

Analiza wyników badań ankietowych dotyczących sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki budżetowe

Teresa Kiziukiewicz*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest analiza opinii pracowników samorządowych jednostek budżetowych na temat sporządzanych sprawozdań zarówno obligatoryjnych, jak i raportów wewnętrznych. *Metodologia badania* – na potrzeby opracowania posłużono się badaniami ankietowymi i metodami statystyczno-analitycznymi. *Wynik* – w opracowaniu prezentuje się wnioski z oceny przez ankietowanych jakości i przydatności sprawozdań finansowych i budżetowych, a także raportów wewnętrznych sporządzanych na potrzeby zarządzania samorządowymi jednostkami budżetowymi. *Oryginalność/Wartość* – w artykule wskazuje się na znaczne obciążenia sprawozdawcze jednostek budżetowych, a także postrzeżenie przez ankietowanych możliwości zastosowania obligatoryjnych sprawozdań i raportów wewnętrznych w zarządzaniu tymi jednostkami.

Słowa kluczowe: obligatoryjne sprawozdania budżetowe i finansowe, raporty wewnętrzne, samorządowe jednostki budżetowe

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym samorządowe (gminne, powiatowe, wojewódzkie) jednostki budżetowe są zobowiązane do sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych. Zestaw tych sprawozdań, zwłaszcza budżetowych jest bardzo rozbudowany (Nadolna 2014: 51–53, 81–83). Ich rodzaje i wymagania co do układu (niezadaniowy, zadaniowy), zakresu (jednostkowe, zbiorcze, łączne, skonsolidowane) i częstotliwości (miesięczne, kwartalne, roczne) określają przepisy. W wypadku sprawozdań budżetowych są to przepisy zawarte w rozporządzeniach ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Rozporządzenie MF z dnia 16 stycznia 2014...; Rozporządzenie MF z dnia 28 grudnia 2011...), natomiast w odniesieniu do sprawozdań finansowych są to też regulacje ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...).

Obie grupy obligatoryjnych sprawozdań są adresowane przede wszystkim do odbiorców zewnętrznych, umożliwiając ocenę funkcjonowania jednostek budżetowych i ich wyniki, w tym wykonanie budżetów. Ma to szczególne znaczenie ze względu na fakt, że zadania realizowane przez te jednostki są finansowane ze środków publicznych. W związku z tym ze sprawozdań budżetowych i finansowych powinni też korzystać decydenci z jednostek

* prof. zw. dr hab. Teresa Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin.

budżetowych, wspomagając się jednocześnie specjalnymi raportami opracowanymi zgodnie z przepisami wewnętrznymi z uwzględnieniem potrzeb zarządzania.

Celem niniejszego opracowania jest analiza opinii ankietowanych o jakości i zarządczej przydatności sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki budżetowe, ze wskazaniem charakteru i zakresu dodatkowych raportów przeznaczonych dla pracowników tych jednostek. Podstawą analizy są wyniki badań ankietowych przeprowadzonych przez Komisję Audytu i Kontroli Wewnętrznej przy Radzie Naukowej SKwP.

1. Charakterystyka próby badawczej i przedmiotu badań

Badaniem ankietowym objęto 289 jednostek sektora finansów publicznych z terenu całej Polski, w tym 4 państwowe jednostki budżetowe, 277 samorządowych jednostek budżetowych i 7 jednostek o innej formie organizacyjno-prawnej. Ze względu na dominującą liczbę samorządowych jednostek budżetowych, które stanowią 96% ankietowanych podmiotów, analiza wyników ankiet zostanie ograniczona do tej grupy. Badane jednostki funkcjonują powyżej 10 lat, w tym 51% z nich w przedziale od 11–20 lat, a pozostałe 49% – ponad 20 lat.

Około 30% ankietowanych ma obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, w którym kierownik dokonuje samooceny jej funkcjonowania w danej jednostce. Jednym z aspektów oceny kontroli zarządczej jest zapewnienie wiarygodności sprawozdań sporządzanych przez jednostkę. W większości badanych podmiotów (87%) funkcjonowanie kontroli zarządczej jest uregulowane w formie zarządzenia kierownika jednostki. W pozostałych jednostkach (13%) znalazł zastosowanie regulamin kontroli zarządczej bądź inny regulamin, w którym zostały ujęte kwestie tej kontroli.

W 85% ankietowanych jednostek jest stosowany audyt wewnętrzny, natomiast w niewielkiej ich grupie został wdrożony budżet zadaniowy. Ma on zastosowanie zaledwie w 12% jednostek objętych badaniem.

Przedmiotem badań, jak już wspomniano, jest zewnętrzna i wewnętrzna sprawozdawczość samorządowych jednostek budżetowych jako źródło informacji zarządczych. Skoncentrowano się przy tym na postrzeganiu wiarygodności i przydatności sprawozdań przez pracowników jednostek objętych ankietowaniem. W tym celu zostały sformułowane pytania dotyczące:

- a) opinii respondentów co do cech jakościowych sprawozdań sporządzanych w ich jednostkach;
- b) wskazania przez ankietowanych grupy sprawozdań (budżetowych, finansowych), które – ich zdaniem – są najbardziej i najmniej wiarygodne;
- c) oceny przydatności poszczególnych elementów sprawozdania finansowego;
- d) rodzaju raportów wewnętrznych i ich użytkowników.

2. Ocena jakości sprawozdań przez ankietowanych

Zapewnienie odpowiednich cech jakościowych sprawozdań jest warunkiem *sine qua non* ich wiarygodności i użyteczności. Szczególne znaczenie mają cechy, takie jak: terminowość, kompletność, rzetelność, prawidłowość ustalenia danych, bezbłądność. Zastawienie uzyskanych wyników zawiera tabela 1.

Tabela 1

Ocena jakości sprawozdań sporządzanych przez badane jednostki

Cecha jakościowa	Liczba ocen pozytywnych	Procent ocen pozytywnych (%)
Terminowość	274	99
Kompletność	249	90
Rzetelność	253	91
Prawidłowość ustalenia danych	242	87
Bezbłądność	236	85

Uwaga: W zestawieniu nie występuje przeciwieństwo badanych cech, ponieważ część ankietowanych nie udzieliła odpowiedzi, a część wybrała więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli 1, w badanych jednostkach największy nacisk położono na terminowość sprawozdań, dzięki czemu zawarte w nich informacje są dostępne w obowiązujących terminach. Zapewnia to ich aktualność, lecz ma ona względny charakter w zależności od okresu (miesiąc, kwartał, półrocze, rok), za który zostało sporządzone sprawozdanie.

Powszechnie – na poziomie około 90% – jest zapewniona kompletność i rzetelność (zgodność z rzeczywistością) informacji sprawozdawczych. Nieco niżej, w opinii ankietowanych, plasują się prawidłowość ustalenia danych i ich bezbłądność – odpowiednio 85% i 87% pozytywnych odpowiedzi. Może to w pewnym stopniu zmniejszać zaufanie do informacji prezentowanych w sprawozdaniach, a w konsekwencji ograniczać ich wykorzystanie w procesie decyzyjnym.

W celu pogłębienia badań, dotyczących oceny cech jakościowych sprawozdań, rozpatrzono strukturę odpowiedzi, biorąc pod uwagę uwarunkowania, takie jak: okres istnienia (wiek) jednostki, obowiązek sporządzania przez nią oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, sposób uregulowania funkcjonowania kontroli zarządczej, fakt działania audytu wewnętrznego i wdrożenia budżetu zadaniowego. Uzyskane odpowiedzi (por. tab. 2) wskazują jednak, że wymienione aspekty nie mają istotnego związku z jakością informacji sprawozdawczych.

Tabela 2

Jakość informacji sprawozdawczych a wybrane uwarunkowania (w %)

Cecha jakościowa	Obowiązek sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej		Forma regulacji w systemie kontroli zarządczej		Funkcjonowanie audytu wewnętrznego		Wdrożenie budżetu zadaniowego	
	Tak	Nie	Zarządzenie kierownika	Inne formy	Tak	Nie	Tak	Nie
Kompletność	96	98	90	97	90	94	97	91
Rzetelność	100	100	91	100	91	100	100	92
Prawidłowość ustalenia danych	91	97	87	95	87	94	90	88
Bezbłądność	94	94	86	92	86	92	87	86

Źródło: opracowanie własne.

3. Preferencje ankietowanych w zakresie wiarygodności sprawozdań budżetowych i finansowych

Badaniem objęto stosunek respondentów do sprawozdań ze względu na ocenę ich wiarygodności. W pierwszej kolejności mieli oni wskazać, które sprawozdania – budżetowe, czy finansowe – są ich zdaniem bardziej wiarygodne, a tym samym przydatniejsze w procesach decyzyjnych. Do wyboru mieli jedną z następujących odpowiedzi:

- a) najbardziej wiarygodne są sprawozdania budżetowe;
- b) najbardziej wiarygodne są sprawozdania finansowe;
- c) oba rodzaje sprawozdań są jednakowo wiarygodne;
- d) żaden rodzaj sprawozdań nie jest wiarygodny.

Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że respondenci za bardziej wiarygodne uznali sprawozdania finansowe (34%, czyli 94 jednostki). Na drugim miejscu znalazły się sprawozdania budżetowe (30% – 83 jednostki). Na podobnym poziomie została oceniona jednakowa wiarygodność obu rodzajów sprawozdań (29% – 80 jednostek), natomiast 7% badanych (20 jednostek) uznało, że żaden rodzaj sprawozdań nie jest wiarygodny. Jak już wcześniej podkreślono, wśród badanych niewielką przewagę (51%) mają jednostki funkcjonujące w przedziale 11–20 lat. 38,5% z nich uznało, że bardziej wiarygodne jest sprawozdanie finansowe, zaś 27% ankietowanych z tej grupy wskazało sprawozdania budżetowe jako bardziej wiarygodne. Podobna kolejność wystąpiła w wypadku jednostek funkcjonujących powyżej 20 lat, przy czym rozbieżność ocen była znikoma – odpowiednio 32% i 31%. Wskazania na oba rodzaje sprawozdań, jako jednakowo wiarygodne, były zbliżone w obu grupach wiekowych jednostek (28% i 29%). Podobnie było w wypadku uznania obu sprawozdań za jednakowo niewiarygodne (6% i 7%).

Większa rozpiętość w ocenie wiarygodności sprawozdań wystąpiła w jednostkach mających obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. 48% z nich uznało sprawozdanie finansowe za bardziej wiarygodne, natomiast tylko 21,5% jednostek wyraziło taki pogląd o sprawozdaniach budżetowych. Oba sprawozdania, jako tak samo wiarygodne, potraktowało 23,5% respondentów z tej grupy. Odmienne było stanowisko jednostek niepodlegających obowiązkowi sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Ankietowani z tej grupy uznali, że bardziej wiarygodne są sprawozdania budżetowe (32,5%), natomiast za sprawozdaniem finansowym opowiedziało się 30% respondentów. Jednocześnie prawie taka sama liczba ankietowanych z tej grupy (30,5%) uważała, że oba rodzaje sprawozdań są jednakowo wiarygodne. Negatywnie wiarygodność obu rodzajów sprawozdań oceniło po 7% respondentów z obu grup.

Biorąc pod uwagę podział ankietowanych jednostek ze względu na funkcjonowanie audytu wewnętrznego albo jego brak, można zauważyć, że w obu grupach na pierwszym miejscu jako bardziej wiarygodne jest sprawozdanie finansowe, przy czym w jednostkach, w których funkcjonuje audyt uważało tak 32% respondentów, a w tych, gdzie on nie funkcjonuje, taki pogląd wyraziło aż 57% ankietowanych.

Prymat sprawozdania finansowego wystąpił też w wypadku podziału jednostek ze względu na wdrożenie budżetu zadaniowego (43%) bądź nie (35%). W jednostkach, w których został wdrożony budżet zadaniowy, na drugim miejscu uplasował się pogląd, że oba rodzaje sprawozdań są jednakowo wiarygodne (31% ankietowanych), a dopiero na trzecim miejscu za wiarygodne zostały uznane sprawozdania budżetowe (26% ankietowanych). Charakterystyczne dla tej grupy było, że żadna jednostka nie uznała, iż oba rodzaje sprawozdań mogą być niewiarygodne. Warto przy tym przypomnieć, że budżet zadaniowy

został wdrożony tylko w 12% badanych jednostek. W jednostkach, w których on nie funkcjonuje, czyli w 88% jednostek badanej próby na drugim miejscu wystąpiły sprawozdania budżetowe (29%), a na trzecim – z minimalną różnicą (28%) – oba rodzaje sprawozdań uznano za jednakowo wiarygodne.

Zestawienie wyników oceny wiarygodności sprawozdań finansowych i budżetowych według omówionych uwarunkowań jest zawarte w tabeli 3. Podsumowując wyniki badań w tym zakresie, można podjąć próbę wyjaśnienia powodu niższej oceny jakości sprawozdań budżetowych niż sprawozdań finansowych. Wydaje się, że może to wynikać z następujących przyczyn:

- a) dużej liczby sprawozdań budżetowych – w rozporządzeniach jest wymienionych 38 sprawozdań sporządzanych z różną częstotliwością (miesięcznie, kwartalnie, półrocznie i rocznie), natomiast sporządzane na koniec roku sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych składa się jedynie z trzech elementów;
- b) dane do sprawozdań budżetowych pochodzą z różnych źródeł, natomiast podstawą opracowania sprawozdania finansowego są dane księgowe podlegające określonym rygorom i podporządkowane potrzebom sprawozdawczym, co potwierdza prawie 100% ocen pozytywnych w odpowiedzi na pytanie o dopasowanie ewidencji księgowej jednostek budżetowych do tych potrzeb.

Tabela 3

Ocena wiarygodności sprawozdań przez respondentów (w %)

Ocena wiarygodności	Wiek jednostki		Obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej		Funkcjonowanie audytu wewnętrznego		Wdrożenie budżetu zadaniowego	
	11–20 lat	>20 lat	Tak	Nie	Tak	Nie	Tak	Nie
Bardziej wiarygodne jest sprawozdanie finansowe	38,5	32	48	30	32	57	43	35
Bardziej wiarygodne jest sprawozdanie budżetowe	27	31	21,5	32,5	31	17	26	29
Oba rodzaje są jednakowo wiarygodne	28	29	23,5	30,5	31	14	31	28
Żaden rodzaj sprawozdania nie jest wiarygodny	6	7	7	7	6	12	0	8

Źródło: opracowanie własne.

4. Ocena elementów sprawozdania finansowego

Największe zaufanie respondentów do sprawozdania finansowego wskazuje, że chętniej korzystają oni z niego w wyborach decyzyjnych. Powstaje jednak pytanie, czy wszystkie jego elementy są jednakowo przydatne. W związku z tym kolejne pytanie dotyczyło ustalenia, który element jest najmniej wiarygodny. Spośród ankietowanych aż 60% (166 jednostek) nie miało zdania na ten temat. Z pozostałych jednostek 18% wskazało rachunek zy-

sków i strat jako najmniej wiarygodny element sprawozdania finansowego. Prawie tyle samo ankietowanych (17%) za najmniej wiarygodne uznało zestawienie zmian w funduszu własnym. Tylko 6% (17 jednostek) miało zastrzeżenia do wiarygodności bilansu.

Warto podkreślić, że na prezentowane poglądy nie wpłynęły: okres funkcjonowania jednostki i inne uwzględnione uwarunkowania. Różnice procentowe są niewielkie (por. tab. 4). Inna kolejność oceny wiarygodności poszczególnych elementów sprawozdania finansowego wystąpiła tylko w wypadku jednostek zobowiązanych do składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej i jednostek, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny. Ankietowani z tych jednostek uznali, że najmniej wiarygodne spośród elementów sprawozdania finansowego jest zestawienie zmian w funduszu własnym – odpowiednio 20% i 14%, a po nim plasuje się rachunek zysków i strat – odpowiednio 18% i 9%.

Tabela 4

Ocena wiarygodności elementów sprawozdania finansowego przez ankietowanych (w %)

Najmniej wiarygodny element	Wiek jednostki		Obowiązek sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej		Funkcjonowanie audytu wewnętrznego		Wdrożenie budżetu zadaniowego	
	11–20 lat	>20 lat	Tak	Nie	Tak	Nie	Tak	Nie
	Bilans	8	5	10	5	7	5	6
Rachunek zysków i strat	22	19	18	21	22	9	15	21
Zestawienie zmian w funduszu własnym	22	17	20	18	19	14	3	20
Brak zdania	48	68	65	64	63	75	75	63

Uwaga: Odpowiedzi nie sumują się do 100%, ponieważ niektórzy ankietowani zaznaczyli więcej niż jedną odpowiedź.

Źródło: opracowanie własne.

Kolejne pytania wiązały się z przydatnością poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, ze szczególnym uwzględnieniem celowości ich sporządzenia. Na pytanie, czy sprawozdanie finansowe powinno być ograniczone wyłącznie do bilansu, twierdząco odpowiedziało 25% ankietowanych. Biorąc pod uwagę przyjęte uwarunkowania (por. tab. 5), można stwierdzić, że procent zwolenników ograniczenia sprawozdania wyłącznie do bilansu wahał się przeważnie od 20–30%. Jedynie w jednostkach, w których funkcjonuje audyt wewnętrzny wyniósł on 45%. Wskazuje to na świadomość ankietowanych, że sprawozdanie finansowe musi zapewniać szersze spojrzenie na sytuację finansową i rentowność jednostki.

61% ankietowanych uznało, że potrzebnym elementem jest rachunek zysków i strat, przy czym znacznie wyżej (73%) jego przydatność ocenili respondenci z jednostek, w których jest wdrożony budżet zadaniowy, lecz jak już podkreślono jednostki te stanowią tylko 12% badanej populacji. Przeciętą wysoką oceną przydatności rachunku zysków i strat (powyżej 60%) może zaskakiwać w porównaniu z wcześniej omówioną opinią ankietowanych, według której jest on najmniej wiarygodnym elementem sprawozdania finansowego (por. tab. 4).

Tabela 5

Ocena zakresu sprawozdania finansowego (w %)

Pytanie	Wiek jednostki		Obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej		Funkcjonowanie audytu wewnętrznego		Wdrożenie budżetu zadaniowego	
	11–20 lat	>20 lat	Tak	Nie	Tak	Nie	Tak	Nie
	Czy ograniczyć sprawozdanie finansowe do bilansu?	26	26	30	25	45	25	21
Czy rachunek zysków i strat jest potrzebny?	61	65	61	63	64	60	73	62
Czy zasadne jest sporządzanie zestawienia zmian w funduszu jednostki?	66	66	64	66	66	64	81	64

Źródło: opracowanie własne.

Podobny dylemat występuje w wypadku zestawienia zmian w funduszu własnym, które było typowane jako drugi w kolejności najmniej wiarygodny element sprawozdania finansowego, a w dwóch wypadkach znalazło się ono nawet na pierwszym miejscu jako najmniej wiarygodny element (por. tab. 4). W ocenie zasadności sporządzania uzyskało ono aprobatę 63% ankietowanych. Biorąc natomiast pod uwagę wyróżnione uwarunkowania (por. tab. 5), należy podkreślić, że zasadność jego sporządzania była akceptowana na poziomie od 64% do 66% odpowiedzi. Wyjątek stanowili ankietowani z jednostek z wdrożonym budżetem zadaniowym. Za stosowaniem tego sprawozdania opowiadało się bowiem aż 81% ankietowanych z tych jednostek.

5. Raporty wewnętrzne i ich użytkownicy w samorządowych jednostkach budżetowych

W jednostkach budżetowych, oprócz obligatoryjnych sprawozdań, są sporządzane raporty wewnętrzne dostosowane do potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych. Z badań wynika, że można je podzielić na trzy grupy: raporty informacyjno-sprawozdawcze, analityczne i kontrolno-oceniające. Są one opracowywane z różną częstotliwością, poczynając od raportów bieżących, tygodniowych poprzez miesięczne, kwartalne, półroczne, na rocznych kończąc. Dominują raporty o charakterze *ex post*, ale występują też raporty prognostyczne (*ex ante*).

Ankietowani, odpowiadając na pytanie dotyczące nazw sporządzanych raportów, wymienili ich około 200, przy czym część z nich powtarzała się w różnych jednostkach. Niekiedy pod odmiennymi nazwami występowały raporty odnoszące się do identycznych zagadnień. Najczęściej różnice były związane z początkowym członem nazwy. I tak, w niektórych jednostkach używano określenia „raport”, w innych – „informacja”, w jeszcze innych – „sprawozdanie” albo „zestawienie”.

Zakres tematyczny większości raportów wewnętrznych był podobny do zakresu prezentowanego w sprawozdaniach budżetowych i finansowych, lecz obejmował problemy bar-

dziej szczegółowe i za krótsze okresy, czego konsekwencją jest duża liczba raportów. Zestawienie przykładowych raportów wewnętrznych z podziałem według ich charakteru i tematyki z zaznaczeniem częstotliwości i orientacji czasowej jest zawarte w tabeli 6.

Tabela 6

Wybrane raporty wewnętrzne sporządzane przez ankietowane podmioty

Lp.	Nazwa raportu	Częstotliwość sporządzania	Orientacja czasowa
I. Raporty informacyjno-sprawozdawcze			
1.	Bieżące informacje dla zarządu	B	EP/EA
2.	Informacja o decyzjach podjętych przez burmistrza/starostę/wojewodę	B	EP
3.	Plan budżetu na określony dzień	B	EA
4.	Informacja o przebiegu realizacji przedsięwzięć	B	EP
5.	Informacja na temat realizacji bieżących dochodów, dochodów ze sprzedaży majątku i wydatków bieżących	B	EP
6.	Sprawozdanie z realizacji zadań komórek organizacyjnych (Raport z działalności wydziałów)	B, T, M, K	EP
7.	Informacja o realizacji uchwał pozabudżetowych	M	EP
8.	Informacja o stanie sald bankowych	B	IT
9.	Informacja o wykonaniu niektórych wydatków (informacje wrażliwe)	B	IT
10.	Informacja o wykonaniu budżetu	B, M, K, P, R	EP
11.	Informacje opisowe nt. wykonania budżetu	M, K, P, R	EP
12.	Sprawozdanie z wykonania niektórych pozycji budżetowych	M, K	EP
13.	Sprawozdanie z realizacji budżetu przez poszczególne komórki organizacyjne	M, K, P, R	EP
14.	Sprawozdanie z wykonania planów pracy	M,K,P,R	EP
15.	Informacja o sprawach o bliskim terminie realizacji	B, T, M	IT, EP
16.	Informacja o refinansowaniu	B, M	IT, EP
17.	Informacja o stanie/wykorzystaniu mienia komunalnego	P	EP
18.	Przewidywane wykonanie dochodów i wydatków	M,K	EA
19.	Raport o całkowitych kosztach zadań	M/K	EP
20.	Raport o przepływach pieniężnych	M/K	EP
21.	Plan wydatków inwestycyjnych	M, K	EA
22.	Raport o stanie należności zobowiązań	M, K	IT, EA
23.	Kokpit finansowy (wskaźniki/budżet zadaniowy)	B	IT
24.	Miesięczna realizacja wydatków finansowych (dla kierownictwa)	M	EP
25.	Opracowania statystyczne dotyczące działalności	M	EP
26.	Raport dotyczący zarządzania ryzykiem	M, K	EP
27.	Wykonanie dochodów i wydatków w układzie działalności, rodzajów i paragrafów za każdy miesiąc w porównaniu do analogicznego okresu ubiegłego roku	M	EP
28.	Zestawienie stanów kont i transakcji	M	EP
29.	Wewnętrzne raporty z systemu FK	M	EP
II. Raporty analityczne			
30.	Analiza planu dochodów i wydatków	O	EA
31.	Analiza dochodów	O	EP
32.	Analiza płynności finansowej	B	IT
33.	Analiza wydatków	B	IT
34.	Analiza wykonania budżetu/wybranych pozycji	O	EP
35.	Analiza wykorzystania funduszu płac	O	EP
36.	Analiza szczegółowych problemów	B	EP
37.	Miesięczna analiza kosztów	M	EP

Lp.	Nazwa raportu	Częstotliwość sporządzania	Orientacja czasowa
38.	Raport z analizy ryzyka/Raport zespołu ds. analizy ryzyka	M	EP
III. Raporty kontrolne			
39.	Monitoring wskaźników w zakresie dochodów i wydatków bieżących	B	IT
40.	Monitoring stanu zadłużenia	B	IT
41.	Monitoring projektów współfinansowanych środkami zewnętrznymi	B	IT
42.	Protokoły audytu wewnętrznego	O	EP
43.	Protokoły kontroli zarządczej	O	EP
44.	Raport o stanie kontroli zarządczej /samoocena	O	EP
45.	Przegląd zarządzania	O	EP
46.	Raport z procesu szacowania ryzyka	O	EP
47.	Raport nt. kontroli ISO/przegląd systemu zarządzania jakością	O	EP
48.	Raport z kontroli 5% wydatków	O	EP

Objaśnienia skrótów: B – bieżąco, T – za tydzień, M – za miesiąc, K – za kwartał, P – za półrocze, R – za rok, EP – *ex post*, EA – *ex ante*, IT – *in tempora*.

Źródło: opracowanie własne.

Warto podkreślić, że jednostki wyposażone w odpowiednie programy komputerowe mają możliwość sporządzania wielu raportów wewnętrznych o różnym zakresie i w różnych przekrojach z dowolną częstotliwością. Przykładowo, dysponując zintegrowanym systemem informatycznym finansowo-bankowo-geodezyjnym EGERIA, jednostki mają zapewnioną kompleksową obsługę finansową. System „Mdok” gwarantuje natomiast sprawną obsługę w zakresie różnych spraw i dokumentów. Elektroniczny program „System czasu pracy” dostarcza miesięczne raporty o czasie pracy pracowników, zaś elektroniczny „System Zarządzania Jakością” generuje raporty z przeglądu działania komórek organizacyjnych, a w ramach procesu zarządzania ryzykiem – raporty z zakresu monitorowania stanu ryzyka. W zależności od potrzeb kadr kierowniczych z różnych szczebli i audytora wewnętrznego mogą być tworzone dowolne raporty i analizy, zwłaszcza w zakresie wykonania budżetu, a także związane z okresową weryfikacją wybranych problemów, raporty z systemu F-K, zestawy wskaźników, wykazy dłużników, stany zadłużenia danej jednostki i szereg innych (por. tab. 6).

Według opinii ankietowanych odbiorcami raportów wewnętrznych są, przede wszystkim, kierownik jednostki (81%), skarbnik – główny księgowy (81%) i sekretarz (56%). Zdaniem 52% ankietowanych z informacji korzystają też inni pracownicy. Jednak ich stanowiska nie zostały sprecyzowane. Warto podkreślić, że ankietowani zaznaczali po kilka odpowiedzi, wskazując tym samym kilku użytkowników raportów wewnętrznych. Zestawienie odpowiedzi ankietowanych według przyjętych w artykule uwarunkowań jest przedstawione w tabeli 7. Jak z niej wynika struktura użytkowników raportów wewnętrznych nie zależy istotnie od okresu funkcjonowania jednostki. Większe rozbieżności występują ze względu na fakt sporządzania bądź niesporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, a także funkcjonowania albo niefunkcjonowania audytu wewnętrznego i wdrożenia albo niewdrożenia budżetu zadaniowego w jednostkach. Różnice wahały się w przedziale od 5% do 20%. Oznacza to, że uwarunkowania te determinują poglądy ankietowanych na potrzeby informacyjne zarządzających jednostkami i oddziałują na stopień zapotrzebowania na dodatkowe informacje.

Tabela 7

Odbiorcy raportów wewnętrznych według uwarunkowań (w %)

Odbiorcy raportów	Wiek jednostki		Obowiązek sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej		Funkcjonowanie audytu wewnętrznego		Wdrożenie budżetu zadaniowego	
	11–20 lat	>20 lat	Tak	Nie	Tak	Nie	Tak	Nie
	Kierownik jednostki	82	81	72	86	84	64	68
Skarbnik	79	82	70	85	81	76	68	83
Sekretarz	51	59	42	60	57	41	42	57
Inni pracownicy	50	56	49	54	54	41	43	54

Uwaga: Ankietowani wybierali dowolną liczbę odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Uwagi końcowe

Podsumowując, można stwierdzić, że ankietowani z samorządowych jednostek budżetowych uznali, że sporządzane sprawozdania budżetowe i finansowe odznaczają się w wysokim stopniu cechami, takimi jak: terminowość, kompletność, rzetelność, prawidłowość sporządzania, bezbłądność, przy czym trzy pierwsze cechy ocenili pozytywnie w przedziale 90%–100%, a dwie ostatnie cechy nieco niżej, bo w przedziale od 80% do 90%. Jednak za bardziej wiarygodne uznali sprawozdania finansowe, przy czym różnica na niekorzyść sprawozdań budżetowych jest niewielka.

Oceniając poszczególne elementy sprawozdania finansowego, ankietowani wskazali, że wszystkie one są potrzebne. Za ograniczeniem sprawozdania wyłącznie do bilansu opowiedziało się jedynie około 20% ankietowanych, mimo że ocenili go jako najbardziej wiarygodny element sprawozdania finansowego. Z odpowiedzi w ankietach wynika jednocześnie, że informacje z obligatoryjnych sprawozdań budżetowych i finansowych nie zaspokajają potrzeb informacyjnych zarządzających jednostkami. Świadczy o tym bardzo rozbudowana sprawozdawczość wewnętrzna. Ankietowane jednostki, oprócz wielu sprawozdań budżetowych za okresy miesięczne, kwartalne, półroczne i roczne, sporządzają różnorodne raporty wewnętrzne o zróżnicowanym zakresie i częstotliwości, korzystając z odpowiednio dobranych systemów komputerowych. Oceniając to zjawisko pozytywnie, należy jednocześnie dostrzec zagrożenie, jakie stwarza nadmiar (redundancja) informacji, czego konsekwencją może być niekorzystanie z nich bądź niewłaściwa ich interpretacja.

Literatura

- Nadolna B. (2014), *Specyfika rachunkowości państwowych i samorządowych jednostek budżetowych*, w: *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych i instytucji finansowych*, red. T. Kiziukiewicz. PWE, Warszawa.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU poz. 119.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, DzU nr 238, poz. 1581.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, DzU nr 298, poz. 1766.

Sawicki K. (2013), *Sprawozdanie finansowe i budżetowe jako podstawa audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych*, w: *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.

ANALYSIS OF SURVEY RESULTS REGARDING STATEMENTS OF PUBLIC ENTITIES OF LOCAL GOVERNMENT

Abstract: *Purpose* – the purpose of this paper is to analyse the opinions of employees of public entities of local government regarding both the obligatory statements of such entities and the internal reports. *Design/Methodology/Approach* – survey statistical-analytical methods. *Findings* – the paper presents an analysis of the results of survey on quality and usefulness of financial statements and budget statements as well as internal reports, which are written for the purpose of managing public entities of local government. *Originality/Value* – the paper indicates that the number of statements of public entities required by law is too large and that in the opinion of those questioned in the survey there is a possibility of using obligatory statements and internal reports in the process of managing such entities.

Keywords: obligatory budget and financial statements, internal reports, public entities of local government

Cytowanie

Kiziukiewicz T. (2015), *Analiza wyników badań ankietowych dotyczących sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki budżetowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 245–255; www.wneiz.pl/frfu.

