

Użyteczność informacji sprawozdawczej w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego

The usefulness of reporting information on the commitment of budget expenditures in the light of local government units

DOROTA ADAMEK-HYSKA*, IWONA FRANZAK**

Otrzymano: 05.07.2022 – Poprawiono: 30.09.2022 – Zaakceptowano: 20.10.2022

Streszczenie

Cel: System sprawozdawczości budżetowej odgrywa istotną rolę w raportowaniu dokonanych jednostek samorządu terytorialnego zorientowanym na komunikowanie się tych podmiotów z otoczeniem i różnymi grupami interesariuszy. Podstawowym celem artykułu jest ocena użyteczności informacji sprawozdawczej w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych w powiatowych jednostkach samorządu terytorialnego. Autorki zainteresowała przede wszystkim istota zaangażowania wydatków budżetowych, jego funkcje oraz czy należy zaangażowanie wydatków budżetowych ujmować w systemie sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego.

Metodyka/podejście badawcze badań: W artykule zastosowano analizę literatury przedmiotu oraz aktów prawnych. W części empirycznej przedmiotem badań były roczne sprawozdania budżetowe RB-28S z wykonania planu finansowego wydatków budżetowych powiatowych jednostek samorządu terytorialnego za lata 2019–2021. Wykorzystano analizę korelacji liniowej r-Pearsona.

Wyniki: Przeprowadzone wnioskowanie statystyczne potwierdziło małą użyteczność kategorii zaangażowania wydatków w sprawozdawczości budżetowej. Bardzo silna dodatnia korelacja z wykonanymi wydatkami pokazuje, że ujawnianie informacji o zaangażowaniu wydatków obok wydatków wykonanych powiela tylko wartość wydatków wykonanych.

Ograniczenia badawcze: Artykuł może być inspiracją do dalszych badań, w tym porównawczych, dotyczących powiatowych jednostek samorządu terytorialnego lub rozszerzonych na gminne i wojewódzkie jednostki samorządu terytorialnego.

Oryginalność/wartość: Autorki artykułu zwracają uwagę na deficyt badań dotyczących użyteczności danych finansowych prezentowanych w systemie sprawozdawczości budżetowej.

Słowa kluczowe: jednostki samorządu terytorialnego, sprawozdawczość budżetowa, zaangażowanie, użyteczność.

* Dr Dorota Adamek-Hyska, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, <https://orcid.org/0000-0001-7134-6947>, dorota.adamek-hyska@ue.katowice.pl

** Dr Iwona Franczak, asystent, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, <https://orcid.org/0000-0002-4936-5225>, iwona.franczak@ue.katowice.pl

Abstract

Purpose: The budget reporting system plays an important role in reporting the achievements of local government units regarding how these entities communicate with the environment and various stakeholder groups. The main purpose of the study is to assess the usefulness of reporting information on budget expenditures by selected local government units. The authors were interested in the importance of budget expenditure commitments, their functions, and whether the commitment of budget expenditures should be presented in the reporting system of local government units.

Methodology/approach: The article contains a review of the literature on the subject and legal acts. In the empirical part, the study covers annual budget reports RB-28S from the implementation of the financial plan of budgetary expenditures for the years 2019–2021 of local government units. r-Pearson's linear correlation analysis was used.

Findings: Statistical inference confirmed the low relevance of the expenditure commitment category in budget reporting. A very strong positive correlation with realized expenditures shows that showing the involvement of expenditures next to the incurred expenditures only doubles the value of expenditures.

Research limitations/implications: The article may be an inspiration for further research, including comparative research, on the same units or extended to other local government units.

Originality/value: The authors draw attention to the lack of research on the usefulness of financial data presented in the budget reporting system.

Keywords: local government units, budget reporting, commitment, utility.

Wprowadzenie

W Polsce rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego, oczekuje obecnie na kolejną istotną reformę. W 2018 roku, biorąc pod uwagę rekomendacje Międzynarodowego Funduszu Walutowego, w Ministerstwie Finansów przystąpiono do projektu „Reforma systemu budżetowego (etap I)”. Projekt ten obejmuje szeroko zakrojone prace analityczne i koncepcyjne dotyczące głównie stworzenia jednolitego planu kont zintegrowanego z klasyfikacją budżetową, średniokresowych ram budżetowych oraz nowego modelu zarządzania budżetem. Od 2017 roku głównym dostawcą wsparcia technicznego na rzecz reformy sektora budżetowego był Międzynarodowy Fundusz Walutowy (International Monetary Fund, 2019), a od 2019 roku wsparcie to finansowane jest z programu wspierania reform strukturalnych Unii Europejskiej. W tym celu Ministerstwo Finansów, przystępując do przygotowania koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego, usystematyzowało głównych użytkowników danych o finansach publicznych. Podkreślono, że obecni i potencjalni użytkownicy powinni mieć dostęp do wysokiej jakości danych o finansach publicznych na każdym etapie cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu. Następnie zdefiniowano potrzeby i cele, do jakich dane o finansach publicznych mogą być wykorzystywane przez różnych użytkowników na poszczególnych etapach tego cyklu i procesu (Koncepcja..., 2022, s. 6).

Obrane kierunki rozwoju rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych niewątpliwie uwzględniają cele tych organizacji w kontekście tzw. społecznej odpowiedzialności oraz raportowania dokonań zorientowanego na komunikowanie się organizacji z otoczeniem i różnymi grupami interesariuszy (Nita, 2016, s. 117).

Podjęte działania wpisują się także w dyskusję naukową nad reformami sektora publicznego, w tym standaryzacją rachunkowości sektora publicznego (Arcas, Marti, 2016). Badacze podkreślają, że reformy sektora publicznego prowadzone są głównie w celu bardziej efektywnego i optymalnego zarządzania usługami świadczonymi przez ten sektor. Często odnoszą się także do ewolucji standardów rachunkowości sektora publicznego, które mają przyczynić się do zapewnienia przejrzystości w zarządzaniu publicznym i porównywalności informacji sprawozdawczych (Caperchione i in., 2017; Jorge i in., 2019; Brusca, Martinez, 2016; Santis i in., 2018). Autorzy badań wskazują też, że podmioty te nie są zobowiązane do osiągania dodatnich wyników finansowych z bieżącej działalności (Kober i in., 2007) i dlatego ujawniane informacje finansowe mają na celu przede wszystkim zaprezentowanie wydajnego i skutecznego zarządzania finansami publicznymi, w tym mierników opisujących wynik na operacjach budżetowych (Abdullah i in., 2015; Van Helden, Ouda, 2016; Caperchione i in., 2017). Powoduje to, że rachunkowość jednostek sektora publicznego (w Polsce odpowiednio jednostek sektora finansów publicznych) jest silnie skorelowana przede wszystkim z normami prawnymi (Ezzamel i in., 2014).

Podstawowym celem opracowania jest ocena użyteczności danych sprawozdawczych w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych powiatowych jednostek samorządu terytorialnego. Autorki zainteresowała przede wszystkim istota zaangażowania wydatków budżetowych i jego funkcje oraz czy należy zaangażowanie wydatków budżetowych prezentować w systemie sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego.

W artykule zastosowano analizę literatury przedmiotu oraz aktów prawnych. Ponadto, w części empirycznej przedmiotem badań były roczne sprawozdania budżetowe RB-28S z wykonania planu wydatków powiatowych jednostek samorządu terytorialnego za lata 2019–2021. W artykule postawiono następującą hipotezę główną: **H:** Kategoria zaangażowania wydatków nie wnosi wartości dodanej do sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

W celu weryfikacji hipotezy głównej w badaniu empirycznym wykorzystano analizę korelacji liniowej r-Pearsona.

Autorki niniejszej publikacji zwracają uwagę na deficyt badań dotyczących użyteczności danych finansowych ujawnianych w systemie sprawozdawczości budżetowej polskich jednostek sektora finansów publicznych. Są świadome ograniczeń badawczych, bowiem dotyczy tylko określonych sprawozdań budżetowych i losowo wybranych podmiotów badawczych. Jest to więc obszar, który wymaga dalszych badań.

1. Opis przedmiotu badań i przegląd literatury

Kluczowym aktem regulującym funkcjonowanie i gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego w Polsce jest Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Art. 9 tej ustawy określa zakres podmiotowy sektora finansów publicznych, do którego zalicza się m.in. gminne, powiatowe oraz wojewódzkie jednostki samorządu terytorialnego oraz samorządowe jednostki organizacyjne (tj. samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe). Regulacje dotyczące rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego określa zarówno Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości oraz Ustawa o finansach publicznych, które zapewniają podstawowe ramy dla zagwarantowania istotnych i użytecznych informacji. Głównie ich źródło stanowi system sprawozdawczości budżetowej, służący do gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji (wyrażonych w mierniku pieniężnym) odzwierciedlających procesy związane z wykonaniem budżetu, a więc akumulacją, rozdziałem i zużyciem środków publicznych. Pozyskane informacje finansowe umożliwiają analizę, ocenę i kontrolę wykonania budżetu, realizacji planów finansowych, a także sytuacji majątkowej i finansowej jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych. Realizacja celów sprawozdawczości budżetowej nie może odbywać się bez zwrócenia uwagi na rolę, jaką pełnią w tym procesie poszczególni interesariusze. E.R. Freeman, twórca teorii interesariuszy, podkreśla znaczącą rolę interesariuszy w osiąganiu celów organizacji. Autor przedstawia ich jako podmioty, które mogą wywierać wpływ, ale i mogą być dotknięte skutkami realizacji celów organizacji (Freeman, 1984, s. 46). Najważniejszym założeniem teorii interesariuszy jest uznanie, że w otoczeniu każdej organizacji funkcjonuje wiele pomiotów, które są zainteresowane tym w jaki sposób i z jakim skutkiem ona funkcjonuje. Interesariusze ci wchodzi w interakcje z organizacją, a także w interakcje między sobą i mogą mieć realny wpływ na to, jakie decyzje są w niej podejmowane (Friedman, Miles, 2002, s. 1–21). W kontekście wspomnianej teorii, warto zwrócić uwagę na badania, które przeprowadził I. Beer i in. (2019, s. 248), gdzie zaakcentowano, że jednostki sektora publicznego bardziej skupiają się na prezentacji i gromadzeniu danych niż na ich wykorzystaniu. Z kolei G. Grossi i I. Steccolini (2014, s. 88) podkreślają, że jak dotąd większość wysiłków w zakresie poprawy budżetowania i sprawozdawczości tych podmiotów była ukierunkowana na ulepszenia techniczne, a udział i zaangażowanie interesariuszy często pozostawały w tle. Narzędzia księgowe mogą odgrywać ważną rolę we wspieraniu współpracy i koordynacji między różnymi partnerami oraz udziału zainteresowanych stron w procesach decyzyjnych.

Dane finansowe dostarczane przez system rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych (w tym sektora samorządowego) stanowią przedmiot zainteresowania wielu podmiotów, które wykorzystują je do różnych celów. Pierwsza grupa to użytkownicy sektora finansów publicznych (głównie organy władzy publicznej oraz jednostki organizacyjne je obsługujące), którzy rejestrują w systemach rachunkowości operacje gospodarcze i finansowe realizowane z udziałem środków publicznych oraz sporządzają sprawozdania z gromadzenia i rozdysponowania

zasobów publicznych. Podmioty zaliczane do tej grupy wytwarzają dane o finansach publicznych, które powinny być wykorzystane w procesach planistycznych, decyzyjnych lub zarządczych¹. Druga grupa użytkowników to zewnątrzni odbiorcy danych o finansach publicznych, w tym Narodowy Bank Polski, inne banki, instytucje ubezpieczeniowe, inne instytucje finansowe, Główny Urząd Statystyczny oraz wierzyciele i darczyńcy. Podmioty te pozyskują i przetwarzają dane do celów analitycznych i porównawczych, a także do opracowywania przekrojowych opinii i ocen sytuacji fiskalnej oraz krajowych systemów budżetowych (Koncepcja..., 2022, s. 8–9). Potrzeby informacyjne różnych grup interesariuszy nie są zatem jednolite. W skali międzynarodowej podejmowane są działania mające na celu doskonalenie procesu tworzenia oraz prezentowania informacji sprawozdawczej, tak aby zabezpieczyć interesy różnych grup odbiorców tych sprawozdań. I tak, pojęcie użyteczności informacji zostało zdefiniowane w *Założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej* jako takie cechy jakościowe informacji, które powodują, że jest ona bardziej przydatna dla użytkowników przy podejmowaniu decyzji dotyczących jednostki sprawozdawczej, na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu, jak również przekazywanych w inny sposób. Zatem w tym kontekście podkreśla się tzw. użyteczność decyzyjną dla użytkowników sprawozdania. Na użyteczność decyzyjną wpływają cechy fundamentalne informacji finansowych, takie jak przydatność i wierna prezentacja, a także zwiększające użyteczność, tj. porównywalność, sprawdzalność, terminowość czy zrozumiałość (IASB, QC1–QC17). W niniejszym artykule pod pojęciem użyteczności informacji sprawozdawczej będzie rozumiana użyteczność decyzyjna dla szerokiego grona interesariuszy, którzy informacje sprawozdawcze mogą wykorzystać w podejmowanych decyzjach.

Podstawowym celem opracowania jest ocena użyteczności informacji sprawozdawczej w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych w powiatowych jednostkach samorządu terytorialnego. Autorki zainteresowała przede wszystkim istota zaangażowania wydatków budżetowych, jego funkcje oraz czy należy zaangażowanie wydatków budżetowych ujmować w systemie sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego.

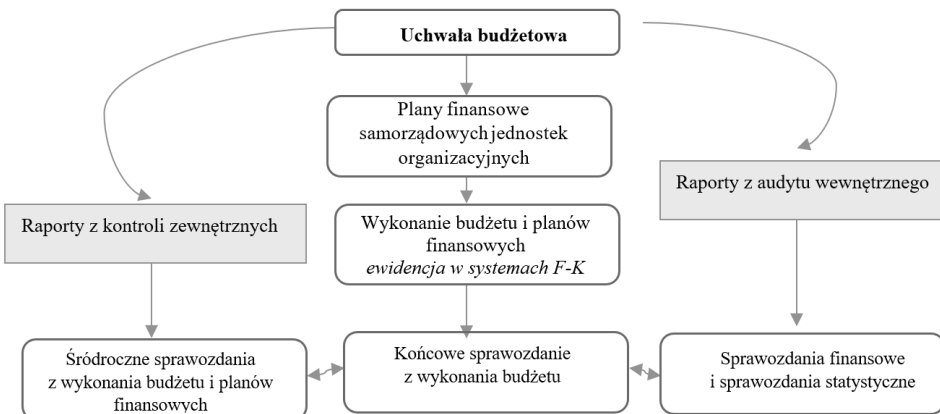
¹ Są to m.in.: Ministerstwo Finansów – dane wykorzystuje do planowania budżetowego, wykonywania budżetu, zarządzania środkami pieniężnymi na potrzeby wykonywania budżetu, nadzoru nad wykonywaniem budżetu i sprawozdawczości budżetowej oraz do analiz finansowych, makroekonomicznych i sporządzania statystyk finansów publicznych; jednostki samorządu terytorialnego – dane wykorzystują do planowania i wykonywania ich budżetów, sprawozdawczości budżetowej i finansowej, statystyk finansów publicznych oraz rozliczeń z budżetem państwa i innymi podmiotami; parlament oraz organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, Najwyższa Izba Kontroli, regionalne izby obrachunkowe, do których zadań należy ocena gospodarki finansowej państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub publicznych jednostek organizacyjnych (Koncepcja..., 2022, s. 8).

2. Istota zaangażowania wydatków budżetowych

Zaangażowanie wydatków budżetowych niewątpliwie ściśle związane jest z tzw. cyklem budżetowym, obejmującym szereg powiązanych ze sobą procesów dotyczących prognozowania fiskalnego i budżetowego, planowania strategicznego i budżetowego (limitowania), wykonywania budżetu (zaciągania zobowiązań, dokonywania płatności) i sprawozdawczości (budżetowej i finansowej) oraz audytu i kontroli (rys. 1).

Z regulacji prawa finansów publicznych wynika jednoznacznie, że zaangażowanie wydatków stanowi obligatoryjny etap rozliczeń poprzedzających płatność w jednostkach samorządu terytorialnego, samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych. Poprawna ewidencja zaangażowania jest kluczowym elementem wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym jednostki oraz jej sprawozdania budżetowego z wykonania planu finansowego w zakresie wydatków (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 54, ust. 1, pkt 3). Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w Ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z polskim prawem finansów publicznych plany 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 powinny uwzględniać wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków na wydatki budżetowe (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 40, ust. 2).

Rysunek 1. Cykl budżetowy jednostek samorządu terytorialnego



Źródło: opracowanie własne.

W krajowej i zagranicznej literaturze trudno znaleźć definicję zaangażowania wydatków budżetowych. Pojęcie „zaangażowania” nie jest synonimem pojęcia „zobowiązania”, które jest prawnie określone w przepisach prawa bilansowego i oznacza wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki (Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 3, ust. 1, pkt 20). Natomiast zaangażowanie wydatków budżetowych poprzedza powstanie zobowiązań oraz wydatków. Zaangażowanie to ujęcie (uznanie) przyszłego wypływu środków pieniężnych w celu uregulowania zobowiązania (Koncepcja..., 2022, s. 90). Jest ujmowane na kontach ewidencji pozabilansowej i nie powoduje automatycznie powstawania zobowiązań mających odzwierciedlenie w ewidencji bilansowej. J. Charytoniuk (2012, s. 299–304) wyróżnia zaangażowanie rachunkowe i zaangażowanie prawne. Zaangażowanie rachunkowe to takie, w efekcie którego środki budżetowe zostają przeznaczone w planie finansowym na określone cele, bez możliwości wykorzystania tych kwot na inne wydatki budżetowe. Z kolei zaangażowanie prawne jest efektem zawartych umów oraz wydanych decyzji. Jego skutkiem jest powstanie długu jednostki samorządu terytorialnego. Najczęściej wynika z aktów administracyjnych, np. decyzji o przyznaniu świadczeń opieki społecznej, umów o pracę czy umów cywilnoprawnych skutkujących udzieleniem zamówienia publicznego. Jeśli zaangażowanie prawne tworzy dług, to musi być poprzedzone zaangażowaniem rachunkowym, a więc uwzględnieniem przyszłego wydatku w planie finansowym. Jeśli zaangażowanie prawne ogranicza się jedynie do stwierdzenia długu (np. na skutek postanowienia sądu), to wówczas zaangażowanie rachunkowe nastąpi później. Wydatek wynikający z tego faktu powinien zostać uwzględniony w planie finansowym jednostki. Za zaangażowanie środków publicznych na wydatki będących w dyspozycji jednostki odpowiada jej kierownik, ponieważ to on nimi dysponuje i na podstawie prawa finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 53, ust. 1). Dokumenty dotyczące zaangażowania powinny być przedłożone głównemu księgowemu w celu przeprowadzenia przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym (Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 54 ust. 1 pkt 3). Kontrola zaangażowania wydatków budżetowych stanowi zasadniczą część ogólnej kontroli wydatków budżetowych i zapobiegania występowaniu zaległości w regulowaniu zobowiązań oraz generowaniu zobowiązań wymagających dodatkowych środków pieniężnych, które przekraczają przyznane limity. Jednym z celów zaangażowania, czyli etapu poprzedzającego dokonanie płatności (wydatku), jest także umożliwienie oceny przebiegu realizacji wydatków budżetowych, w tym sprawności i efektywności tego procesu (AlMansori i in., 2020). Zaangażowanie wydatków budżetowych powinno przedstawiać, w jakim stopniu jest już obciążony plan finansowy w danym momencie sprawozdawczym, jaka kwota „wolnych” wydatków pozostała jeszcze do dyspozycji oraz ile zaciągnięto zobowiązań wykraczających poza plan finansowy, jeżeli wystąpiła taka konieczność. Dzięki temu kierownictwo uzyskuje też informację o konieczności podjęcia ewentualnych zmian w planach finansowych. Zaangażowanie nie informuje o wydatkach już dokonanych, ale o kwocie wydatków,

która zostanie poniesiona na podstawie zawartych umów lub wydanych decyzji. Kwota tzw. „wolnych” wydatków (tj. kwota wydatków ujętych w planie finansowym pomniejszona o kwotę zaangażowania) określa natomiast wartość możliwych jeszcze do zaciągnięcia zobowiązań (Księgowania..., 2019, s. 331–335).

Ewidencję zaangażowania wydatków w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego określono w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie 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. Regulacje przywołanego rozporządzenia nie wskazują, z jaką częstotliwością należy dokonywać zapisów na poszczególnych kontach przewidzianych do ewidencji zaangażowania wydatków. Kwestię tę należy więc bezwzględnie rozstrzygnąć w polityce rachunkowości każdej jednostki. W politykach rachunkowości jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych w opisie konta 998 (szczegółowa nazwa: „Zaangażowanie wydatków budżetowych”) często wskazuje się, że zaangażowanie wydatków po stronie Ma jest księgowane na bieżąco (na podstawie poszczególnych umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność poniesienia wydatków budżetowych) lub zbiorczo na koniec każdego miesiąca. Natomiast zaangażowanie wydatków po stronie Wn, tj. w wysokości wydatków wykonanych (zrealizowanych), księgowane jest albo w momencie poniesienia wydatku (na podstawie wyciągów bankowych), lub raz na miesiąc, kwartał, a nawet raz w roku (na podstawie dokumentu PK sporządzonego z uwzględnieniem zestawienia poniesionych wydatków budżetowych).

Podmiot sprawozdawczy wskazuje w polityce rachunkowości m.in. rodzaje dokumentów, które są podstawą zapisów zdarzeń związanych z zaangażowaniem wydatków budżetowych. Takie wytyczne mogą również znaleźć się w instrukcji obiegu dokumentów. Podstawowe dokumenty, które uwzględnia się w procesie zaangażowania wydatków budżetowych i ich ewidencji to np. umowy, polisy ubezpieczeniowe, zamówienia (np. prenumerat, usług szkoleniowych), decyzje administracyjne, postanowienia, porozumienia oraz inne dokumenty powodujące konieczność dokonania wydatków budżetowych (np. faktury, noty obciążeniowe, rozliczenia delegacji, wnioski o zaliczki, deklaracje podatkowe i wyroki sądowe). Podstawą ustalenia zaangażowania wydatków budżetowych są też uchwały rady gminy (miasta, powiatu) i sejmiku województwa, w wyniku których dokonuje się wydatków z tytułu diet dla radnych, czy też nagród, stypendiów i wynagrodzeń przyznawanych na podstawie dyspozycji zawartych w odrębnych ustawach (np. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, o kulturze fizycznej, o Policji).

Zaangażowanie wydatków budżetowych jest prezentowane w następujących sprawozdaniach budżetowych:

- 1) Rb-28 – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa;
- 2) Rb-28 Programy – 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;
- 3) Rb-28 Programy WPR – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
 - 4) Rb-28UE – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
 - 5) Rb-28UE WPR – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
 - 6) Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego; wzór sprawozdania stanowi załącznik nr 18 do rozporządzenia.

Sprawozdania te sporządza się za okresy miesięczne i roczne, a ich szczegółowe instrukcje sporządzania zostały uregulowane w załącznikach nr 10, 12, 13, 14, 15, 18 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Z tej grupy sprawozdań tylko Rb-28S dotyczy jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych jednostek budżetowych. Warto zaznaczyć, że samorządowe zakłady budżetowe prowadzą ewidencję księgową zaangażowania, ale informacji tych nie ujawniają w żadnych elemencie tego systemu sprawozdawczości.

Opis pozycji przewidzianej na ujęcie zaangażowania w sprawozdaniu budżetowym Rb-28S wyraźnie wskazuje, że prezentuje się w niej wartość umów, decyzji, postanowień i innych dokumentów, których wykonanie spowoduje konieczność zrealizowania wydatków budżetowych w roku bieżącym. Podstawą wykazania zaangażowania w sprawozdaniach budżetowych z wykonania planu wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego, lub związanych z wykonywaniem programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu środków europejskich, jest konto pozabilansowe 998.

W sektorze samorządowym jednostkowe sprawozdania budżetowe Rb-28S (sporządzane przez samorządowe jednostki organizacyjne) przekazywane są najpierw do zarządów jednostek samorządu terytorialnego, potem do regionalnych izb obrachunkowych, a na końcu do Ministerstwa Finansów². Bezpośredni odbiorcy jednostkowych sprawozdań budżetowych otrzymane raporty wykorzystują w celu sporządzenia zbiorczych sprawozdań budżetowych i przekazania ich do baz danych zarządzanych przez ministra finansów, który w różnym zakresie wykorzystuje je do analiz służących do oceny sytuacji majątkowo-finansowej poszczególnych podmiotów, stanu finansów publicznych, wpływu działalności poszczególnych podmiotów na gospodarkę krajową oraz oceny kierunków i priorytetów wydatków publicznych.

² Od takiej zasady są 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.

3. Metodyka badania empirycznego

Podstawowym celem opracowania jest ocena użyteczności danych sprawozdawczych w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych powiatowych jednostek samorządu terytorialnego. Postawiono następującą hipotezę główną:

H: Kategoria zaangażowania wydatków nie wnosi wartości dodanej do sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

W celu weryfikacji hipotezy głównej jako przedmiot badania wybrano roczne sprawozdania budżetowe RB-28S z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego za lata 2019–2021, zaczerpnięte ze strony internetowej Ministerstwa Finansów.

Próba statystyczna, na podstawie której odbywa się wnioskowanie statystyczne o populacji, musi być podzbiorem populacji generalnej, a zasadniczym postulatem jest, by miała ona charakter losowy. Podmiot badania stanowiły zatem wybrane losowo powiatowe jednostki samorządu terytorialnego w Polsce. Aby badania były w pełni reprezentatywne, określono minimalną liczebność próby, stosując wzór na niezbędną liczebność próby dla oszacowania wartości oczekiwanej (Babbie, 2007). Minimalna liczebność próby wyniosła 173. Następnie dokonano doboru losowego systematycznego. Schemat losowania systematycznego wymagał sporządzenia uporządkowanego wykazu wszystkich jednostek populacji generalnej (tzw. operatu losowania) i nadania każdej jednostce określonego numeru: 1, 2, ..., N. Dobór systematyczny polegał na zakwalifikowaniu do próby co „k-tego” elementu, poczynając od wylosowanego numeru pierwszej jednostki. Wielkość $k = 2$ ustalona została jako iloraz liczebności populacji (314 powiatów) i losowanej próby. W wyniku doboru systematycznego dokonano wyboru do prób 210 powiatowych jednostek samorządu terytorialnego.

W celu weryfikacji hipotezy głównej badaniu w pierwszej kolejności poddane zostały zależności pomiędzy wybranymi pozycjami rocznego sprawozdania RB-28S w określonym roku sprawozdawczym. Opis zmiennych przyjętych w badaniu przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Opis zmiennych przyjętych w badaniu

Zmienna	Opis
$ZAAN_{i,t}$	Zaangażowanie i -tej jednostki w roku t
$WYD_WYK_{i,t}$	Wydatki wykonane i -tej jednostki w roku t
$ZOB_OG_{i,t}$	Zobowiązania ogółem i -tej jednostki w roku t
$PLAN_WYD_{i,t}$	Plan wydatków i -tej jednostki w roku t
$W1_{i,t}$	Zaangażowanie roku następnego i -tej jednostki z roku t skalowane planem wydatków w roku t
$W2_{i,t}$	Zobowiązania ogółem i -tej jednostki w roku t skalowane planem wydatków w roku t
$W3_{i,t}$	Suma wydatków wykonanych i zobowiązań na koniec roku t skalowana planem wydatków z roku t

Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich tabel).

Na wstępie badań obliczono statystyki opisowe badanych zmiennych. Wyniki zawarte są w tabeli 2.

Tabela 2. Statystyki opisowe badanych zmiennych (dane w tys. zł)

Zmienna	Średnia	Mediana	Dolny kwartył	Górny kwartył	Odch. standardowe	Wsp. zmienności (w %)
<i>ZAAN_{i,2019}</i>	105 066	94 219	62 435	123 329	58 360	56
<i>WYD_WYK_{i,2019}</i>	105 058	94 198	62 435	123 328	58 370	56
<i>ZOB_OG_{i,2019}</i>	9 634	4 543	3 134	6 775	21 624	74
<i>PLAN_WYD_{i,2019}</i>	112 594	99 945	67 709	132 326	62 073	55
<i>ZAAN_{i,2020}</i>	103 014	96 105	68 810	125 631	46 353	45
<i>WYD_WYK_{i,2020}</i>	103 203	96 242	68 835	127 092	46 388	45
<i>ZOB_OG_{i,2020}</i>	5 201	4 704	3 340	6 395	2 785	54
<i>PLAN_WYD_{i,2020}</i>	112 946	105 656	74 371	135 809	50 464	45
<i>ZAAN_{i,2021}</i>	108 536	101 138	72 851	130 182	50 560	47
<i>WYD_WYK_{i,2021}</i>	108 651	101 138	72 851	130 182	50 607	47
<i>ZOB_OG_{i,2021}</i>	5 406	4 697	3 553	6 560	2 804	52
<i>PLAN_WYD_{i,2021}</i>	119 961	112 357	79 594	141 778	55 739	46

Średnie wartości prezentowanego zaangażowania wydatków budżetowych w roku 2019 były na poziomie 105 066 zł, a poszczególne wartości odchylają się od średniej przeciętnie o 58 360 zł. Współczynnik zmienności wyniósł 56% i świadczy o dużym zróżnicowaniu badanej cechy. 25% badanych wartości zaangażowania wydatków w powiatach w roku 2019 mieści się powyżej 123 329 zł, a 25% poniżej 62 435 zł. Wartość mediany wynosi 94 219 zł, co oznacza, że połowa badanych powiatów wykazuje wartość zaangażowania wydatków na poziomie nie większym niż 94 219 zł, a połowa na nie mniejszym niż 94 219 zł.

Średnie wartości wykazywanego zaangażowania wydatków budżetowych w roku 2020 były na poziomie 103 014 zł, a poszczególne wartości badanej cechy odchylają się od średniej przeciętnie o 46 353 zł. Współczynnik zmienności wyniósł 45% i świadczy o dużym zróżnicowaniu badanej cechy. 25% badanych wartości zaangażowania wydatków w powiatach w roku 2020 mieści się powyżej 125 631 zł, a 25% poniżej 68 810 zł. Wartość mediany wynosi 96 105 zł, co oznacza, że połowa badanych powiatów wykazuje wartość zaangażowania wydatków na poziomie nie większym niż 96 105 zł, a połowa na nie mniejszym niż 96 105 zł.

W roku 2021 średnie wartości wykazywanego zaangażowania wydatków budżetowych były na poziomie 108 536 zł, natomiast poszczególne wartości zaangażowania wydatków budżetowych w roku 2021 odchylają się od średniej przeciętnie o 50 560 zł. Współczynnik zmienności wyniósł 47% i świadczy o dużym zróżnicowaniu badanej cechy. 25% badanych wartości zaangażowania wydatków w powiatach w roku 2021 mieści się powyżej 130 182 zł, a 25% poniżej 72 851 zł. Wartość

mediany wynosi 101 138 zł, co oznacza, że połowa badanych powiatów wykazuje wartość zaangażowania wydatków na poziomie nie większym niż 101 138 zł, a połowa na nie mniejszym niż 101 138 zł.

W kolejnym kroku badania w celu oceny zależności wybranych zmiennych wykorzystano metodę analizy korelacji liniowej r-Pearsona. Poddając analizie przyjęte zmienne, zbadano poziom ich wzajemnego skorelowania.

W analizie korelacji wykorzystuje się różne mierniki, określone rodzajem cech, sposobem prezentacji informacji statystycznych oraz charakterem związku (Sobczyk, 2006). W badaniach zastosowano współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona, ponieważ badane cechy są ilościowe, a związek między nimi liniowy. Ponadto wyniki testu Kołmogorowa-Smirnowa wskazują na brak odstępstwa od rozkładu normalnego badanych cech, ponieważ ich wartości p znajdują się powyżej przyjętego poziomu istotności.

Na wstępie badań próbowano zweryfikować hipotezę szczegółową:

H1: *Istnieje korelacja pomiędzy badanymi zmiennymi.*

Zweryfikowano zatem następujący układ hipotez:

$$H_0 : \rho = 0$$

$$H_1 : \rho \neq 0,$$

gdzie symbol ρ oznacza współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona w populacji.

W tabeli 3 przedstawiono wyniki zależności pomiędzy przyjętymi zmiennymi uzyskane w badaniu współczynnika korelacji r-Pearsona.

Tabela 3. Współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona dla badanych zmiennych w latach 2019–2021

Zmienna x	Zmienna y	Współczynnik korelacji Pearsona		
		2019	2020	2021
$ZAANG_{i,t}$	$WYD_WYK_{i,t}$	0,999*	0,998*	0,999*
$ZAANG_{i,t}$	$ZOB_OG_{i,t}$	0,133	0,561*	0,624*
$ZAANG_{i,t}$	$PLAN_WYD_{i,t}$	0,997*	0,992*	0,989*

* Współczynniki korelacji istotne z $p < 0,05$, $n = 210$.

Analiza wyników współczynnika korelacji liniowej r-Pearsona obliczonego dla trzech okresów, tj. dla roku 2019, 2020 i 2021 wskazuje na dodatnią bardzo silną zależność między zmiennymi: $ZAANG_{i,t}$ a $WYD_WYK_{i,t}$ oraz $ZAANG_{i,t}$ i $PLAN_WYD_{i,t}$. W trzech badanych okresach sprawozdawczych wartości te były bardzo zbliżone. Z kolei korelacja pomiędzy zaangażowaniem wydatków a wysokością zobowiązań w danym roku sprawozdawczym wskazywała dodatnią zależność, w latach 2020 i 2021, tj. 0,56 i 0,62, z kolei w roku 2019 statystyka testowa była nieistotna statystycznie.

W dalszej kolejności próbowano zweryfikować hipotezę szczegółową:

H2: *Niezrealizowana wysokość zaangażowania wydatków w roku t wpływa dodatnio na wysokość zobowiązań jednostki w roku t + 1.*

Zweryfikowano zatem następujący układ hipotez:

$$H_0 : \rho = 0$$

$$H_0 : \rho \neq 0,$$

gdzie symbol ρ oznacza współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona w populacji.

W tabeli 4 przedstawiono wyniki zależności pomiędzy przyjętymi zmiennymi uzyskane w badaniu współczynnika korelacji r-Pearsona. Jak widać, wszystkie współczynniki korelacji są nieistotne statystycznie, zatem hipoteza zerowa nie może zostać odrzucona.

Tabela 4. Współczynnik korelacji liniowej r-Pearsona dla badanych zmiennych

Zmienna x	Zmienna y	Współczynnik korelacji r-Pearsona	
		2019–2020	2020–2021
$W1_{i,t}$	$W2_{i,t}$	-0,013	0,036
$W1_{i,t}$	$W3_{i,t}$	0,038	-0,012

* Współczynniki korelacji istotne z $p < 0,05$, $n = 210$.

Wnioski

System sprawozdawczości (budżetowej i finansowej) w jednostkach sektora finansów publicznych odgrywa ważną rolę, wspiera bowiem współpracę oraz koordynację działań między różnymi partnerami, a także udział interesariuszy w podejmowaniu decyzji dotyczących jednostek sprawozdawczych (Grossi, Steccolini, 2014; Kowalczyk, 2022).

Powiatowe jednostki samorządu terytorialnego to niewątpliwie organy samorządowej władzy publicznej oraz jednostki organizacyjne, które je obsługują. W swojej codziennej działalności rejestrują zdarzenia gospodarcze, w tym transakcje realizowane z udziałem środków publicznych, przygotowują sprawozdania z gromadzenia i rozdysonowania zasobów publicznych. Podmioty zaliczane do tej grupy wytwarzają głównie dane o finansach publicznych oraz wykorzystują je w procesach planistycznych, kontrolnych oraz decyzyjnych.

Przeprowadzone wnioskowanie statystyczne potwierdziło małą przydatność informacji sprawozdawczej w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych prezentowanych w rocznych sprawozdaniach budżetowych tych podmiotów. Bardzo silna dodatnia korelacja z wykonanymi wydatkami pokazuje, że wykazywanie zaangażowania wydatków budżetowych w sprawozdaniach rocznych obok wydatków wykonanych w roku budżetowym powieliła tylko wartość tych wydatków. Podobnie wartość zaangażowania wydatków budżetowych roku następnego, powstająca z niewykonanych lecz ujętych w zaangażowaniu wydatków w roku bieżącym, nie wnosi żadnej wartości dodanej. Nie można ocenić jej wpływu na wysokość wydatków i zobowiązań w roku kolejnym, co potwierdza brak istotności statystycznej w zastosowanym badaniu korelacji r-Pearsona.

Przeprowadzone przez autorki badania teoretyczne oraz empiryczne wskazują ponadto, że zaangażowania środków publicznych na wydatki budżetowe nie ustala się jako kwoty szacunkowej wynikającej z danych planowanych na podstawie ubiegłorocznych „wykonań”. W skali całego roku budżetowego zaangażowanie jest z reguły równe sumie wartości wykonanych wydatków budżetowych, a zaangażowanie, które na koniec roku przekracza wykonanie wydatków budżetowych, stanowi zazwyczaj zaangażowanie wydatków budżetowych roku następnego.

Bez wątpienia obowiązek ewidencji księgowej zaangażowania wydatków budżetowych jest dla głównych księgowych realnym instrumentem wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, będącej zasadniczą częścią ogólnej kontroli wydatków budżetowych i zapobiegania występowaniu zaległości w regulowaniu zobowiązań oraz generowaniu zobowiązań wymagających dodatkowych środków pieniężnych, które przekraczają przyznane limity. Bieżąca kontrola zaangażowania środków na wydatki ma wpływ na realizację zobowiązań zaciągniętych w ramach budżetów jednostek samorządu terytorialnego i planów finansowych samorządowych jednostek organizacyjnych, co w rezultacie wpływa na sprawność i efektywność działania tych podmiotów (AlMansori i in., 2020). Natomiast zaangażowanie wydatków budżetowych prezentowane w rocznych RB-28S staje się tylko przedmiotem kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej odbiorów tych sprawozdań. Autorki podkreślają jednak, że użytkownicy zewnętrzni, czyli odbiorcy danych o finansach publicznych (w tym m.in. RIO i NIK), nie wytwarzają tych danych samodzielnie, ale pozyskują i przetwarzają je tylko do celów kontrolnych, analitycznych i porównawczych, a także do opracowywania jedynie przekrojowych raportów i zestawień danych sprawozdawczych jednostek sektora finansów publicznych, w tym jednostek samorządu terytorialnego (Najwyższa Izba Kontroli, 2020; Wystąpienie pokontrolne..., 2013).

Problematyka przedstawiona w artykule w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych, pomimo dużego znaczenia dla kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, akcentuje istotny problem danych sprawozdawczych, a mianowicie ich małą przydatność. Może to stanowić realną przesłankę dla regulatorów prawa finansów publicznych do pominięcia informacji o zaangażowaniu wydatków budżetowych w zakresie rocznych danych sprawozdawczych w systemie sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego oraz samorządowych jednostek budżetowych.

Artykuł wnosi istotny wkład w badania naukowe nad zakresem i użytecznością sprawozdań budżetowych. Ograniczeniem badawczym jest to, że artykuł dotyczy tylko określonych sprawozdań budżetowych (tj. rocznych RB-28S) i losowo wybranych podmiotów. Zatem jest to obszar, który wymaga dalszych badań.

Literatura

Abdullah, Z.I.B., Almsafir, M.K., Al-Smadi, A. A.-M. (2015), *Transparency and Reliability in Financial Statement: Do They Exist? Evidence from Malaysia*, „Open Journal of Accounting”, 4, s. 29–43, <http://dx.doi.org/10.4236/ojacct.2015.44004>.

- Adamek-Hyska D. (2013a), *Sprawozdania budżetowe jako instrument zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 789 t. 2, s. 5–13.
- Adamek-Hyska D. (2013b), *Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych*, [w:] Luty Z., Łakomiak A., Mazur A. (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 9–24.
- AlMansori A.A.I., Al-Shammri A.M.H., Mohammed A.J. (2020), *Impact of Commitment on Improving Efficiency and Effectiveness of Government Units*, „International Journal of Innovation, Creativity and Change”, 12 (12), s. 1282–1302.
- Arcas M.J., Marti C. (2016), *Financial Performance Adjustment in English Local Governments*, „Australian Accounting Review”, 77 (26/2), s. 141–152, DOI: 10.1111.aur.12094.
- Beeri I., Uster A., Vigoda-Gadot E. (2019), *Does Performance Management Relate to Good Governance? A Study of Its Relationship with Citizens' Satisfaction with and Trust in Israeli Local Government*, „Public Performance and Management Review”, 42 (2), s. 241–279.
- Brusca I., Martinez JC. (2016), *Adopting international public sector accounting standard: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting*, „International Review of Administrative Science”, 82 (4), s. 724–744, DOI:10.1177/0020852315600232.
- Caperchione E., Demirag I., Grossi G. (2017), *Public sector reforms and public private partnerships. Overview and research agenda*, „Accounting Forum”, 41, s. 1–7, <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2017.01.003>.
- Cellary M., Kaczurak-Kozak M. (red.) (2019), *Księgowania w układzie problemowym w jednostkach finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 331–355.
- Charytoniuk J. (2012), *Komentarz do planów kont jednostki samorządu terytorialnego*, wyd. 6, ODDK, Gdańsk.
- Cieślarczyk M., Krawczyk P., Korulczyk Z. (2002), *Poradnik metodyczny autorów prac kwalifikacyjnych*, Wydawnictwo AON, Warszawa.
- Ezzamel M., Hyndman N., Johnsen A., Lapsley I. (2014), *Reforming central government: an evaluation of an accounting innovation*, „Critical Perspectives on Accounting”, 25(4/5), 409–422, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.006>.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
- Friedman A.L., Miles S. (2002), *Developing Stakeholders Theory*, „Journal of Management Studies”, 39 (1), s. 1–21, <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00280>.
- Grossi G., Steccolini I. (2014), *Accounting for public governance*, „Qualitative Research in Accounting and Management”, 11 (2), s. 86–91.
- International Monetary Fund (May 2019), *Republic of Poland. Technical Assistance Report – Next Steps in Developing A Standard Chart of Accounts and Multi-Year Budget*, IMF Country Reports 19/287.
- IASB, International Accounting Standard Board (2018), *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, QC1–QC17.
- Jorge S., Caruana, J., Caperchione E. (2019). *The Challenging Task of Developing European Public Sector Accounting Standards*, „Accounting in Europe”, 16 (2), s. 143–145, DOI: 10.1080/17449480.2019.1637530.
- Kober R., Lee J., Ng J. (2007), *Public Sector Financial Reporting Issues: Perspectives From Users and Preparers*, [w:] Lawrence S., Milne M.J. (eds.), *Proceedings of the 5th Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference* (pp. N/A), Emerald Group Publishing Limited, Bingley. Advance online publication. <http://hdl.handle.net/1885/34542>.
- Kowalczyk M. (2022), *Municipal councillors' assessments of the usefulness of information generated by financial and budget statements*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46 (1), s. 139–155, DOI:10.5604/01.3001.0015.7992.

- Nita B. (2016). *Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie przyrządu dokonania*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), s. 117–128, DOI: 10.5604/16-414381.1207439.
- Nowak S. (2007), *Metodologia badań społecznych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Santis S., Grossi G., Bisogno M. (2018). *Public sector consolidated financial statements: a structured literature review*, „Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management”, 30 (2), s. 230–251, DOI: 10.1108/JPBAFM-02-2018-0017.
- Sobczyk M. (2006), *Statystyka. Aspekty praktyczne i teoretyczne*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Van Helden, J., Ouda, H. (2016). *Public sector accounting in emerging economies*, „Critical Perspectives on Accounting”, 40, s. 1–7, <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2016.02.003>.

Akty prawne

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 342).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2022 r., poz. 144).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2021 poz. 217 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2021 poz. 305 ze zm.).

Źródła internetowe

- Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego opracowana w ramach Reformy Systemu Budżetowego (2022), Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/reforma-systemu-budzetowego> (dostęp 15.05.2022).
- Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Krakowie, *Wystąpienie pokontrolne* (LKR.410.00-1.06.2020), tinyurl.com/NIK-ewidencja (dostęp 16.06.2022).
- Wystąpienie pokontrolne Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach (WK-60.18.3837.2013) opublikowano na stronie: tinyurl.com/RIO-zaangazowanie (dostęp 16.06.2022).