowych i reorganizacja w zakresie funduszy celowych spowodowały usunięcie sprawozdań dotyczących bezpośrednio tych jednostek, takich jak: Rb-FM, Rb-31, Rb-34, zmianę sprawozdań dotyczących funduszy celowych oraz sprawozdań zawierających dane o środkach zlikwidowanych form (np. Rb-40, Rb-23, Rb-23B).

Zmiany dotyczące:

- funkcjonowania zakładów budżetowych,
- gromadzenia przez samorządowe jednostki budżetowe, prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, na wydzielonym rachunku dochodów określonych w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, pochodzących w szczególności ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostek budżetowych oraz odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie lub użytkowaniu jednostki,

spowodowały konieczność sporządzania według nowych wzorów sprawozdań: Rb-30S – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów samorządowych zakładów budżetowych oraz Rb-34S – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223, ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Utworzenie nowych form organizacyjnoprawnych wymagało wprowadzenia nowych sprawozdań:

- a) Rb-35 – kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów i wydatków agencji wykonawczej;
- b) Rb-40 – kwartalne sprawozdanie z wykonania, określonego w ustawie budżetowej na dany rok budżetowy, planu finansowego państwowego funduszu celowego/ agencji wykonawczej / instytucji gospodarki budżetowej.

W wyniku wydzielenia budżetu środków europejskich opracowano wzory sprawozdań ujmujących środki publiczne pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i z innych źródeł zagranicznych:

- a) Rb-28 Programy – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- b) Rb-28 Programy WPR – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- c) Rb-28UE – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- d) Rb-28UE WPR – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej.

Jednostki sektora finansów publicznych ponoszące wydatki strukturalne są zobowiązane do sporządzania sprawozdań z ich zakresu. Obowiązujące rozwiązania przewidują dwa wzory rocznych sprawozdań zamiast obowiązującego wcześniej jednego sprawozdania Rb-WS. Nowe wzory obejmują:

- a) Rb-WSa – roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego;
- b) Rb-WSb – roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych w podziale wojewódzkim (regionalnym) poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych.

Zgodnie z art. 41 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, minister finansów określa również w drodze odrębnego rozporządzenia rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego oraz udzielonych poręczeń i gwarancji. W związku z powyższym z rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej usunięto sprawozdania:

- Rb-Z – o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń,
- Rb-N – o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych,
- Rb-UZ – uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych,
- Rb-UN – uzupełniające o stanie należności.

Zasady ich sporządzania są uregulowane w odrębnym rozporządzeniu⁸.

Do omówionych zmian w zakresie sprawozdawczości budżetowej należy dodać nowy zapis zawarty w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁹, odnoszący się do przedmiotowej kwestii. Od 1 stycznia 2010 roku obowiązują zmodyfikowane regulacje dotyczące nieprawidłowości w obszarze sporządzania sprawozdań z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania¹⁰. Zgodnie z art. 18 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest nie tylko wykazanie w tym sprawozdaniu danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, ale także niesporządzenie lub nieprzekazanie ich w terminie. Z powyższego zapisu wynika, iż ustawodawca poszerzył zakres działań wiążących się z odpowiedzialnością w obszarze sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych.

⁸ Aktualnie obowiązuje rozporządzenie wydane na podstawie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych, tj. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, DzU 2006, nr 113, poz. 770.

⁹ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2005, nr 14, poz. 114, z późn. zm.

¹⁰ Zmienione ustawą Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, art. 65.

Uwagi końcowe

W artykule zasygnalizowano zmiany w zakresie sprawozdawczości budżetowej. Nie wyczerpują one zakresu modyfikacji. Ograniczono się do streszczenia tych, które są głównie konsekwencją wprowadzenia nowej struktury organizacyjnej sektora finansów publicznych w Polsce. Uzupełnieniem omówionych nowych/zmodyfikowanych treści w zakresie sprawozdawczości budżetowej jest wprowadzenie nowych terminów przekazywania sprawozdań oraz zmiany zasad sporządzania sprawozdań, zawartych w instrukcjach sporządzania poszczególnych sprawozdań budżetowych.

Literatura

Nita B., *Sprawozdawczość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, w: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU 2010, nr 20, poz. 103.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1241.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, DzU 2005, nr 14, poz. 114, z późn. zm.

*dr Monika Kaczurak-Kozak
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie
Instytut Prawa i Administracji
ul. Armii Krajowej 48, 66-100 Sulechów*

**BUDGETARY REPORTING IN THE LIGHT
OF THE NEW ACT ABOUT PUBLIC FINANCE**

Summary

The consequence of the amendment in the Public Finance Act is a new set up of the finance public sector in Poland. The article presents the impact of introduced solutions on budgetary reporting of public sector units. It depicts new regulations in force in this respect.

Translated by Monika Kaczurak-Kozak