

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

313

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce



Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-319-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Dorota Adamek-Hyska: Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych	9
Hanna Czaja-Cieszyńska: „Nie” dla MSSF dla MSP w Unii Europejskiej – słuszna decyzja czy duży błąd?.....	25
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rachunkowość małych przedsiębiorstw – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego.....	35
Małgorzata Kamieniecka: Sprawozdawczość MŚP w zakresie odroczonego podatku dochodowego – propozycje zmian	46
Anna Kasperowicz: Pojęcie kontroli w kontekście uznawania przychodów .	58
Tomasz Kondraszuk: Uproszczona ewidencja czy uproszczona sprawo- zdawczość w sektorze mikroprzedsiębiorstw?.....	74
Alicja Mazur: Pomiar wartości przychodów według projektu międzyrodo- wego standardu dotyczącego przychodów	84
Lucyna Poniatowska: Rezerwy w rachunkowości – ewolucja podejścia i per- spektywy zmian	100
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena inwestycji zgodnie z ustawą o rachunko- wości – artykuł dyskusyjny	110
Aleksandra Sulik-Górecka: Koncepcja zmiany zasad prezentacji kapitału w sprawozdaniu finansowym zamkniętych funduszy inwestycyjnych	127
Gyöngyvér Takáts: Koncepcja sprawozdawczości finansowej mikropodmio- tów – przyczynek do dyskusji.....	137
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: Zintegrowane systemy ewidencyjne	148
Mateusz Wilczewski: Wpływ wyceny kart zawodniczych na bilans klubu piłkarskiego.....	159
Edward Wiszniowski: Model szacowania Utraty wartości instrumentów fi- nansowych w założeniach MSSF 9 – rachunkowość czy inżynieria finan- sowa?	170
Paweł Zieniuk: Ujawnienia informacji o wartościach szacunkowych w spra- wozdaniu finansowym – wyzwanie dla biegłego rewidenta.....	189
Katarzyna Żuk: Ujęcie księgowe pomocy finansowej uzyskiwanej przez wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw	199

Summaries

Dorota Adamek-Hyska: Conceptual framework of budgetary reports.....	24
Hanna Czaja-Cieszyńska: ”No” to IFRS for SMEs in the European Union – the right decision or a big mistake?	34

Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Accounting of small enterprises – diagnosis and proposals for modification of accounting law	45
Małgorzata Kamieniecka: Deferred income tax in the reporting of SMEs – proposals for change	57
Anna Kasperowicz: Concept of control in the context of income recognizing	73
Tomasz Kondraszuk: Simplified recording or simplified reporting in the sector of microenterprises	83
Alicja Mazur: Revenue measurement according to the proposal of a new international standard	99
Lucyna Poniatowska: Reserves in accounting – evolution of approach and perspectives of changes	109
Adrian Ryba: Recording and measurement of investments in accordance with the accounting act – discussion article	126
Aleksandra Sulik-Górecka: The rules of capital presentation in the financial report of close-end investment funds in the light of law	136
Gyöngyvér Takáts: Financial reporting concept of micro entities – discussion paper	147
Grażyna Voss, Piotr Prewysz-Kwinto: ERP systems	158
Mateusz Wilczewski: The influence of players’ registration rights on a football club’s balance sheet	169
Edward Wiszniowski: A model for estimating the loss of value of amortised cost financial instruments as per the accounting standards requirements 9 IFRS – accounting or financial engineering?	188
Paweł Zieniuk: Disclosures of estimated values in financial statements – a challenge for auditor	198
Katarzyna Żuk: Accounting presentation of financial grants received by the pre-recognized groups of fruit and vegetables producers	212

Dorota Adamek-Hyska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE SPRAWOZDAŃ BUDŻETOWYCH

Streszczenie: Celem opracowania jest ustalenie założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań budżetowych, mogących stanowić zasady leżące u podstaw sporządzania raportów i ich prezentacji szerokiemu gronu użytkowników. W artykule wzorowano się głównie na znanych podmiotom rachunkowości założeniach koncepcyjnych zawartych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. W opracowaniu uwagę zwrócono głównie na cele i funkcje sprawozdań budżetowych, a także na ich cechy jakościowe.

Słowa kluczowe: założenia koncepcyjne, sprawozdania budżetowe.

1. Wstęp

Obowiązek sprawozdawczości nałożyły na podmioty sektora finansów publicznych przepisy prawa bilansowego oraz prawa finansów publicznych. W przypadku tych podmiotów obowiązkowymi komponentami sprawozdawczości finansowej jest sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia i sprawozdawczość budżetowa. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzane są w ujęciu memoriałowym, natomiast sprawozdania budżetowe – w ujęciu mieszanym, przy czym ujęcie mieszane oznacza, że źródło danych zawiera wartości potrzebne do uzyskania informacji o charakterze kasowym i memoriałowym.

Sprawozdawczość budżetowa od kilkudziesięciu lat stanowi zatem ważny generator zbiorów informacyjnych w sektorze finansów publicznych. Kładzie nacisk w szczególności na dostarczanie uporządkowanych i syntetycznych informacji dotyczących przebiegu i wyników wykonania budżetów oraz planów finansowych, a także stanu i struktury mienia podmiotów sfery publicznej, wynikających z prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, z uwzględnieniem zasad klasyfikacji budżetowej [Bianiszewska, Wołczak 2008, s. 56]. Podobnie jak sprawozdania finansowe sporządza się je na podstawie rzetelnych i kompletnych ksiąg rachunkowych za okresy sprawozdawcze ściśle określone przepisami prawa.

Złożoność systemu sprawozdawczości budżetowej sprawia w praktyce ogromne trudności. Dlatego celem opracowania jest ustalenie założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań budżetowych, które mogą stanowić ogólne zasady sporządzania raportów i ich prezentacji szerokiemu gronu użytkowników.

W artykule wzorowano się głównie na znanych podmiotom rachunkowości założeniach koncepcyjnych zawartych w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej. W opracowaniu uwagę zwrócono głównie na:

- cele i funkcje sprawozdań budżetowych,
- cechy jakościowe, stanowiące o użyteczności informacji zawartych w sprawozdaniach budżetowych.

Przyjęte w artykule metody badawcze opierają się na analizie aktów prawnych, studiach literaturowych, analizie porównawczo-opisowej oraz wnioskowaniu.

2. Sprawozdania budżetowe jako element sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Według artykułu 9 ustawy o finansach publicznych do jednostek sektora finansów publicznych należą [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r..., art. 9]:

- organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- jednostki i samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze i instytucje gospodarki budżetowej,
- państwowe fundusze celowe,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowy Fundusz Zdrowia,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych.

Podmioty wchodzące w skład sektora finansów publicznych wykonują zadania publiczne i są finansowane w całości lub w części ze środków publicznych. Należy dodać, że ustawa o finansach publicznych określa zasady funkcjonowania państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych oraz instytucji gospodarki budżetowej. Pozostałe podmioty są tworzone i funkcjonują na podstawie odrębnych ustaw. Z tego względu uważa się, że

typowymi podmiotami sektora finansów publicznych są państwowe i samorządowe jednostki budżetowe¹ oraz samorządowe zakłady budżetowe².

Fakt przynależności do sektora finansów publicznych oznacza poddanie gospodarki finansowej jednostek tworzących ten sektor określone mu różnicowanemu reżimowi prawnemu, który bezpośrednio wpływa na specyfikę ich rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej.

W jednostkach sektora finansów publicznych sprawozdawczość finansowa jest obowiązkowym elementem systemu rachunkowości. Sprawozdawczość finansowa zapewnia całościowy obraz sytuacji majątkowej oraz finansowej na koniec roku obrotowego, stopnia realizacji planów finansowych za ściśle określone okresy sprawozdawcze czy też osiągniętych wyników za cały rok obrotowy. Generuje i dostarcza niezbędnych informacji służących do oceny sytuacji majątkowo-finansowej, kontroli bieżącego okresu budżetowego czy też do prognozowania dochodów i wydatków. Trzeba jednak podkreślić, że w przypadku tych podmiotów obowiązkowymi komponentami sprawozdawczości finansowej są sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia i sprawozdania budżetowe (rysunek 1).

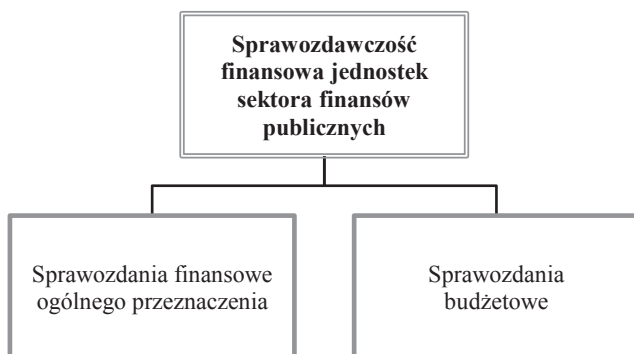
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w „Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej” akcentują, że sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządza się w celu dostarczania takich informacji, które będą użyteczne przy podejmowaniu decyzji [MSSF 2011, s. A26]. Natomiast Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IP-SASB – International Public Sector Accounting Standards Board)³ wskazała cztery aspekty potrzeb informacyjnych dostarczanych przez ogólną sprawozdawczość finansową sektora publicznego:

- powiernictwo oraz zgodność z prawem i ustawami,
- stan finansów publicznych,

¹ Koszty i wydatki jednostek budżetowych w całości pokrywane są ze środków publicznych, a zgromadzone przez nie dochody odprowadzane są bezpośrednio do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Zazwyczaj są to urzędy, które zapewniają wykonywanie zadań przez organy władzy publicznej, takie jak: Kancelaria Sejmu i Kancelaria Senatu, Prezydent RP, Urząd Rady Ministrów, ministerstwa i urzędy centralne, urzędy gmin, starostwa powiatów i urzędy marszałkowskie, urzędy województw, ale także sądy, placówki oświatowe. Jednostki budżetowe nie mają osobowości prawnej, a w obrocie prawnym występują jako jednostki organizacyjne Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

² Samorządowe zakłady budżetowe są podmiotami, które wykonują wyłącznie zadania w zakresie wskazanym w art. 14 pkt 1-9 ustawy o finansach publicznych. Zatem przedmiotem działalności samorządowych zakładów budżetowych jest świadczenie usług o charakterze użyteczności publicznej na rzecz wspólnoty lokalnej, ponadlokalnej lub regionalnej. Ich gospodarka finansowa opiera się na zasadzie samofinansowania (odpłatnie wykonują swoje zadania i pokrywają koszty działalności z uzyskanych przychodów własnych) przy możliwości znaczącego wsparcia dotacjami z budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

³ Organ wyodrębniony w strukturach Międzynarodowej Federacji Księgowych.



Rys. 1. Sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

- osiągnięcia uzyskane poprzez wykorzystanie zasobów publicznych,
- wpływ działalności samorządowej na gospodarkę oraz ocena kierunków i priorytetów wydatków publicznych.

Rachunkowość typowych jednostek sektora finansów publicznych od kilku lat wykazuje gwałtowne zmiany w zakresie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Do końca 2005 r. państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe zobowiązane były do sporządzenia wyłącznie bilansu jednostki. Od 2006 r. ich sprawozdanie finansowe zostało poszerzone dodatkowo o rachunek zysków i strat oraz zestawianie zmian w funduszu jednostki. Natomiast sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia pozostałych podmiotów sektora finansów publicznych, a zwłaszcza państwowych i samorządowych osób prawnych, składają się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. Jednostki, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłego rewidenta, dodatkowo sporządzają także rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym.

Wszystkie podmioty sektora finansów publicznych, oprócz sporządzania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia zobowiązane, zostały do opracowania i przedkładania odpowiednim organom publicznym sprawozdań budżetowych, których zasadniczym celem jest dostarczanie informacji z przebiegu procesów gromadzenia dochodów i przychodów publicznych, wydatkowania środków publicznych, finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu, zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne, a także zarządzania środkami publicznymi i długiem publicznym. T. Kiziukiewicz akcentuje, że sprawozdania budżetowe „zapewniają informacje niezbędne do podejmowania decyzji, kontroli i ich realizacji oraz do oceny prawidłowości wykorzystania środków budżetowych” [Kiziukiewicz 2006, s. 444]. Zasadniczą funkcją sprawozdań budżetowych jest dostarczanie danych liczbowych potrzebnych do analizy i planowania gospodarczego w sektorze finansów

publicznych. Raporty te pozwalają także na ocenę realizacji planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych, a w związku z tym na ocenę sytuacji gospodarki finansowej tych podmiotów. Prezentowane w nich informacje stanowią ważne źródło wiarygodnych danych, umożliwiających przeprowadzenie porównań w zakresie poziomu planowanych i wykonanych dochodów i wydatków budżetowych w różnych okresach, a w konsekwencji konstruowanie przyszłych budżetów.

3. Podstawy prawne sprawozdań budżetowych

Obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych wynika z art. 41 ustawy o finansach publicznych. Obecnie ten system raportowania jest znacznie rozbudowany, co wynika z rozległości problematyki będącej przedmiotem zainteresowania jednostek sektora finansów publicznych i zróżnicowanego zakresu ich działania w różnych formach organizacyjno-prawnych. Począwszy od 2010 r. można mówić o trzech regulacjach prawnych określających szczególne zasady sporządzania i przekazywania różnego rodzaju sprawozdań budżetowych (tabela 1).

Tabela 1. Regulacje prawne sprawozdawczości budżetowej

Lp.	Regulacja prawna	Krótką charakterystyka
1	Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. poz. 119.	Określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań: <ul style="list-style-type: none"> – z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, planów finansowych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych, ZUS, – z dochodów i wydatków na rachunkach wydzielonych w państwowych i samorządowych jednostkach oświatowych, – o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego, – z poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych wydatków strukturalnych.
2	Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 marca 2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. z 2010 r., nr 43, poz. 247, z późn. zm.	Określa 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, udzielonych poręczeń i gwarancji, oraz odbiorców sprawozdań.
3	Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, Dz.U. z 2011 r., nr 298, poz. 1766.	Określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym państwowych jednostek budżetowych, funduszy celowych i osób prawnych, a także agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej.

Źródło: opracowanie własne.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zawiera szczególne zasady podstawowej sprawozdawczości budżetowej z wykonania budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Swoim zakresem podmiotowym obejmuje wszystkie podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych.

Kolejny przepis prawa, tj. Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, zawiera szczególne zasady sprawozdawczości budżetowej z zakresu operacji finansowych. Swoim zakresem podmiotowym obejmuje wszystkie podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych.

Ostatni akt prawny, tj. Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, zawiera szczególne zasady sprawozdawczości z wykonania budżetu w układzie zadaniowym. Z tego względu jego zakres podmiotowy obejmuje wyłącznie państwowe jednostki organizacyjne.

Warto także zaakcentować, że w każdym akcie prawnym regulującym różne zakresy podmiotowo-przedmiotowe sprawozdań budżetowych ustawodawca podał także szczegółowe instrukcje ich sporządzenia⁴.

4. Klasyfikacja i rodzaje sprawozdań budżetowych

Cechą charakterystyczną wszystkich sprawozdań budżetowych jest ich specyficzne nazewnictwo składające się z literowo – cyfrowych symboli, nazwy rozwiniętej zawierającej częstotliwość ich sporządzenia oraz zakres podmiotowo – przedmiotowy (tabela 2).

Tabela 2. Symbol i nazwa sprawozdań budżetowych

Lp.	Symbol	Pełna nazwa
1	2	3
1	Rb-23	Miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych, z wyłączeniem rachunków izb celnych.
2	Rb-23A	Miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunku bankowym izb celnych do gromadzenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego, podatku od gier oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin.

⁴ W Rozporządzeniu Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej instrukcje sporządzania sprawozdań budżetowych stanowią załączniki nr 37-41. W Rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych instrukcja sporządzania raportów zawarta jest w załączniku nr 9. Natomiast w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań stanowią jego zasadniczą treść.

1	2	3
3	Rb-23B	Miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych izb celnych, z wyłączeniem rachunku do gromadzenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego, podatku od gier oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin.
4	Rb-23PL	Kwartalne sprawozdanie z rozliczenia środków pieniężnych placówki.
5	Rb-24	Miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bieżących urzędów skarbowych do gromadzenia dochodów budżetowych.
6	Rb-27	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych.
7	Rb-27PL	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych placówki.
8	Rb-27UE	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetu środków europejskich.
9	Rb-27S	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego.
10	Rb-27ZZ	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami.
11	Rb-PDP	Roczne sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu.
12	Rb-28	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa.
13	Rb-28PL	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych placówki.
14	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.
15	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.
16	Rb-28UE	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej.
17	Rb-28UE WPR	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej.
18	Rb-28NW	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego.
19	Rb-28NW Programy	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa, które nie wygasły z upływem roku budżetowego w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA.
20	Rb-28S	Miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego.

Tabela 2, cd.

1	2	3
21	Rb-28NWS	Sprawozdanie za I i II kwartał z planu wydatków samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego.
22	Rb-NDS	Kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego.
23	Rb-30S	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych.
24	Rb-33	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego.
25	Rb-34PL	Kwartalne sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 163 ustawy o finansach publicznych.
26	Rb-34S	Kwartalne sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.
27	Rb-35	Kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów i wydatków agencji wykonawczej.
28	Rb-40	Kwartalne sprawozdanie z wykonania, określonego w ustawie budżetowej na dany rok budżetowy, planu finansowego państwowego funduszu celowego/ agencji wykonawczej /instytucji gospodarki budżetowej, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
29	Rb-50	Kwartalne sprawozdanie o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami.
30	Rb-70	Kwartalne sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach.
31	Rb-WSa	Roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego.
32	Rb-WSb	Roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych w podziale wojewódzkim (regionalnym) poniesionych przez pozostałe jednostki sektora finansów publicznych, z wyłączeniem placówek
33	Rb-ST	Roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego.
34	Rb-Z-PPP	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego.
35	Rb-FUS	Miesięczne sprawozdanie z wykonania wybranych elementów planu finansowego Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.
36	Rb-FER	Miesięczne sprawozdanie z wykonania wybranych elementów planu finansowego Funduszu Emerytalno-Rentowego.
37	Rb-Z	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.
38	Rb-UZ	Roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych.

1	2	3
39	Rb-N	Kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych.
40	Rb-UN	Roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej.
41	Rb-ZN	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych.
42	Rb-BZ1	Półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym.
43	Rb-BZ2	Półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego/agencji wykonawczej/institucji gospodarki budżetowej/państwowej osoby prawnej w układzie zadaniowym.

Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdania budżetowe obejmują usystematyzowany zestaw cyklicznie sporządzanych raportów ujednoczonych pod względem formalno-merytorycznym w przekrojach wynikających z planowania finansowego oraz konieczności sprawowania operatywnej kontroli wykonania budżetu [Bakalarska 2005, s. 10].

Tabela 3. Rodzaje sprawozdań budżetowych

Kryterium podziału	Rodzaje sprawozdań budżetowych
Podmiot sporządzający sprawozdania budżetowe	<ul style="list-style-type: none"> • sektor państwowy, tj.: <ul style="list-style-type: none"> – państwowe jednostki budżetowe będące dysponentem części budżetowej, – państwowe jednostki budżetowe będące dysponentem II stopnia, – państwowe jednostki budżetowe będące dysponentem III stopnia, – agencje wykonawcze, – instytucje gospodarki budżetowej, – uczelnie wyższe, – inne państwowe osoby prawne, • sektor samorządowy, tj.: <ul style="list-style-type: none"> – jednostki samorządu terytorialnego, – samorządowe jednostki budżetowe, – samorządowe zakłady budżetowe, – samorządowe osoby prawne,
Częstotliwość sporządzania sprawozdań	<ul style="list-style-type: none"> – miesięczne, – kwartalne, – półroczne, – roczne,
Zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach	<ul style="list-style-type: none"> – jednostkowe, – łączne, – zbiorcze, – skonsolidowane.

Źródło: opracowanie własne.

Wielość sprawozdań budżetowych rodzi potrzebę dokonania ich klasyfikacji. Sprawozdania budżetowe można podzielić według kryteriów zaprezentowanych w tabeli 3.

Sprawozdania budżetowe sporządzają wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, przy czym każdy z tych podmiotów sporządza ściśle prawnie określony zestaw raportów, a mianowicie:

- państwowe jednostki budżetowe (dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni) sporządzają: Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-28 Programy, Rb-28 Programy WPR, Rb-70, Rb-28NW (tylko dysponenci środków budżetu państwa realizujący wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego), Rb-28NW Programy (tylko dysponenci środków budżetu państwa realizujący wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego), Rb-50 (tylko dysponenci części budżetu państwa przekazujący dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami), Rb-24 (tylko naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych jako organy podatkowe), Rb-27 (tylko naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych jako organy podatkowe), Rb-23A (tylko dyrektorzy izb celnych jako organy podatkowe), Rb-23B (tylko dyrektorzy izb celnych jako organy podatkowe), Rb-28UE (dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni wykonujący budżet środków europejskich), Rb-28UE WPR (dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni wykonujący budżet środków europejskich), Rb-27UE (tylko dysponent części 87), Rb-WSb, Rb-Z-PPP; Rb-Z, Rb-UZ (tylko dysponenci części budżetowych), Rb-N, Rb-UN (tylko dysponenci części budżetowych), RB-BZ1;
- dysponenci państwowych funduszy celowych sporządzają: Rb-33, Rb-40, Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i RB-BZ2;
- agencje wykonawcze sporządzają: Rb-35, Rb-40, Rb-WSb, Rb-Z-PPP, Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i RB-BZ2;
- instytucje gospodarki budżetowej sporządzają: Rb-40, Rb-WSb, Rb-Z-PPP, Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i RB-BZ2,
- inne państwowe osoby prawne sporządzają: Rb-WSb, Rb-Z-PPP, Rb-33 (tylko prezes ZUS, prezes KRUS), Rb-40 (tylko prezes ZUS, prezes KRUS), Rb-FUS (tylko prezes ZUS), Rb-FER (tylko prezes KRUS), Rb-70 (tylko uczelnie publiczne), Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i RB-BZ2,
- jednostki samorządu terytorialnego sporządzają Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S, Rb-PDP, Rb-NDS, Rb-50, Rb-ST, Rb-34S, Rb-30S, Rb-WSa, Rb-Z-PPP, Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i Rb-ZN,
- samorządowe jednostki budżetowe sporządzają Rb--7S, Rb-27ZZ, Rb-28S, Rb-50, Rb-34S, Rb-WSa, Rb-Z-PPP, Rb-Z, Rb-N i Rb-ZN (tylko jednostki bezpośrednio realizujące zadania),
- samorządowe zakłady budżetowe sporządzają: Rb-30S, Rb-WSa, Rb-Z-PPP, Rb-Z, i Rb-N,

- pozostałe samorządowe osoby prawne sporządzają: Rb-WSa, Rb-Z-PPP, Rb-Z, i Rb-N.

Kryterium częstotliwości sporządzania pozwala wyróżnić sprawozdania budżetowe miesięczne, kwartalne, półroczne i roczne. Do sprawozdań sporządzanych po zakończeniu każdego miesiąca kalendarzowego zalicza się: Rb-23, Rb-23A, Rb-23B, Rb-24, Rb-27, Rb-27UE, RB-27S, Rb-28, Rb-28 Programy, Rb-28 Programy WPR, Rb-28S, Rb-28UE, Rb-28UE WPR, Rb-28NW, Rb-28NW Programy i Rb-FUS i Rb-FER. Sprawozdania kwartalne sporządzane są po zakończeniu każdego kwartału i należą do nich: Rb-23PL, Rb-27PL, Rb-28PL, Rb-30S, Rb-34 S, Rb-34PL, Rb-27ZZ, Rb-NDS, Rb-33, Rb-35, Rb-40, Rb-50, Rb-70, Rb-Z-PPP, Rb-Z, Rb-N i Rb-ZN. Sprawozdania półroczne sporządza się wyłącznie za pierwsze półrocze każdego roku kalendarzowego. Są to takie raporty, jak: Rb-BZ1 i Rb-BZ2. Natomiast do sprawozdań rocznych kwalifikują się: Rb-23, Rb-23A, Rb-23B, Rb-24, Rb-27, Rb-27UE, Rb-27S, Rb-28, Rb-28 Programy, Rb-28 Programy WPR, Rb-28S, Rb-28UE, Rb-28UE WPR, Rb-28NW, Rb-28NW Programy, Rb-WSa, Rb-WSb, Rb-ST, Rb-UZ, Rb-UN, Rb-BZ1 i Rb-BZ2.

Należy podkreślić ogromną wagę rocznej sprawozdawczości budżetowej, która pozwala m.in. bezpośrednio ocenić wykonanie i wynik budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, pośrednio ocenić wykonanie planów finansowych podmiotów sektora publicznego, a także dokonać wyliczeń poszczególnych wskaźników do ustalenia kwot subwencji ogólnej i jej części [Gąsiorek 2009, s. 3].

Kryterium zakresu informacji prezentowanych w sprawozdaniach dzieli je na sprawozdania jednostkowe, łączne, zbiorcze i skonsolidowane. Sprawozdania jednostkowe sporządzane są przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych na podstawie danych wynikających z ich ksiąg rachunkowych. Sprawozdania łączne kumulują dane zawarte w sprawozdaniach jednostkowych podległych jednostek organizacyjnych i własne sprawozdanie jednostkowe dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, dysponentów części budżetowych przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego, a także dyrektorów izb skarbowych. Sprawozdania zbiorcze sporządzane są przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych podmiotów im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki budżetowej i jako organu. Sprawozdania skonsolidowane sporządzane są przez przewodniczących zarządów, dysponentów środków budżetu państwa wszystkich stopni, dysponentów państwowych funduszy celowych i państwowe uczelnie publiczne po wyeliminowaniu przepływów wewnętrznych i wewnątrzsektorowych (np. Rb-WSa i Rb-WSb).

Reasumując, od 2010 r. ogólne zmiany rodzajów sprawozdań budżetowych są konsekwencją zmian w organizacji sektora finansów publicznych. Z tego powodu zostały wprowadzone nowe sprawozdania budżetowe agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej. Wprowadzono także wymogi sprawozdawcze dotyczące budżetu środków europejskich i budżetu zadaniowego.

5. Użytkownicy sprawozdań budżetowych

Najważniejszymi użytkownikami sprawozdań budżetowych są ich bezpośredni odbiorcy. W zakresie sprawozdawczości budżetowej w wąskim znaczeniu odbiorcami sprawozdań budżetowych są zasadniczo dysponenti środków budżetowych wyższego stopnia. W przypadku budżetu państwa ostatecznym odbiorcą sprawozdań budżetowych jest właściwy departament Ministerstwa Finansów. Niektóre sprawozdania budżetowe z zakresu budżetu państwa przekazywane są także do wiadomości innym podmiotom. Miesięczne Rb-28 Programy i Rb-28NW Programy przekazywane są także do Ministerstwa Rozwoju Regionalnego. Kwartalne Rb-33, Rb-34PL, Rb-35, Rb-40 oraz roczne Rb-23, Rb-23B, Rb-23PL, Rb-27, Rb-28, Rb-28NW, Rb-28 Programy, Rb-28NW Programy, Rb-28 Programy WPR przekazywane są do Najwyższej Izby Kontroli.

Natomiast w sektorze samorządowym jednostkowe sprawozdania budżetowe przekazywane są najpierw do zarządów jednostek samorządu terytorialnego, potem do regionalnych izb obrachunkowych, a na końcu do Ministerstwa Finansów. Od takiej zasady są jednak dwa wyjątki, dotyczące sprawozdań Rb-27ZZ i Rb-50. W przypadku tych raportów ostatecznym ich odbiorcą jest dysponent przekazujący dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej. Natomiast regionalnym izbom obrachunkowym sprawozdania te przekazywane są jedynie do wiadomości.

W przypadku sprawozdań budżetowych z zakresu operacji finansowych ich obieg jest następujący: jednostkowe sprawozdania przekazywane są do jednostek bezpośrednio nadzorujących jednostki sporządzające sprawozdania, a potem łączne i zbiorcze sprawozdania przekazywane są do Głównego Urzędu Statystycznego. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie otrzymanych sprawozdań sporządza i przekazuje do Ministra Finansów sprawozdania zbiorcze według rodzaju danych jednostek.

Odbiorcami jednostkowych sprawozdań w układzie zadaniowym są dysponenti środków budżetu państwa wyższego stopnia, a ostatecznym odbiorcą zawsze komórka organizacyjna Ministerstwa Finansów właściwa w sprawach planowania w układzie zadaniowym.

Można zatem zauważyć, że większość sprawozdań budżetowych składana jest w kierunku odwrotnym niż przekazywane są środki na wydatki budżetowe, czyli od jednostek organizacyjnych najniższego szczebla układu wykonawczego budżetu do dysponentów części budżetowych. Bezpośredni odbiorcy jednostkowych sprawozdań budżetowych otrzymane raporty wykorzystują do sporządzenia i przekazania łącznych, zbiorczych lub skonsolidowanych sprawozdań budżetowych ostatecznym odbiorcom.

Oprócz bezpośrednich odbiorców użytkownikami sprawozdań budżetowych są także:

- użytkownicy zewnętrzni:
- kredytodawcy,

- biegli rewidenci,
- kontrolerzy zewnętrzni,
- społeczeństwo;
- użytkownicy wewnętrzni:
- pracownicy jednostek sektora finansów publicznych,
- audytorzy wewnętrzni.

Kredytodawcy zainteresowani są informacjami pozwalającymi im dokonać oceny, czy udzielone jednostkom sektora finansów publicznych kredyty wraz z odsetkami zostaną spłacone w terminie. Na przykład do podstawowych determinantów zdolności kredytowej jednostek samorządu terytorialnego należą [Wiśniewski 2011, s. 97-99]:

- wielkość dotychczasowego zadłużenia i elastyczność jego spłaty,
- wielkość zadań oraz środków niezbędnych do ich realizacji,
- wielkość dochodów i wydatków bieżących, a także nadwyżki operacyjnej,
- jakość zarządzania gotówką jednostki samorządu terytorialnego,
- jakość systemu planowania wieloletniego,
- potencjał inwestycyjny, turystyczny i przemysłowy jednostki samorządu terytorialnego,
- zdolność jednostki samorządu terytorialnego do adaptacji budżetu do zmian społecznych i ekonomicznych.

Biegli rewidenci zainteresowani są informacjami pozwalającymi stwierdzić, czy sprawozdania budżetowe zostały opracowane na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych oraz czy rzetelnie prezentują dane.

Do kontrolerów zewnętrznych, oprócz odbiorców bezpośrednich, należą także regionalne izby obrachunkowe oraz Najwyższa Izba Kontroli. Organy te zainteresowane są tym, czy cele poszczególnych sprawozdań budżetowych, a tym samym funkcje sprawozdawczości budżetowej, zostały spełnione.

Spółeczeństwo zainteresowane jest informacjami umożliwiającymi ocenę realizowanych przez władze publiczne planów finansowych, a tym samym postawionych zadań publicznych na dany rok budżetowy.

Pracownicy interesują się informacjami o realizowanych planach finansowych jednostek, w których są zatrudnieni. Dodatkowo poszukują informacji umożliwiającymi im ocenę zdolności jednostki do rozwoju, a także spełniania wysokich standardów realizacji zadań publicznych.

Audytorzy wewnętrzni zainteresowani są informacjami umożliwiającymi im identyfikację obszarów ryzyka w prowadzonej działalności przez jednostkę sektora finansów publicznych, a także dokonaniem oceny stopnia realizacji celów i zadań tych podmiotów.

Warto podkreślić, iż głównie kierownik jednostki sektora finansów publicznych ponosi odpowiedzialność za sporządzenie oraz terminowe przekazanie sprawozdań budżetowych tej jednostki. Nie ma on żadnej możliwości określenia formy prezentowania informacji, bowiem przepisy prawa finansów publicznych narzucają odpo-

wiednie wzorce sprawozdań budżetowych⁵ oraz ściśle określone formy przekazywania danych, którymi najczęściej są: plik bazy danych (dokument elektroniczny) oraz dokument papierowy.

6. Cechy jakościowe sprawozdań budżetowych

Głównym celem sprawozdawczości budżetowej (w szerokim rozumieniu) jednostek sektora finansów publicznych jest dostarczenie różnego rodzaju informacji i danych użytkownikom tych informacji. Informacje te służyć mają przede wszystkim prowadzeniu skutecznej i efektywnej gospodarki finansowej tych podmiotów, a także ocenie realizacji zadań przed nimi postawionych. Sprawozdania budżetowe sporządzane w takim celu muszą charakteryzować się takimi właściwościami, które sprawiają, że informacji w nich zawarte są użyteczne dla użytkowników. W przypadku sprawozdań budżetowych ich głównymi cechami jakościowymi powinny być przydatność, wierna prezentacja, zrozumiałość, porównywalność, sprawdzalność i terminowość [MSSF 2011, s. A. 36].

Informacje są przydatne, jeżeli wpływają na zmianę decyzji podejmowanych przez użytkowników. Informacje przydatne powinny mieć wartość przewidującą, wartość potwierdzającą lub obie te wartości. Informacje finansowe charakteryzują się wartością przewidującą, jeśli mogą być wykorzystane przez użytkowników do przewidywania przyszłych wyników, np. informacje o wydatkach wykonanych za rok budżetowy są wykorzystywane do planowania wydatków w przyszłym roku. Natomiast informacja ma wartość potwierdzającą, gdy dostarcza wiedzy na temat poprzednich ocen, umożliwiając ich potwierdzenie lub zmianę, np. informacje o wydatkach wykonanych za rok budżetowy są porównywane z planem wydatków na ten rok budżetowy, a informacje na temat stanu zobowiązań z roku bieżącego i lat ubiegłych wpływają na ocenę stopnia naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Z wierną prezentacją ściśle związana jest kompletność, neutralność i niezawieranie błędów. Kompletność obejmuje wszystkie informacje niezbędne, aby użytkownik zrozumiał przedstawiane zjawisko. Z kompletnym przedstawieniem informacji w sprawozdaniach budżetowych ściśle związane są dodatkowe opisy i objaśnienia, zwłaszcza gdy została dokonana korekta sprawozdania. Neutralność informacji nie ma cech stronniczości związanej z wyborem i prezentacją informacji finansowych. Nie są to informacje subiektywne, podkreślane lub manipulowane. Niezawieranie błędów oznacza, że nie ma błędów i pominięć w opisie zjawiska.

Kolejną cechą informacji ujmowanych w sprawozdaniach budżetowych jest łatwość rozumienia ich przez użytkowników, którzy posiadają wystarczającą wiedzę

⁵ W Rozporządzeniu Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej wzorce sprawozdań budżetowych stanowią załączniki nr 1-36. W Rozporządzeniu Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych wzorce raportów zawarte są w załącznikach nr 1-5. Natomiast w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym wzorce sprawozdań stanowią załączniki nr 1-2.

z zakresu finansów publicznych i rachunkowości oraz wykazują ochotę do uważnego zapoznania się z prezentowanymi informacjami. Informacja zrozumiała charakteryzuje się jasnym i zwięzłym klasyfikowaniem oraz prezentacją.

Dzięki bezpośredniej i pośredniej sprawdzalności użytkownicy sprawozdań mogą być pewni, że prezentowane informacje wiernie opisują zjawisko ekonomiczne. Bezpośrednia sprawdzalność sprawozdań budżetowych oznacza sprawdzenie kwoty za pomocą bezpośredniej obserwacji, na przykład przez przeliczenie gotówki. Natomiast pośrednia sprawdzalność oznacza sprawdzenie danych wejściowych w przyjętym modelu, wzorze lub innej technice i ponowne przeliczenie uzyskanych danych wyjściowych (np. sprawdzenie wartości należności pozostałych do zapłaty w Rb-27 i Rb-27S).

Dzięki terminowości sprawozdań budżetowych ich użytkownicy będą mieli na czas dostęp do informacji mogących wpłynąć na ich decyzje (choćby w zakresie sporządzenia sprawozdań łącznych lub zbiorczych). Terminowość sprawozdań budżetowych określona jest przepisami prawa, przy czym niedochowanie terminów sporządzenia i przekazania tych raportów wiąże się z czynem naruszającym dyscyplinę finansów publicznych. Trzeba pamiętać, że większość sprawozdań budżetowych ma być przekazana do odbiorców zarówno w wersji papierowej, jak i elektronicznej.

Odbiorcy sprawozdań budżetowych powinni mieć możliwość porównywania złożonych im sprawozdań budżetowych z różnych okresów i z różnymi jednostkami. Porównywalność jest cechą, która pozwala użytkownikom zidentyfikować i zrozumieć podobieństwa i różnicę między pozycjami wykazywanymi w sprawozdaniach, zatem nie odnosi się do pojedynczej pozycji.

7. Podsumowanie

Stosowanie ujednoczonych zasad w zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych powinno umożliwić ich agregowanie w skali makro na poziomie rządowym oraz samorządowym. Bez względu na to, jaki podmiot sektora publicznego sporządza sprawozdania budżetowe, zakres merytoryczny poszczególnych sprawozdań budżetowych stanowi wyznacznik szczegółowych rozwiązań ujętych w ich politykach rachunkowości, uwzględniających przede wszystkim stosowanie klasyfikacji budżetowej, klasyfikacji wydatków strukturalnych, realizację wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym czy też wykorzystanie środków europejskich.

Literatura

- Bakalarska B., 2005, *Komentarz do zmian w sprawozdawczości budżetowej*, ODDK, Gdańsk.
- Bieniaszewska A., Wołczak B., 2008, *Kontrola sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego przez regionalne izby obrachunkowe*, *Finanse Komunalne*, nr 5.
- Gąsiorek K., 2009, *Roczne sprawozdania budżetowe w przykładach*, *Poradnik Rachunkowości Budżetowej* nr 12.

- Kiziukiewicz T., 2006, *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- MSSF, 2011, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Część A. Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej, IFRS Foundation.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. poz. 119.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, Dz.U. z 2011 r., nr 298, poz. 1766.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 marca 2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. z 2010 r., nr 43, poz. 247.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Wiśniewski M., 2011, *Ocena zdolności kredytowej gminy*, Difin, Warszawa.

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF BUDGETARY REPORTS

Summary: The aim of the study is to establish the conceptual framework for preparing and presenting budgetary reports, which may be based on the principles underlying the preparation and presentation of such reports for the needs of a wide group of users. The paper largely draws on the conceptual assumptions included in the International Financial Reporting Standards, which are well known by accounting entities. The study focuses predominantly on the purposes and functions of budgetary reports, as well as their qualitative features.

Keywords: conceptual framework, budgetary reports.