

## JAKOŚĆ SPRAWOZDAŃ BUDŻETOWYCH I FINANSOWYCH A KONTROLA WEWNĘTRZNA W JEDNOSTKACH OŚWIATOWYCH

© Щольно О., 2013

Представлено результати внутрішнього контролю, проведеного відділом аудиту і контролю уряду м. Любліна в освітніх закладах, і його вплив на якість звітності. Внутрішня перевірка, що закінчується контрольним звітом, допомагає усунути допущені помилки і уникнути їх у майбутньому. Освітні заклади, знаючи про можливість додаткового контролю, намагаються функціонувати згідно з чинним законодавством і складати потрібні звіти точно і відповідно до дійсного стану. У такий спосіб звітність стає вірогіднішою і точнішою, що підвищує її рівень якості.

**Ключові слова:** внутрішній контроль, внутрішній аудит, бюджетна звітність, звітність освітніх закладів.

O. Szolno

University of Mary - Curie Sklodowska University in Lublin  
Faculty of Economics - Department of Accounting

## QUALITY OF BUDGET AND FINANCIAL STATEMENTS AND THE CONTROL OF EDUCATIONAL ENTITIES WEWNĘTRZNA W

© Szolno O., 2013

The purpose of this article is to present the results of an internal audit conducted education units by the Department of Audit and Control the City of Lublin and its impact on the quality of reporting. Internal control ending post-audit report helps to remedy the errors and to avoid them in the future. Educational Units knowing that can be checked also try to operate in accordance with the law and prepare the required reports accurately in accordance with reality. In this way, reporting becomes more credible and reliable, which raises the level of quality.

**Key words:** internal control, internal audit, budget reporting, accountability of educational institutions.

**Wstęp.** Gospodarka finansowa sektora finansów publicznych oparta jest na środkach publicznych. Z tego powodu wymaga szczególnej kontroli i dbania o publiczne zasoby pieniężne. Jednostki oświatowe należą do sektora finansów publicznych i z tego też powodu wynika większa potrzeba kontroli nad ich wydatkami oraz nad całym funkcjonowaniem jednostek oświatowych. Jednostki oświatowe są poddawane kontroli wewnętrznej w celu poprawy jakości oraz efektywności wydatkowanych zasobów publicznych. Kontrole wewnętrzne spełniają funkcję nie tylko kontrolną, lecz również prewencyjną. Jednostki zdając sobie sprawę, iż będą kontrolowane starają się poprawnie i sprawnie funkcjonować oraz efektywnie gospodarować środkami uzyskanymi z dotacji budżetowych. Kontrole te pozwalają na wykrycie nieprawidłowości w zakresie rachunkowości, finansów publicznych oraz sprawozdawczości budżetowej i finansowej. Popelniane błędy w zakresie zarówno finansów publicznych jak i rachunkowości mają

wymierny wpływ na sprawozdawczość oraz jego jakość, rzetelność i wiarygodność. Sprawozdawczość kształtuje obraz całej jednostki oświatowej, oraz pośrednio sektora finansów publicznych w zakresie sektora samorządowego, dlatego też musi opierać się na danych pochodzących z ksiąg rachunkowych prawidłowo odzwierciedlających wszystkie rzeczywiste zdarzenia gospodarcze. Jeżeli występują nieprawidłowości w ewidencji księgowej automatycznie przerzucane są one do sprawozdawczości. Jednostki oświatowe sporządzają zarówno sprawozdania finansowe, tak jak inne jednostki sektora prywatnego oraz specyficzne dla sektora publicznego, sprawozdania budżetowe. Sprawozdania budżetowe obejmują wykonanie i plan finansowy w zakresie dochodów, przychodów oraz wydatków. Natomiast sprawozdania finansowe obejmują zasoby majątkowe, fundusze, zmiany w funduszach oraz rachunek zysków strat danej jednostki. Sprawozdania zarówno budżetowe jak i finansowe podlegają rygorom kontroli wewnętrznej, co wpływa na zwiększenie ich wiarygodności i jakości. Artykuł prezentuje kontrolę wewnętrzną w jednostkach oświatowych w latach 2008-2012 oraz jej wpływ na jakość sprawozdawczości jednostek budżetowych.

### **1. Kontrola wewnętrzna w jednostkach oświatowych**

Jednostki oświatowe, które zaliczane są do sektora finansów publicznych, są finansowane ze środków publicznych. Stąd potrzeba zachowania wysokich standardów zarówno przy dyscyplinie budżetowej dotyczącej ich wydawania, jak i przekazywaniu informacji płynących z obowiązkowej sprawozdawczości budżetowej. Jednostki oświatowe są jednostkami budżetowymi, których rachunkowość opiera się zarówno na ustawie o rachunkowości<sup>4</sup>, jak i na regulacjach prawnych typowych dla sektora finansów publicznych takich jak ustawa o finansach publicznych<sup>5</sup>, Rozporządzenie Ministra finansów 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 oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 03.02.2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

W sektorze finansów publicznych wyróżniamy dwa obszary grupowania informacji, które pochodzą z ksiąg rachunkowych – są to sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe. Księgi rachunkowe dostarczają więc niezbędnych danych do sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych poszczególnych jednostek oświatowych. Dbanie o wiarygodność i poprawność zapisów na kontach księgowych jest warunkiem niezbędnym dla jakości sporządzanych sprawozdań wynikających z przepisów formalno-prawnych. Jednak jak wynika z kontroli przeprowadzonych wśród jednostek oświatowych w mieście Lublin występują nadmiernie nieprawidłowości i błędy w zakresie prowadzenia rachunkowości budżetowej oraz sprawozdawczości budżetowej i finansowej.

Kontrola wewnętrzna dokonywana jest przez Wydział Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin. Kontrola wewnętrzna sprawdza stan faktyczny jaki występuje w jednostce oświatowej w odniesieniu do ustalonych założeń oraz wszelkich planów. Za pomocą kontroli wykazywane są odchylenia od zamierzonych celów i ustaleń w zakresie realizacji konkretnego zadania publicznego. Jednocześnie kontrola wyjaśnienia przyczyny powstałych ewentualnych odchyleń. Kontrola wewnętrzna może koncentrować się na różnych obszarach działalności jednostki. W ramach kontroli wewnętrznej analizie poddawana jest struktura organizacyjna, zarządzanie kadrami, kompetencje pracowników oraz obszar finansowy. Kontrolę wewnętrzną można zdefiniować jako „zbiór powiązanych ze sobą składników oraz działań tworzących określony system wspomagający zarządzanie, tak by istniała racjonalna pewność, że cele jednostki zostaną osiągnięte”<sup>6</sup>. Artykuł obejmuje okres badawczy lat 2008-2012, w tym za 2011 i

<sup>4</sup>Ustawa o rachunkowości z dnia z dnia 29 września 1994 r. Dz. U. z 2013 poz. 330.

<sup>5</sup>Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. Dz. U. z 2009 nr 157 poz. 1240.

<sup>6</sup>E. Kowalczyk, *Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej sektora finansów publicznych. Wzory instrukcji i procedur*, Prosscom Sp. z o.o., Wrocław 2010, s. 12.

2012 brak jest sprawozdań z działalności wydziału Audytu i Kontroli, a przez to dane z 2011 i 2012 pochodzą z Biuletynu Informacji Publicznej Urzędu Miasta Lublin. W badanym okresie skontrolowano łącznie 206 jednostek oświatowych, w tym w 2008 roku przeprowadzono 49 kontroli jednostek oświatowych na łączną liczbę 57 wszystkich kontroli, co stanowi 85,96%. W kolejnych latach liczby te przedstawiają się następująco: 2009 – 119 na 144 (83%), 2010 – 2 na 38 (5,2%), 2011 – 29 na 46 (63,04%), 2012 – 7 na 10 (70%).

Poniżej zaprezentowano tabelę z przeprowadzonych kontroli placówek oświatowych w okresie 2008-2012. Zakres kontroli dotyczył określonych obszarów działalności tych jednostek.

**Tabela 1 Zakres kontroli wewnętrznej w jednostkach oświatowych w latach 2008-2010**

Zakres kontroli	Rok przeprowadzenia kontroli	Liczba placówek oświatowych objętych kontrolą	Nieprawidłowości (ocena): N – negatywne, P - pozytywne
Kontrola prowadzenia gospodarki finansowej	2008	3	3 N
	2009	27	26 N, 1P
	2010	2	2 negatywne
	2011	8	2 N, 6 P
	2012	-	brak danych
Kontrola prawidłowości i zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków	2008	46	39 N, 7 P
	2009	112	112 N
	2010	2	2 N
	2011	4	2 N, 2 P
	2012	-	brak danych
Prawidłowość udzielania zamówień publicznych	2008	1	1 N
	2009	1	1 N
	2010	1	1 N
	2011	-	-
	2012	-	brak danych
Prawidłowość wykorzystania środków z dotacji	2008	-	-
	2009	5	4 N, 1 P
	2010	2	2 N
	2011	10	10 N
	2012	-	brak danych
Wypłaty wynagrodzeń dla nauczycieli	2008	49	24 N
	2009	119	38 N, 81 P
	2010	2	1 N, 1 P
	2011	29	brak danych
	2012	7	brak danych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Sprawozdań z działalności Wydziału Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin oraz Biuletynu Informacji Publicznej Urzędu Miasta Lublin.

Jak wynika z tabeli 1 w kontrolowanych jednostkach oświatowych w większości stwierdzono nieprawidłowości. Najczęstsze nieprawidłowości występujące w zakresie rachunkowości w jednostkach oświatowych to<sup>7</sup>:

- nieprawidłowe oraz niekompletne ustalenie przyjętych zasad rachunkowości,
- nieprawidłowe sporządzanie dowodów księgowych, będących podstawą ujęcia operacji w księgach rachunkowych,

<sup>7</sup> Sprawozdania z działalności Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin za lata 2008-2011.

- nieprawidłowa klasyfikacja wydatków do podziałek budżetowych,
- ewidencja środków budżetowych na rachunku dochodów własnych,
- dokonywanie zapisów księgach rachunkowych niezgodne z zasadami ich prowadzenia,
- nieprzeprowadzenie inwentaryzacji.

Natomiast do najczęstszych nieprawidłowości występujących w zakresie finansów publicznych w jednostkach oświatowych należą<sup>8</sup>:

- dokonywanie wydatków niewynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań (tj. przed otrzymaniem faktury),
- zaciąganie zobowiązań w kwotach przekraczających wydatki w planie finansowym,
- dokonywanie wydatków w wysokości przekraczającej ustalony plan finansowym,
- nieterminowe regulowanie zobowiązań,
- nieprawidłowe przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego,
- brak celowości dokonanych wydatków,
- nieprawidłowości w zakresie wypłacanych wynagrodzeń dla nauczycieli, w szczególności nagród jubileuszowych, odpraw emerytalnych, dodatków za wysługę lat oraz wynagrodzeń za urlop wypoczynkowy nauczycieli w kwotach niezgodnych z obowiązującymi przepisami prawa w tym zakresie.

Jedną z podstawowych zasad gospodarki finansowej jednostek oświatowych jest reguła dyrektywnego charakteru wydatków publicznych, która stanowi, że zaplanowane wydatki w planie finansowym stanowią nieprzekraczalny limit<sup>9</sup>. Jest to jedna z podstawowych zasad zapewnienia racjonalności wydatków środków publicznych. Przestrzeganie tej zasady podlega rygorom odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansowej. Jednakże kontrole przeprowadzone w latach 2008-2012 pokazują, iż ta zasada nie zawsze jest przestrzegana przez jednostki oświatowe. W sprawozdawczości budżetowej wykazywane są kwoty wydatków przekraczające wydatki wykazane w planach finansowych. Dokonane wydatki z przekroczeniem zakresu upoważnienia kształtowały się w poszczególnych latach nadeptująco: 2008 – 58 484, 41 zł, 2009 – 36 120, 21 zł, 2010 – 290 934, 26 zł natomiast w 2011 i 2012 jest brak danych.

Również istotne nieprawidłowości występują w sprawozdawczości budżetowej, gdzie w sprawozdaniach dość często wykazywane są dane o zrealizowanych wydatkach w kwocie różniącej się od wydatków ujętych w ewidencji księgowej. Sprawozdawczość jest istotnym elementem funkcjonowania jednostki oświatowej, ponieważ przedstawia jej całokształt działalności i z tego powodu wszelkie niezgodności rzutują nie tylko na wiarygodność danych, ale również mogą świadczyć o złym zarządzaniu daną jednostką i łamaniu procedur budżetowych.

## 2. Sprawozdawczość jednostek oświatowych

Dyrektor placówki oświatowej zobligowany jest do sporządzenia sprawozdań budżetowych i finansowych z zachowaniem zasad wiarygodności, rzetelności i prawidłowości pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty poszczególnych pozycji wykazywanych w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi, które wynikają z ewidencji księgowej. Jednak, jak wykazano podczas kontroli, w praktyce często nie jest przestrzegana ta podstawowa zasada.

Wykazywane dane w sprawozdaniach budżetowych niezgodne z ewidencją księgową są naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Naruszeniem dyscypliny jest również niesporządzenie lub nieprzekazanie sprawozdań budżetowych w określonym terminie. W zakresie sprawozdawczości budżetowej wystąpiły nieprawidłowości w poszczególnych latach: 2008 – 6 placówek oświatowych (brak

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia, op. cit., art. 34.\* informacje ze strony internetowej BIP Urząd Miasta Lublin, <http://bip.lublin.eu/bip/um/index.php?t=200&id=41104>

danych kwotowych), 2009 – 9 jednostek oświatowych (40 511, 61 zł) , 2010 – 1 placówka oświatowa (44 783, 18 zł), 2011 i 2012 brak danych.

Błędy popełniane w zakresie prowadzenia ewidencji księgowej determinują błędy w sprawozdaniach budżetowych i finansowych, które są bezpośrednio oparte na błędnych danych. Stwierdzone, w ramach przeprowadzanych kontroli wewnętrznych, nieprawidłowości w zakresie rachunkowości mają wymierny wpływ na nieprawidłową realizację budżetów kontrolowanych jednostek oświatowych. Wykazane w sprawozdaniach budżetowych kwoty były często sprzeczne z ewidencją księgową, jak wspomniano wyżej, co jest jednoznaczne z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.<sup>10</sup> Jakość sprawozdań finansowych, a ściślej informacji z nich wynikających ma również istotny wpływ na podejmowane decyzje w zakresie finansów jednostki budżetowej oraz stanowi fundament do konstrukcji optymalnych planów finansowych na przyszły rok. Można więc powiedzieć, iż sprawozdania budżetowe z jednej strony odzwierciedlają i dokumentują bieżącą działalność finansową jednostki, a z drugiej strony stanowią jeden z podstawowych elementów działalności planistycznej. Stąd poprawność merytoryczna i formalna sprawozdań ma niezmiernie istotne znaczenie dla realnego tworzenia przyszłych budżetów. Znaczenie poprawnie prowadzonej sprawozdawczości budżetowej wielokrotnie i obszernie uzasadniała również Główna Komisja Orzekająca przy Ministerstwie Finansów, podkreślając, że „ustawodawca przywiązuje do poprawnego sporządzania sprawozdań budżetowych istotną wagę”<sup>11</sup>. Sprawozdawczość budżetowa jest jednym z bardzo ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także pozwala ocenić realizację wpływów i wydatków budżetowych w ciągu roku budżetowego, jak również po jego zakończeniu. Wszelkie nieprawdziwe dane, niezgodne z prowadzoną ewidencją księgową, wprowadzają w błąd otrzymującego sprawozdanie, a także mogą prowadzić do fałszowania sprawozdawczości zbiorczej, na podstawie której podejmuje się decyzje dotyczące finansów publicznych”<sup>12</sup>. Jak wynika z powyższego cytatu istotnym problemem są nieprawidłowości w sprawozdawczości poszczególnych jednostek budżetowych, w tym oświatowych, ponieważ te pojedyncze sprawozdania wpływają pośrednio na całokształt sektora finansów publicznych podczas tworzenia sprawozdań zbiorczych. W tym ujęciu nawet drobne błędy w pojedynczych sprawozdaniach mogą doprowadzić do znacznego zafałszowania obrazu stanu finansów publicznych danego sektora.

Tak jak wspomniano wyżej sprawozdania jednostek budżetowych dzielą się na sprawozdania budżetowe oraz na finansowe. Sprawozdawczość budżetowa jest określana jako zestawienie liczbowe danych pochodzących z rachunkowości budżetowej w zakresie wykonywania budżetu. Sprawozdania budżetowe są sporządzane zgodnie z klasyfikacją budżetową w narastających sumach od początku roku okresu sprawozdawczego. Sprawozdania te w sposób liczbowy przedstawiają dane odnoszące się do realizacji planów finansowych i budżetu, określają poziom stanu i struktury majątku oraz wielkość należności i zobowiązań danej jednostki budżetowej na koniec okresu sprawozdawczego. Dane liczbowe uzyskiwane z obowiązującej jednostki budżetowe sprawozdawczości stanowią jednocześnie podstawowe informacje służące wszelkim analizom umożliwiającym sprawny proces planowania, kontroli i podejmowania skutecznych decyzji. Oczywiście pod warunkiem, że są to dane prawidłowo odzwierciedlające stan rzeczywisty i opracowane w postaci sprawozdań zgodny z zasadami i trybem aktualnie obowiązujących przepisów przy zachowaniu określonych zasad, procedur i standardów.

Sprawozdawczość można więc traktować jako element systemu informacyjnego, który pozyskuje, gromadzi, przetwarza i prezentuje informacje. Jest to jedna z najważniejszych form monitorowania funkcjonowania jednostki.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009, op. cit., art. 18.

<sup>11</sup> *Orzeczenie GKO* z 13.01.2003, DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002.

<sup>12</sup> *Orzeczenie GKO* z 8.01.2001, DF/GKO/Odw.-148/242-243/RN-82-83/2000.

<sup>13</sup> B. Nita. *Sprawozdawczość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, W: *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, red. T. Kiziukiewicz, uniwersytet szczeciński 2009, s. 344.

Sprawozdania budżetowe i finansowe są podstawowym źródłem informacji o sytuacji ekonomiczno-finansowej jednostki oświatowej. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych, w tym również jednostki oświatowe, sporządzają sprawozdania z wykonania procesów dotyczących między innymi<sup>14</sup>:

1. gromadzenia dochodów i przychodów publicznych,
2. wydatkowania środków publicznych,
3. finansowania potrzeb pożyczkowych,
4. zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne,
5. zarządzania środkami publicznymi.

Jednostki oświatowe sporządzają sprawozdania budżetowo – finansowe w czterech podstawowych horyzontach czasowych: miesięcznych, kwartalnych, półrocznych i rocznych. Z uwagi na dużą częstotliwość sprawozdań jednostki budżetowe muszą na bieżąco permanentnie dbać o prawidłową realizację zatwierdzonego budżetu. Jednocześnie muszą prowadzić szczegółową i wiarygodną ewidencję będącą podstawą do sporządzania sprawozdań realnie odzwierciedlających stan rzeczy w rzeczywistości.

### 3. Jakość sprawozdań budżetowych i finansowych

Sprawozdania jednostek budżetowych, w tym oświatowych powinny wyróżniać się wysoką jakością, a więc być wiarygodne czyli obowiązkowo opierać się na określonych zasadach, w tym szczególnie zasadzie rzetelności i zupełności, ponieważ kształtują całościowy obraz jednostki budżetowej. Podstawowe cechy jakościowe wszelkiej sprawozdawczości określane są w literaturze jako „atrybuty które przyczyniają się do zwiększenia jej użyteczności”<sup>15</sup>. Z kolei walor użyteczności realizuje się przede wszystkim poprzez formę przydatności wyrażoną mniejszą lub większą zdolnością oddziaływania danych sprawozdań na ich użytkowników w procesie podejmowania decyzji, zwłaszcza strategicznych.

Głównym celem sprawozdań budżetowych jest więc dostarczenie pełnej informacji przebiegu wykonania budżetu oraz jego zgodności z obowiązującym prawem. Jednostki oświatowe gospodarujące środkami publicznymi powinny w szczególności sposób dbać o jakość i wiarygodność danych liczbowych prezentowanych w swoich sprawozdaniach budżetowych. Rzetelnie i jasno sporządzone sprawozdanie budżetowe i finansowe powinno charakteryzować się jakościowymi cechami, do których należy:

- zrozumiałość
- trafność
- wiarygodność
- przydatność
- porównywalność
- istotność.

Cechy jakościowe sprawozdań jak wyżej wspomniano są określane przez użyteczność lub przydatność informacji w nich zawartych. W zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych należy stosować się do poniższych zasad, które gwarantują odpowiednią jakość wykazywanych danych<sup>16</sup>:

1. zasada prawidłowości - jednostki są zobligowane do sporządzania sprawozdań budżetowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa,
2. zasada zupełności – gwarantuje, iż wszystkie sprawozdania są sporządzone na podstawie wzorów określonych w przepisach prawa. Sprawozdania budżetowe zostały dostosowane do specyficznej struktury organizacyjnej sektora finansów publicznych,

---

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009, op. cit., art. 41.

<sup>15</sup> E.A. Hendriksen, M. F. van Breda, *Teoria Rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 140.

<sup>16</sup> A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk 2012, s. 182-183.

3. zasada jawności – informacje ze sprawozdań budżetowych są jawne. Jawność wyraża się poprzez jawność debat budżetowych oraz przedstawianiem sprawozdań do wiadomości publicznej,

4. zasada rzetelności – informacje, które wykazywane są w sprawozdaniach budżetowych powinny być zweryfikowane w drodze inwentaryzacji oraz powinny odzwierciedlać dane z ewidencji księgowej. Jednak nie zawsze sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych jest rzetelne. W przypadku nieprawidłowej klasyfikacji poszczególnych procesów finansów publicznych oraz zmian w majątku i kapitałach jednostki budżetowej dane występujące w sprawozdaniach będą zgodnie z prowadzoną ewidencją księgową, ale nie będą odzwierciedlać prawidłowo rzeczywistego stanu finansów publicznych.

5. zasada przejrzystości – rachunkowość budżetowa i sprawozdawczość budżetowa są ujednocnione dla całego sektora finansów publicznych oraz są sporządzane zgodnie z jednakową klasyfikacją budżetową,

6. zasada terminowości – zobowiązuje jednostki do sporządzania i przekazywania sprawozdań budżetowych w ściśle określonych terminach uregulowanych przepisami prawa.

Sprawozdawczość budżetowa jest dostosowywana do zmieniających się potrzeb i wymogów gospodarki finansowej państwa. Rozporządzeniem z dnia 3 lutego 2010 roku wprowadzone zostały zmiany w zakresie sprawozdawczości budżetowej w ramach dostosowania tej sprawozdawczości do rozwiązań przyjętych w nowej ustawie o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. Nowa ustawa o finansach publicznych, która weszła w życie z dniem 1.01.2010 roku wprowadziła wiele istotnych zmian w zakresie sprawozdawczości budżetowej. Wprowadzone zmiany nie tylko dotyczą sprawozdawczości, ale również całego systemu sektora finansów publicznych. Nowe zasady gospodarowania środkami publicznymi mają pozwolić na większą przejrzystość oraz kontrolę w ich wydatkowaniu. Na zmiany miała również wpływ likwidacja niektórych z dotychczas funkcjonujących form organizacyjno-prawnych, powołanie nowych, jak i wyodrębnienie budżetu środków europejskich<sup>17</sup>. Konsekwencją powyższych regulacji była też likwidacja sprawozdań budżetowych takich jak: Rb-FM, Rb-34, Rb-31, zmiany sprawozdań dotyczących funduszy celowych, powstanie nowych sprawozdań dostosowanych do nowych form organizacyjno-prawnych jednostek i dla budżetu środków europejskich. Nie uległy jednak zmianie sprawozdania jednostek oświatowych.

Zgodnie z nową ustawą minister finansów w drodze rozporządzenia z dnia 3 lutego 2010 określił<sup>18</sup>:

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 z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,
- d) z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych,
- 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) z poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych wydatków strukturalnych;

2. jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań, o których mowa w pkt 1, oraz odbiorców tych sprawozdań;

---

<sup>17</sup> M. Kaczurak-Kozak, *Sprawozdawczość budżetowa w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, W: Zeszyty Naukowe nr 625, *Finanse, Rynki finansowe, ubezpieczenia* nr 32, *Rachunkowość w teorii i praktyce*, pod red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2011, s 231.

<sup>18</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3.02.2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2010 r. nr 20, poz. 103).

3. rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym zawieranych na podstawie odrębnych ustaw przez podmioty sektora finansów publicznych.

Jednostki oświatowe sporządzają jedynie niektóre z wyżej wymienionych sprawozdań budżetowych. Jednostki oświatowe zobowiązane są do sporządzania następujących sprawozdań budżetowych:

1. Rb-27S- miesięczne/kwartalne/półroczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego,

2. Rb-27S – roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego łącznie ze sprawozdaniem opisowym,

3. Rb-28S - miesięczne/kwartalne/półroczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego,

4. Rb-28S – roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego łącznie ze sprawozdaniem opisowym,

5. Rb-Z– miesięczne/kwartalne/półroczne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń jednostki budżetowej,

6. Rb-N – miesięczne/kwartalne/półroczne sprawozdanie o stanie należności jednostki budżetowej,

7. Sprawozdanie z udzielonej pomocy publicznej – kwartalne,

8. Rb-34 S - półroczne/roczne do rachunku wydzielonego łącznie ze sprawozdaniem opisowym<sup>19</sup>,

9. Rb-WSa – roczne sprawozdanie z wydatków strukturalnych.

Wszystkie jednostki oświatowe otrzymujące dotacje budżetowe przekazują swoje sprawozdania budżetowe do Wydziału Oświaty i Wychowania Urzędu Miasta, który to organ zobowiązany jest do sprawdzenia złożonych sprawozdań pod względem formalnej, a przede wszystkim merytorycznej prawidłowości. Cel ten realizowany jest poprzez możliwość bieżącego żądania wykazu ksiąg rachunkowych i innych dokumentów księgowo-finansowych lub poprzez kontrole wewnętrzne realizowane zgodnie z ustalonym harmonogramem lub na żądanie. Stwierdzone nieprawidłowości na etapie bieżącej oceny dokumentów sprawozdawczych powinny być usunięte przez odpowiedzialnych za sprawozdawczość dyrektorów szkół. Dane zawarte w sprawozdaniach wskazują zarówno wielkości planowane, jak i zakres ich wykonania. Dane planistyczne podawane są kwotach wynikających z zatwierdzonych planów finansowych poszczególnych jednostek z uwzględnieniem ewentualnych zmian dokonanych w trybie ustawy o finansach publicznych. Z kolei dane dotyczące stanu wykonania wykazuje się w formie narastającej od początku roku do końca danego okresu sprawozdawczego lub według stanu na określony dzień zgodnie z procedurą tworzenia określonych sprawozdań. Po weryfikacji i sporządzeniu sprawozdań łącznych wszystkich jednostek oświatowych przekazywane są one do Wydziału Budżetu i Księgowości Urzędu Miast Lublin.

Jednostki oświatowe podobnie jak inne podmioty gospodarcze sporządzają również sprawozdania finansowe, które obejmują: bilans, rachunek zysków i strat w wariacie porównawczym oraz zestawienie zmian w funduszu na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Sprawozdania finansowe jednostek oświatowych sporządzane są zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów 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. Jednostki oświatowe wykazują dane finansowe zgodnie z załącznikiem do

---

<sup>19</sup> Wydzielony rachunek może funkcjonować od 1.1.2011 r. w wymienionych w uchwale rady gminy, rady powiatu lub sejmiku wojewódzkiego (w zależności od podporządkowania jednostki budżetowej) samorządowych jednostkach organizacyjnych.



powyższego rozporządzenia. Rozporządzenie to zawiera także wzory następujących sprawozdań finansowych<sup>20</sup>:

- bilans jednostki budżetowej,
- rachunek zysków i strat,
- zestawienie zmian w funduszu.

Bilans jest dokumentem odnoszącym się do pełnego zakresu wykonywania budżetu jednostki oświatowej. Bilanse zawierają wybrane finansowe składniki takie jak: należności finansowe, stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych, kredyty bankowe, zobowiązania finansowe, wynik budżetu oraz skumulowany wynik budżetu. Rachunek zysków i strat w jednostkach oświatowych sporządzany jest wyłącznie w wersji porównawczej. Jest sprawozdaniem stanowiącym uzupełnienie bilansu jednostki oświatowej. Zawiera informacje dotyczące kategorii wynikowej (koszty, przychody, wyniki nadzwyczajne, obciążenia podatkowe i inne obowiązkowe zmniejszenia zysku netto), które wpłynęły na wysokość wyniku bilansowego. Natomiast zestawienie zmian w funduszu jest to sprawozdanie ukazujące przyczyny zwiększenia i zmniejszenia funduszu jednostki oświatowej.

Jednostki oświatowe swoje sprawozdania finansowe również składają do Wydziału Oświaty i Wychowania Urzędu Miasta Lublin.

### **Zakończenie**

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki oświatowe są zobowiązane do okresowego sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych zgodnie z przepisami formalno-prawnymi. Dane wykazywane w poszczególnych sprawozdaniach budżetowych są zgodne z przyjętym układem podziałek klasyfikacji budżetowej. Podstawowymi podziałkami tej klasyfikacji są działy, rozdziały i paragrafy dochodów i przychodów oraz paragrafy wydatków. Sprawozdania budżetowe odwzorowują przebieg oraz wyniki wykonania planów zarówno w trakcie trwania roku obrachunkowego, jak i po zakończeniu roku budżetowego. Informacje pochodzące z obowiązującej sprawozdawczości budżetowo-finansowej stanowią podstawowe źródło informacji o prawidłowości realizowania ustalonych założeń budżetowych, zwłaszcza w sferze wydatków. Tym samym mobilizują kierownictwo danej jednostki do przestrzegania dyscypliny budżetowej. Rzecz jasna warunkiem niezbędnym jest rzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę do prawidłowego sporządzania sprawozdań. Stąd jakość omawianych sprawozdań uzależniona jest od wiarygodności pierwotnych danych agregowanych w podstawowych dokumentach danej jednostki oświatowej. Zagwarantowanie wysokiej jakości sprawozdań budżetowych i finansowych stanowi warunek *sine qua non* dla podejmowania przyszłych decyzji operacyjnych, a zwłaszcza strategicznych oraz oceny prawidłowości wykorzystywania środków publicznych. Wiarygodne dane o dochodach i wydatkach jednostek oświatowych są również podstawą dla konstruowania jak najbardziej optymalnych przyszłych budżetów zarówno dla tych jednostek, jak i dla budżetów w skali makro. Ponadto prawidłowo sporządzona sprawozdawczość jest również fundamentem dla wszelkich kontroli, w tym organu właścicielskiego, w zakresie realizacji ustaleń budżetowych.

Jak wynika z przeprowadzonych w jednostkach oświatowych badań w latach 2008-2012 występują liczne nieprawidłowości i błędy w zakresie prowadzenia rachunkowości, finansów publicznych, co w konsekwencji przenosi się na sprawozdawczość budżetową. Do głównych przyczyn występowania wykrytych nieprawidłowości należą:

- brak skutecznego nadzoru ze strony dyrektora placówki oświatowej,
- błędnie ustalone przepisy wewnętrzne dotyczące polityki rachunkowości, obiegu dokumentów, itp.,

---

<sup>20</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów 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 2013 r. poz. 289).

- nieznamość obowiązujących przepisów prawa oraz ich nieprawidłowa interpretacja,
- niedopracowanie zasad stosowania obowiązującej klasyfikacji budżetowej.

W związku z powyższym niezbędnym elementem staje się potrzeba dalszego kształcenia w zakresie prowadzenia rachunkowości i sprawozdawczości budżetowo-finansowej dla kierownictwa i odpowiedzialnych pracowników poszczególnych jednostek oświatowych. Celem tych edukacyjnych zabiegów będzie zapewnienie niezbędnej wiedzy wymaganej do sporządzania sprawozdań o wysokim poziomie jakości wyrażającej się w wiernym odtworzeniu wszelkich zdarzeń i procesów ekonomiczno-finansowych w określonym okresie budżetowym.

1. Hendriksen E.A., van Breda M.F. *Teoria Rachunkowości*. – Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2002. 2. Kaczurak-Kozak M., *Sprawozdawczość budżetowa w świetle nowej ustawy o finansach publicznych // Zeszyty Naukowe nr 625, Finanse, Rynki finansowe, ubezpieczenia nr 32, Rachunkowość w teorii i praktyce / pod red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński*. – Szczecin 2011. 3. Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej sektora finansów publicznych // Wzory instrukcji i procedur, Prosscom Sp. z o.o.* – Wrocław, 2010. 4. Nita B. *Sprawozdawczość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa, Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi, red. T. Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński* 2009. 5. *Orzeczenie GKO z 13.01.2003, DF/GKO/Odw.-100/131-132/2002*. 6. *Orzeczenie GKO z 8.01.2001, DF/GKO/Odw.-148/242-243/RN-82-83/2000*. 7. *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3.02.2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2010 r. nr 20, poz. 103)*. 8. *Rozporządzenie Ministra Finansów 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 2013 r. poz. 289)*. 9. *Sprawozdania z działalności Audytu i Kontroli Urzędu Miasta Lublin za lata 2008-2011*. 10. *Ustawa o rachunkowości z dnia z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2013 poz. 330)*. 11. *Ustawa o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz. U. z 2009 nr 157 poz. 1240)*. 12. K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak. *Rachunkowość budżetowa, Wolters Kluwer business*. – Warszawa 2011. 13. Zysnarska A. *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, ODDK, Gdańsk* 2012. 14. <http://bip.lublin.eu/bip/um/index.php?t=200&id=41104> (*Biuletyn Informacji Publicznej Urzędu Miasta Lublin*).