

Magdalena Kowalczyk¹

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa

im. Prezydenta Stanisława Wojciechowskiego w Kaliszu

SPRAWOZDAWCZOŚĆ SKONSOLIDOWANA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Streszczenie

W ostatnich latach rachunkowość jednostek samorządu terytorialnego w dużym stopniu zbliżyła się do rachunkowości podmiotów komercyjnych. Również sprawozdania finansowe sporządzane przez jednostki samorządu terytorialnego są wzorowane na sprawozdawczości podmiotów komercyjnych. Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie istoty skonsolidowanej sprawozdawczości w jednostkach samorządu terytorialnego oraz wskazanie kierunków zmian. Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają tylko jeden element skonsolidowanego sprawozdania finansowego, którym jest bilans. Jest to podstawowa część sprawozdania, która przedstawia majątek jednostki i źródła jej finansowania jako całości. Jednak dla pełnego obrazu jednostki samorządu terytorialnego jako całości brakuje pozostałych elementów, takich jak rachunek zysków i strat czy zestawienie zmian w funduszu jednostki. Dlatego należy dążyć do tego, aby jednostki samorządu terytorialnego sporządzały pełne skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

Słowa kluczowe: jednostki samorządu terytorialnego, sprawozdawczość finansowa, skonsolidowane sprawozdanie finansowe

¹ Adres e-mail: madlene13@wp.pl.

Wprowadzenie

Zmiany w zarządzaniu sektorem finansów publicznych w istotny sposób wpływają na kształt rachunkowości podmiotów wchodzących w jego skład. Możemy mówić o ewolucji rachunkowości sektora finansów publicznych, która w ostatnich latach w dużym stopniu zbliżyła się do zasad rachunkowości podmiotów komercyjnych. Oczywiście te zmiany, jak na ewolucję przystało, są stopniowe. Należy pamiętać, że dostosowanie rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych do zasad obowiązujących w podmiotach komercyjnych wymaga czasu.

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie istoty skonsolidowanej sprawozdawczości w jednostkach samorządu terytorialnego oraz zaproponowanie kierunków zmian. Przedmiotem tego opracowania jest sprawozdawczość skonsolidowana, a podmiotem są jednostki samorządu terytorialnego.

Opracowanie składa się z trzech części. W pierwszej omówiono zakres sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego. Druga część przedstawia cel i zasady opracowania skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast trzecia część zawiera proponowane kierunki zmian w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego. W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę badań literaturowych.

1. Sprawozdawczość finansowa a sprawozdawczość budżetowa w jednostkach samorządu terytorialnego

Sprawozdanie finansowe jest w sensie ogólnym zbiorem zestawień liczbowych lub liczbowo-opisowych, sporządzanych jednorazowo lub okresowo dla celów szerokiego kręgu odbiorców, zgodnie z ich oczekiwaniami lub przepisami prawa. Natomiast roczne sprawozdanie finansowe, jako produkt końcowy rachunkowości finansowej, jest zbiorem sprawozdań, rachunków, zestawień i not informacyjnych o charakterze liczbowym lub liczbowo-opisowym, sporządzanych zgodnie z przepisami prawa bilansowego na ostatni dzień roku obrotowego lub za rok obrotowy².

W jednostkach samorządu terytorialnego sporządzane są dwa rodzaje sprawozdań – pierwsze dostarczają informacji o przebiegu wykonania budżetu i jego zgodności z obowiązującym prawem. Natomiast sprawozdania finansowe przedstawiają sytuację majątkową, finansową, kształtowanie się wyniku finansowego

² Por. J. Samelak, *Sprawozdawczość finansowa*, w: W. Gabrusewicz, J. Samelak, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011, s. 378.

oraz zmiany w funduszu jednostek samorządu terytorialnego. Sprawozdawczość budżetowa jest podstawą sporządzenia rocznego sprawozdania z wykonania budżetu, będącego zasadniczym dokumentem legitymizacji działalności organów odpowiedzialnych za wykonanie budżetu³.

Zadaniem stawianym przed sprawozdawczością budżetową jest także dostarczenie danych liczbowych dla analizy, czyli przeprowadzania porównań w zakresie poziomu dochodów i wydatków budżetowych w różnych okresach, a w konsekwencji konstruowania przyszłych budżetów⁴.

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:

- a) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- b) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- c) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych zakładów budżetowych;
- d) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁵.

2. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego

Na poziomie jednostek samorządu terytorialnego oprócz przedstawionych wcześniej elementów sprawozdania finansowego i sprawozdań budżetowych zarząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza dodatkowo skonsolidowany bilans, stosując odpowiednio przepisy ustawy o rachunkowości przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego.

Objęcie kontroli nad jednostką jest istotnym zdarzeniem z punktu widzenia rachunkowości, ponieważ w przypadku sprawowania kontroli przez jednostkę dominującą nad jednostką zależną to właśnie pierwsza z nich może podejmować decyzje o polityce finansowej i bieżącej działalności jednostki zależnej. Sposób wykorzystania aktywów jednostki zależnej będzie uzależniony od celów jednostki dominującej i zdeterminowany przez nie. Z prawnego punktu widzenia

³ Por. B. Bakalarska, *Komentarz do zmian w sprawozdawczości budżetowej*, ODDK, Gdańsk 2005, s. 10.

⁴ Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk 2011, s. 181–182.

⁵ Rozdział V Rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 roku 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, DzU z 2013 roku, nr 0, poz. 289.

jednostki dominująca i zależna są odrębnymi podmiotami, zaś z ekonomicznego punktu widzenia – stanowią jeden podmiot. Zasada przewagi treści nad formą sugeruje, że dla takiego podmiotu ekonomicznego należy sporządzać sprawozdania finansowe, które są nazywane skonsolidowanymi⁶.

W odniesieniu do podsektora samorządowego, jednostka samorządu terytorialnego, składająca się z budżetu, urzędu i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jest jednostką dominującą w grupie jednostek objętych skonsolidowanym bilansem. Do tych jednostek zalicza się jednostki podporządkowane, takie jak:

- jednostki zależne,
- jednostki współzależne,
- jednostki stowarzyszone.

Należy pamiętać, że w jednostkach samorządu terytorialnego obok spółek, których samorząd jest udziałowcem lub akcjonariuszem, konsolidacją należy objąć osoby prawne – instytucje kultury, zakłady opieki zdrowotnej utworzone i nadzorowane przez jednostkę samorządu terytorialnego. Konsolidacją obejmuje się jednostki zależne i stowarzyszone z jednostką samorządu terytorialnego. W przypadku jednostek współzależnych jednostka samorządu terytorialnego występuje w roli współnika, natomiast dla jednostki stowarzyszonej jest znaczącym inwestorem.

Klasyfikacja jednostek podporządkowanych do odpowiednich kategorii (zależnych, współzależnych i stowarzyszonych) decyduje o zastosowaniu metody konsolidacji sprawozdania tej jednostki z grupą objętą konsolidacją⁷.

Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają tylko skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego z wyłączeniem pozostałych elementów sprawozdania skonsolidowanego.

W celu sporządzenia skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego stosuje się przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości, przy założeniu, że jednostka samorządu terytorialnego jest jednostką dominującą⁸.

⁶ Por. S.H. Jones, *Połączenia spółek. Wycena udziałów i akcji metodą praw własności*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, red. G.K. Świdorska, MAC, Warszawa 2003, s. 15–39.

⁷ Por. W. Rup, *Sprawozdanie finansowe za 2012 rok: państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk 2012, s. 173.

⁸ Por. K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 335.

Jednostki samorządu terytorialnego do sporządzenia skonsolidowanego bilansu wykorzystują dane pochodzące z⁹:

- a) łącznego bilansu, obejmujące dane wynikające z bilansu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych po dokonaniu wyłączeń wzajemnych rozliczeń;
- b) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- c) bilansu samorządowych instytucji kultury, dla których jednostka samorządu terytorialnego jest organizatorem;
- d) bilansu samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których dana jednostka samorządu terytorialnego jest organem założycielskim;
- e) spółek prawa handlowego, których jednostka samorządu terytorialnego jest udziałowcem.

Przygotowanie skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego przebiega w następujących etapach¹⁰:

- a) sporządzenie bilansów łącznych, osobno dla jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych;
- b) skonsolidowanie bilansu z wykonania bilansu jednostki samorządu terytorialnego z bilansami łącznymi jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych przez zsumowanie odpowiednich pozycji tych bilansów, w celu ich wykazania w bilansie skonsolidowanym z uwzględnieniem niezbędnych wyłączeń;
- c) dokończenie procesu konsolidacji poprzez wyłączenie danych z bilansu jednostek podległych i podporządkowanych jednostce samorządu terytorialnego, według metody odpowiedniej dla danej jednostki objętej konsolidacją.

3. Idea sprawozdawczości skonsolidowanej w jednostkach samorządu terytorialnego

Według R. Ignatowskiego, jednostka samorządu terytorialnego, realizując swoje ustawowe zadania oraz prowadząc racjonalną gospodarkę zarządzania zasobami ekonomicznymi, które posiada i kontroluje, może być postrzegana jako jeden podmiot ekonomiczny. Zakres (zasięg) działania jednostki wyznaczać może zarówno jej struktura podmiotów sektora finansów publicznych, jak i struktura podmiotowa, realizująca gospodarkę komunalną w postaci spółek

⁹ Por. M. Wojteczak, *Wytyczne w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego o charakterze łącznym w jednostce samorządu terytorialnego*, w: red. M. Łyszczarz, G. Dragona, *Vademecum skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 156.

¹⁰ Por. *ibidem*; A. Zysnarska, *op.cit.*, s. 130.

handlowych. Wobec powyższych argumentów można uznać całą strukturę jednostek samorządu terytorialnego za jednostkę sprawozdawczą.

Sporządzenie skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego należy uznać za celowe, ponieważ całość komunalnej gospodarki finansowo-majątkowej prowadzonej przez jednostkę samorządu terytorialnego, a w ramach niej określone sfery działalności, przenikają się wzajemnie, są ze sobą ściśle i celowo powiązane. Ze względu na fakt, iż poszczególne jednostki są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjno-prawnymi i prowadzą własną, wewnętrzną bilansującą się rachunkowość, to możliwe jest również uzyskanie podobnego efektu przez zespolenie, zsumowanie sporządzonych przez nie jednostkowych bilansów¹¹.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, jak wcześniej napisano, przedstawia obraz całościowy majątku i źródeł jej finansowania. Jednak sam bilans nie jest wystarczającym sprawozdaniem – przecież wszystkie podmioty wchodzące w skład danej jednostki samorządu terytorialnego (jednostki dominującej) sporządzają również pozostałe elementy sprawozdania finansowego.

Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego na poziomie centralnym wymaga przygotowania go najpierw na szczeblu lokalnym – jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa).

Celem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego całej grupy kapitałowej (jednostki samorządu terytorialnego) w taki sposób, jak gdyby była ona jedną jednostką gospodarczą¹².

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 55) składa się z¹³:

- skonsolidowanego bilansu,
- skonsolidowanego rachunku zysków i strat,
- skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych,
- zestawienia zmian w skonsolidowanym kapitale własnym,
- informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

¹¹ Por. R. Ignatowski, *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 17–18.

¹² Por. W. Gabrusewicz, M. Remlein, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2007, s. 209.

¹³ Ustawa o rachunkowości, t.j. DzU z 2013 roku, poz. 330, 613.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego przedstawia całościowy obraz aktywów i pasywów jednostki. Zawarte w nim dane dotyczące majątku jednostki i źródeł jej finansowania pozwalają na kompleksową ocenę jednostki samorządu terytorialnego.

W jednostkach samorządu terytorialnego nie przygotowuje się rachunku przepływów pieniężnych, natomiast pozostałe składniki sprawozdania finansowego są sporządzane, dlatego należy również w jednostkach samorządu terytorialnego obok skonsolidowanego bilansu wprowadzić brakujące elementy, takie jak skonsolidowany rachunek zysków i strat oraz skonsolidowane zestawienie zmian w funduszu jednostki.

B. Filipiak i M. Czekaj uważają, że w jednostkach samorządu terytorialnego brakuje kompleksowego podejścia do zagadnień oceny stanu ich gospodarki. Sądzą, że istniejąca sprawozdawczość nie zapewnia ciągłości i obiektywizmu dokonywanych ocen, porównywalności danych, a przede wszystkim ich kompleksowości. Sprawozdania bilansowe praktycznie nie są przedmiotem analiz i weryfikacji i stanowią przedmiot zainteresowania wyłącznie służb finansowych jednostki samorządu terytorialnego¹⁴.

Rzeczywiście, w większości opracowań nie są wykorzystywane dane dostarczane przez sprawozdawczość finansową do oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego i jej jednostek organizacyjnych. Wynika to jednak z archaicznego pojmowania sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego, koncentrującego się tylko na sprawozdawczości budżetowej. Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego pozwoli na pełną ocenę jednostki samorządu terytorialnego, jej majątku, źródeł jego finansowania, jak również wyników jej działalności. Dlatego należy podjąć prace zmierzające do wprowadzenia w jednostkach samorządu terytorialnego, obok skonsolidowanego bilansu, rachunku zysku i strat, zestawienia zmian w funduszu jednostki, jak również rachunku przepływów pieniężnych.

Podsumowanie

Sprawozdawczość finansowa jest marginalizowana w sektorze publicznym na rzecz sprawozdawczości budżetowej. Według autorki niniejszego opracowania to nieprawidłowe podejście może wynikać z przyzwyczajenia do wcześniejszego zawężania rachunkowości sektora finansów publicznych do rachunkowości wykonania budżetu. W jednostkach samorządu terytorialnego sprawozdawczość

¹⁴ Por. B. Filipiak, M. Czekaj, *Model sprawozdania finansowego*, w: *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2009, s. 263–264.

finansowa odgrywa bardzo istotną rolę, należy dążyć do tego, aby sporządzać pełne skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

Sprawozdania budżetowe dostarczają informacji o zrealizowanych dochodach i wydatkach przez jednostki samorządu terytorialnego, jednak to nie są dane wystarczające do oceny ich gospodarki finansowej. Na przykład jednostki samorządu terytorialnego, realizując ustawowe zadania na rzecz społeczności lokalnej, muszą dysponować odpowiednim rzeczowym majątkiem trwałym. Informacji o wartości, strukturze rzeczowych aktywów trwałych, jak również o ich zmianach w czasie dostarczy skonsolidowany bilans. Podobnie informacji o wysokości, strukturze i zmianach w czasie przychodów z podstawowej działalności w jednostce samorządu terytorialnego powinien dostarczyć skonsolidowany rachunek zysków i strat.

Literatura

- Bakalarska B., *Komentarz do zmian w sprawozdawczości budżetowej*, ODDK, Gdańsk 2005.
- Filipiak B., Czekaj M., *Model sprawozdania finansowego*, w: *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2009.
- Gabrusewicz W., Remlein M., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2007.
- Ignatowski R., *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk 2007.
- Jones S.H., *Polłączenia spółek. Wycena udziałów i akcji metodą praw własności*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, red. G.K. Świdarska, MAC, Warszawa 2003.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 roku 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, DzU z 2013 roku, nr 0, poz. 289.
- Rup W., *Sprawozdanie finansowe za 2012 rok: państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Samelak J., *Sprawozdawczość finansowa*, w: W. Gabrusewicz, J. Samelak, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
- Ustawa o rachunkowości, t.j. DzU z 2013 roku, poz. 330, 613.

- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Wojtczak M., *Wytyczne w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego o charakterze łącznym w jednostce samorządu terytorialnego*, w: red. M. Łyszczarz, G. Dragona, *Vademecum skarbnika jednostki samorządu terytorialnego*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk 2011.

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT IN LOCAL GOVERNMENT UNITS

Abstract

The purpose of this paper is to present the essence of the consolidated financial statement in local government units and the proposed directions of change. At the turn of the last accounting units of local government largely approached the accounting commercial entities. The financial statements prepared by local government units, are based on the reporting of commercial entities. Local government units draw only one element of the consolidated financial statements, which is the balance sheet. It is a basic element of the financial statement, which present property of entity and sources of financing it. However, for a complete picture of the local government unit as a whole lacks the other elements, such as profit and loss account, statement of changes in fund units.

Keywords: local government units, financial statement, consolidated financial statement
JEL Codes: H83, H79

Translated by Magdalena Kowalczyk

