

# SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

**Grzegorz Bucior**

*Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości*

## **1. Wprowadzenie**

Integracja europejska zapoczątkowana w latach pięćdziesiątych XX wieku oznaczała stale wzrastający zakres zadań, które są finansowane wspólnie przez kraje członkowskie. W tym celu powstał fundusz zasilany przez kraje członkowskie, z którego mogłyby być finansowane wspólne działania. Funduszem tym jest budżet. W początkowym okresie każda z trzech wspólnot europejskich: Europejska Wspólnota Gospodarcza (EWG), Europejska Wspólnota Energii Atomowej (EURATOM) oraz Europejska Wspólnota Węgla i Stali (EWWiS), dysponowała własnym budżetem. W wyniku traktatu o fuzji wspólnot, który wszedł w życie w 1967 r., nie tylko połączono organa wspólnot, lecz także utworzono wspólny budżet, finansujący ich działania<sup>1</sup>.

Traktat z Maastricht (Traktat o Unii Europejskiej) z roku 1991 powołał do życia Unię Europejską określając jednocześnie dwie wspólnoty:

1. Wspólnotę Europejską (poprzednia EWG), której cele obejmują realizację szeroko rozumianej zintegrowanej polityki gospodarczej i społecznej. Celami są w szczególności: zapewnienie harmonijnego i zrównoważonego wzrostu gospodarczego w całej Wspólnocie, prowadzącego do podniesienia i wyrównania poziomu życia pomiędzy poszczególnymi regionami Wspólnoty, osiągnięcia stabilnego wysokiego poziomu zatrudnienia, równości kobiet i mężczyzn, osiągnięcia spójności gospodarczej i społecznej.
2. EURATOM, której głównym celem jest pokojowe wykorzystanie energii jądrowej i rozwój wspólnego rynku związanego z tą energią.

Do roku 2002 działalność Wspólnot była finansowana przez dwa budżety:

- budżet ogólny (*general budget*),
- budżet operacyjny EWWiS (*operating budget*).

Od roku 2003 r. dochody i wydatki budżetu operacyjnego weszły w zakres budżetu ogólnego.

## **2. Budżet ogólny i zasady budżetowe**

Budżet ogólny UE jest zestawieniem przewidywanych dochodów i wydatków Wspólnot Europejskich (WE). Budżet podlega corocznej autoryzacji przez Radę i Parlament Europejski. Takie ujęcie oznacza, iż budżet może być rozumiany jako:

---

<sup>1</sup> Por. B. Bernaś (red), *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005, s. 141.

- 1) plan finansowy działalności WE opracowywanym i wykonywanym przez Komisję Europejską i podległe jej podmioty obejmujący przewidywane w okresie rocznym dochody i wydatki WE,
- 2) wyodrębniony majątkowo fundusz o charakterze redystrybucyjnym i ponadpaństwowym,
- 3) akt prawny.

Redystrybucyjny charakter budżetu polega na wydatkowaniu zgromadzonych środków na określone wspólnotowym prawem zadania. Redystrybucyjna funkcja budżetu opiera się na powszechności, przymusowości i bezzwrotności obciążeń, a także braku wzajemnego bezpośredniego świadczenia ze strony WE.

Ponadpaństwowość budżetu WE wyraża się w tym, że jego dochody pochodzą ze źródeł, które wcześniej były źródłami dochodów budżetów państw członkowskich. Wszystkie państwa członkowskie są zobligowane do pobierania i przekazywania środków z podatków, ceł i innych opłat do budżetu ogólnego zgodnie z odrębnymi przepisami WE.

Unijny budżet jest planowany, uchwalany i wykonywany przez instytucje WE, które charakteryzują się organizacyjną i finansową autonomią i w tym zakresie są one niezależne od władz państw członkowskich. Budżet UE jest uchwalany przez Radę Unii Europejskiej i Parlament Europejski w formie, tzw. nieokreślonego aktu prawnego. Akt ten nadaje Komisji Europejskiej uprawnienia do pobierania dochodów i realizowania wydatków, ale nie umożliwia nakładania ciężarów podatkowych na konkretnych podatników i wydatkowania środków budżetowych na określone cele. Czynności te mogą się odbywać jedynie na podstawie odpowiednich aktów wykonawczych do uchwały budżetowej, takich jak: regulacje, decyzje i dyrektywy<sup>2</sup>.

Zasady, którymi należy posługiwać się prowadząc gospodarkę budżetową Unii Europejskiej są określone w Rozporządzeniu Rady Wspólnoty Europejskiej i EURATOM nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich<sup>3</sup>. Rozporządzenie to zastąpiło funkcjonujące od 1978 roku rozporządzenie z dnia 21-12-1977<sup>4</sup>. Poprzednie Rozporządzenie finansowe z dnia 21 grudnia 1977 r. mające zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich, kilkakrotnie ulegało istotnym zmianom. Głównym powodem tego były częste korekty przyjmowanych perspektyw finansowych tworzących ramy do rozwoju budżetu, wydarzeń w sferze strukturalnej oraz szeregu poszerzeń Wspólnoty o kolejne kraje.

Podstawową zasadą, którą należy stosować w trakcie prowadzenia gospodarki budżetowej WE jest zasada należytego zarządzania finansami. Nakazuje ona właściwą realizację postulatów efektywności i skuteczności przez przestrzeganie zasad budżetowych, które przedstawia tabela 1.

---

<sup>2</sup> Por. M. Cieślukowski: *Budżet Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UE, Poznań 2004, s. 16.

<sup>3</sup> Dz. U. WE L nr 248 z 16.09.2002, s. 1.

<sup>4</sup> Dz. U. WE L nr 356 z 31.12.1977, s. 1.

**Tabela 1. Zasady budżetowe**

Zasada	Charakterystyka
<b>Jedności</b>	Wskazuje ona na konieczność ujęcia w budżecie wszystkich dochodów i wydatków, które są uznane dla funkcjonowania Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej. Dochody i wydatki Wspólnot składają się z: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dochodów i wydatków WE, łącznie z wydatkami administracyjnymi nałożonymi na instytucje postanowieniami Traktatu o Unii Europejskiej, odnoszącymi się do wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa oraz współpracy policyjnej i sądowej w sprawach karnych, a także łącznie z wydatkami operacyjnymi poniesionymi przy wykonywaniu tych postanowień, jeżeli są one pokrywane z budżetu,</li> <li>• dochodów i wydatków Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej.</li> </ul> Poza tym budżet UE może określać kwoty zabezpieczające udzielenie lub zaciągnięcie pożyczek oraz płatności na rzecz funduszu gwarancyjnego z tytułu działań zewnętrznych. Pośrednio, zasada jedności stanowi zakaz gospodarki pozabudżetowych, czyli brak możliwości realizacji dochodów ani wydatków, jeżeli nie zostały wprowadzone do odpowiedniej pozycji budżetu. Nie można również zaciągać zobowiązań ani zatwierdzać jakichkolwiek wydatków ponad środki zatwierdzone budżetem.
<b>Jednoroczności</b>	Oznacza ona, iż poszczególne operacje budżetowe odnoszą się do konkretnego roku budżetowego, dzięki czemu łatwiejsza jest kontrola realizacji budżetu.
<b>Uniwersalności</b>	Zakazuje ona wiązania poszczególnych kategorii dochodów z określonymi wydatkami. Dochody i wydatki budżetowe nie mogą być do siebie przypisane.
<b>Równowagi</b>	Nakazuje ona równoważenie wydatków i dochodów. Oznacza to zakaz deficytu i tym samym zaciągania pożyczek i kredytów na jego pokrycie. W razie pojawienia się dodatkowych wydatków jest konieczne uchwalenie budżetu korygującego określającego nowe źródła dochodów. Ewentualna nadwyżka, która powstaje na skutek niepełnego wykorzystania środków lub zbyt niskiego oszacowania dochodów jest przekazywana na poczet przyszłorocznego budżetu.
<b>Szczegółowości (specyfikacji)</b>	Określa ona obowiązek wiązania wydatku budżetu z konkretnym celem, tak aby nie powstawały jakiegokolwiek wątpliwości co do tego, na co jest przeznaczony. Wydatki muszą być określone jednoznacznie, co ma zapobiegać powstawaniu niejasności na etapie ich realizacji, jak i kontroli wykonania <sup>5</sup> .
<b>Przejrzystości i jawności</b>	Następuje ona przez prowadzenie gospodarki finansowej WE za pomocą budżetu. Zarówno sam budżet, jak również związane z nim sprawozdania mają charakter jawny i podlegają opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich.
<b>Jednostki rozliczeniowej</b>	Dotyczy ona określenia wymogu stosowania jednolitej waluty, którą jest euro. Obecnie jest to oczywiste, ale historycznie budżet UE tworzone w różnych jednostkach walutowych i rozrachunkowych.

Źródło: Opracowanie własne.

### 3. Sprawozdawczość budżetowa

Celem sporządzania i prezentacji sprawozdań jest dostarczenie przydatnych dla szerokiego kręgu odbiorców informacji o sytuacji finansowej, wynikach i przepływach środków pieniężnych danego podmiotu. W odniesieniu do podmiotu sektora publicznego, którym jest Wspólnota Europejska, celem jest, przede wszystkim, dostarczenie informacji przydatnych w procesie podejmowania decyzji oraz rozliczenie się podmiotu z powierzonych mu zasobów. Dla rzetelności i prawidłowości przedstawienia sytuacji podmiotu, sprawozdanie finansowe musi zawierać kompletne informacje, opisujące charakter i zakres działalności instytucji oraz wyjaśnienia co do sposobu finansowania tych działań. Dane powinny być przedstawione w jasny i zrozumiały sposób, umożliwiający porównanie poszczególnych

<sup>5</sup> Por. L. Oreziak: *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2004, s. 112.

okresów budżetowych<sup>6</sup>. Sprawozdania opisujące przebieg zarządzania finansami powinny zawierać szczegółowy opis sposobu osiągnięcia celów na dany rok oraz sytuacji finansowej i wydarzeń, które miały istotny wpływ na działalność Wspólnot w ciągu roku budżetowego. Zasady odnoszące się do sprawozdawczości zawarte są we wskazanym wyżej Rozporządzeniu Rady WE nr 1605 oraz w Rozporządzeniu Komisji WE nr 2342/2002 z dnia 23 grudnia 2002 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich<sup>7</sup> (rozporządzenia finansowe).

Sprawozdania budżetowe Wspólnoty obejmują:

- a) sprawozdania finansowe instytucji i organów,
- b) skonsolidowane sprawozdania finansowe, przedstawiające łączne wielkości finansowe zawarte w sprawozdaniach finansowych instytucji i organów,
- c) sprawozdania z wykonania budżetu instytucji oraz budżetów organów,
- d) skonsolidowane sprawozdania z wykonania budżetu, które przedstawiają w formie zagregowanej informacje zawarte w sprawozdaniach z wykonania budżetu organów i instytucji,
- e) sprawozdanie Komisji dotyczące gwarancji budżetowych oraz związanego z nimi ryzyka,
- f) miesięczne raporty zawierające zagregowane przynajmniej na poziomie rozdziałów dane dotyczące wykonania budżetu,
- g) okresowe (trzy razy do roku: na 31 maja, 31 sierpnia i 31 grudnia), sprawozdanie z wykonania budżetu, obejmujące dochody i wydatki z podziałem na rozdziały, artykuły i pozycje.

Sprawozdania muszą być sporządzone zgodnie z zasadami, dokładnie i wyczerpująco. Powinny one przedstawiać prawidłowo i rzetelnie:

- aktywa i pasywa, wydatki i dochody, należności i zobowiązania nie wykazane jako aktywa lub pasywa oraz przepływ środków pieniężnych w odniesieniu do sprawozdań finansowych,
- operacje po stronie dochodów i wydatków w odniesieniu do sprawozdań z wykonania budżetu.

Sprawozdania finansowe, sporządzane w milionach euro, składają się z:

- bilansu, przedstawiającego stan i strukturę aktywów i pasywów,
- rachunku wyniku ekonomicznego, który przedstawia sytuację finansową oraz wynik ekonomiczny,
- rachunku przepływu środków, wykazującego kwoty otrzymane i wydatkowane w ciągu roku oraz końcowy stan środków pieniężnych,

---

<sup>6</sup> Por. *Roczne Sprawozdanie Finansowe Wspólnot Europejskich za rok budżetowy 2004*, Dz. U. UE z dnia 30-11-2005, nr C 302/I.

<sup>7</sup> Dz. U. WE L nr 357 z 31.12.1977, s. 1.

- sprawozdania zmian w kapitale, przedstawiającego zwiększenia i zmniejszenia we wszystkich pozycjach kapitałowych,
- załącznika do sprawozdania finansowego, który uzupełnia i wyjaśnia użyte zasady, metody i sposoby przedstawienia informacji w wyżej wymienionych sprawozdaniach, jak również przedstawia zobowiązania pozabilansowe ukazujące należności i zobowiązania nie zawarte w bilansie, które mogłyby mieć wpływ na aktywa i pasywa, sytuację finansową lub wynik danego podmiotu; załącznik ten powinien również dostarczyć wszelkie dodatkowe informacje zalecane przez ogólnie przyjętą międzynarodową praktykę rachunkowości, w przypadku, gdy takie informacje odnoszą się do działalności Wspólnot.

Rozporządzenia finansowe nie narzucają szczegółowej struktury sprawozdań, wskazując jedynie minimalny zakres informacji, które powinny zawierać sprawozdania. Tabela 2 przedstawia podstawowy układ treści zawartej w bilansie.

**Tabela 2. Struktura bilansu**

<b>Aktywa</b>	<b>Pasywa</b>
I. Koszty organizacji	I. Kapitał własny
II. Niematerialne aktywa trwałe	II. Rezerwy
III. Rzeczowe aktywa trwałe	III. Zobowiązania długoterminowe
IV. Finansowe aktywa trwałe	IV. Zobowiązania krótkoterminowe
V. Należności długoterminowe	V. Przychody przyszłych okresów.
VI. Zapasy	
VII. Należności krótkoterminowe	
VIII. Środki pieniężne i ekwiwalenty środków pieniężnych	
IX. Rozliczenia międzyokresowe i kwota naliczonych odsetek	

*Źródło: Opracowanie na podstawie: Rozporządzenia Komisji WE nr 2342/2002 z dnia 23 grudnia 2002 r.*

Pozycje składników aktywnych są ułożone według rosnącej płynności, natomiast składniki pasywów są sklasyfikowane według rosnącej wymagalności.

Rachunek wyniku ekonomicznego powinien przedstawiać przychody i koszty organów WE według struktury i procedury:

Przychody z działalności operacyjnej

– Koszty operacyjne

= Wynik operacyjny

+/- Wynik na działalności finansowej

= Wynik na zwykłej działalności

+/- Wynik zdarzeń nadzwyczajnych

= Wynik ekonomiczny

Rachunek przepływów środków pieniężnych ukazuje zmiany stanu majątku pieniężnego, składającego się z:

- gotówki w kasie,
- środków pieniężnych na rachunkach bankowych,
- innych płynnych aktywów, które mogą być szybko zamienione na środki pieniężne i których wartość jest stabilna.

Zmiany te są prezentowane w podziale na przepływy:

- operacyjne, wynikające ze zwykłej działalności,
- inwestycyjne, wynikające z nabycia lub sprzedaży aktywów trwałych,
- finansowe, wynikające z zaciągania i udzielania pożyczek i inne źródła finansowe.

#### **4. Zasady sporządzania sprawozdań finansowych**

Sprawozdania finansowe sporządza się zgodnie z ogólnie przyjętymi podstawowymi zasadami rachunkowości, wskazanymi w artykule 124 Rozporządzenia nr 1605 oraz artykułów 187-194 Rozporządzenia nr 2342, takimi jak:

1. Zasada kontynuacji działalności, zakładająca ciągłość działalności organów i instytucji, które są podmiotem rachunkowości budżetowej. W przypadku, gdy istnieją obiektywne przesłanki wskazujące na to, że organ lub instytucja Wspólnoty ma zaprzestać działalności Księgowy, czyli osoba odpowiedzialna za rachunkowość i sprawozdawczość budżetową, jest zobowiązany do przedstawienia tej informacji w sprawozdaniu finansowym.
2. Zasada ostrożności oznacza, że aktywa i dochód nie mogą być zawyżane, a pasywa i opłaty nie mogą być zaniżane. Należy jednocześnie pamiętać, że zasada ostrożności nie dopuszcza tworzenia ukrytych rezerw lub nieuzasadnionych odpisów.
3. Zasada jednolitych metod rachunkowości, która stanowi o zakazie zmiany stosowanych zasad i metod rachunkowości w kolejnych okresach budżetowych. Od zasady tej można odstąpić jedynie w wyjątkowych okolicznościach, takich jak istotna zmiana charakteru działalności podmiotu lub konieczność poprawienia prawidłowości prezentacji operacji rachunkowych.
4. Zasada porównywalności informacji, mówiąca o konieczności prezentacji tych samych pozycji w sprawozdaniach finansowych w kolejnych okresach. W przypadku, gdy przedstawienie lub sposób klasyfikacji składników sprawozdań jednej finansowych ulega zmianie, odpowiadające kwoty za poprzedni rok powinny być sklasyfikowane w sposób umożliwiający porównanie. Jeśli nie ma takiej możliwości fakt ten powinien być odpowiednio wyjaśniony w sprawozdaniu.
5. Zasada istotności nakazuje ujęcie w sprawozdaniach wszystkich operacji, które mają znaczenie dla przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu. Istotność ta powinna odnosić się do charakteru transakcji lub jej kwoty. Zasada ta pozwala łącznie ujmować w księgach takie transakcje, które:

- a) mają identyczny charakter, nawet jeżeli kwoty są wysokie,
  - b) kwoty są nieznaczne,
  - c) połączenie wpływa na przejrzystość oświadczeń finansowych.
6. Zasada niestosowania kompensat oznacza, że należności i zobowiązania oraz wydatki i dochody nie mogą być wzajemnie potrącane. Wyjątkiem są te wydatki i dochody, które pochodzą jednej transakcji lub transakcji podobnych.
  7. Zasada wyższości treści nad formą, zgodnie z którą kategorie budżetowe należy rejestrować i prezentować w odniesieniu do ich charakteru gospodarczego.
  8. Zasada rachunkowości memoriałowej oznacza, że transakcje należy ujmować w księgach w momencie ich wystąpienia niezależnie od momentu rzeczywistego obrotu środków pieniężnych. Operacje budżetowe powinny być księgowane w roku budżetowym, którego dotyczą.

Za prawidłowe sporządzenie sprawozdań finansowych organów i instytucji odpowiadają Księgowi tych podmiotów, którzy są zobowiązani do przekazania sprawozdań Księgowemu Komisji. Na podstawie tych sprawozdań, Księgowy Komisji sporządza skonsolidowane sprawozdania tymczasowe i przekazuje je do Trybunału Obrachunkowego wraz z częściowymi sprawozdaniami instytucji i organów.

Obowiązkiem Trybunału Obrachunkowego jest przedstawienie swoich uwag w sprawie tymczasowych sprawozdań wszystkich instytucji i organów, jak i sprawozdań skonsolidowanych. Po uwzględnieniu korekt, powstają ostateczne sprawozdania. Następnie są one zatwierdzane przez Komisję i podlegają publikacji w Dzienniku Urzędowym Wspólnot Europejskich wraz z poświadczeniem o wiarygodności przedłożonym przez Trybunał Obrachunkowy.

## **5. Sprawozdania budżetowe**

Sprawozdania z wykonania budżetu, sporządzane w milionach euro, obejmują:

1. Budżetowy rachunek wyniku, który przedstawia wszystkie operacje budżetowe w danym roku. Struktura tego sprawozdania jest taka sama jak budżetu.
2. Załącznik do budżetowego rachunku wyniku, mający za zadanie uzupełnić i objaśnić informacje przedstawione w budżetowym rachunku wyniku.

Budżetowy rachunek wyniku powinien zawierać informacje:

- dotyczące dochodu, takie jak szacowane jego zmiany w budżecie, obrót oraz opis związanych z nim należności,
- ukazujące zmiany w zobowiązaniach,
- określające kwoty pozostające do spłaty, przeniesione z poprzedniego roku i powstałe w ciągu roku bieżącego.

Poza sprawozdaniami określonymi w rozporządzeniach finansowych, z budżetem są związane raporty i sprawozdania dotyczące systemu audytu i kontroli. Wydatki wspólnotowe są poddawane audy-

tom Europejskiego Trybunału Rewidentów Księgowych. Utworzono go w 1975 roku z siedzibą w Luksemburgu. Składa się z piętnastu członków mianowanych na sześć lat przez Radę Unii, po konsultacji z Parlamentem Europejskim i wybieranych spośród osób, które należą lub należały w swych krajach do instytucji kontroli zewnętrznej lub posiadają szczególne kwalifikacje. Zadaniem Trybunału jest kontrola legalności i prawidłowości przychodów i rozchodów budżetowych Unii. Wyniki jego prac są publikowane w formie generalnych raportów rocznych i raportów specjalnych poświęconych poszczególnym działaniom politycznym. Wydaje on także opinię na temat zarządzania finansowego budżetu wspólnotowego w formie corocznej „Deklaracji pewności” na podstawie bezpośrednich badań transakcji finansowych<sup>8</sup>.

### **Literatura**

1. *„Europa i jej budżet”, Informator wydany przez Przedstawicielstwo Komisji Europejskiej w Polsce, Gliwice 2003.*
2. *Bernaś B. (red), Finanse Unii Europejskiej, Wydawnictwo AE, Wrocław 2005.*
3. *Cieślukowski M.: Budżet Unii Europejskiej, Wydawnictwo UE, Poznań 2004.*
4. *Oreziak L.: Finanse Unii Europejskiej, PWN, Warszawa 2004.*
5. *Roczne Sprawozdanie Finansowe Wspólnot Europejskich za rok budżetowy 2004, Dz. U. WE nr C 302 z dnia 30.11.2005.*

---

<sup>8</sup> *„Europa i jej budżet”, Informator wydany przez Przedstawicielstwo Komisji Europejskiej w Polsce, Gliwice 2003, s. 18.*