

**dr hab. Maria JASTRZĘBSKA, prof. PG**  
Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii  
e-mail: maria.jastrzebska@pg.edu.pl  
ORCID: 0000-0002-0027-930X

DOI: 10.15290/oes.2022.03.109.02

## DETERMINANTY (NIE)PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH<sup>1</sup>

### Streszczenie

*Cel* – Celem artykułu jest identyfikacja determinant przejrzystości finansów samorządowych oraz wskazanie, które z nich pozytywnie i negatywnie oddziałują na jej poziom, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji w Polsce.

*Metody* – Artykuł ma charakter teoretyczny, jest oparty na przeglądzie literatury przedmiotu z zakresu ekonomii i finansów, organizacji i zarządzania oraz socjologii. Wykorzystano metodę analizy deskryptywnej oraz komparatywnej.

*Wyniki* – Rola sprawozdawczości jednostki samorządu terytorialnego jako źródła użytecznej informacji oraz przepływ informacji o stanie finansów samorządowych i stanie majątku komunalnego między władzą samorządową a mieszkańcami są ograniczone. Częste zmiany regulacji prawa finansów samorządowych zwiększają ich nieprzejrzystość. Centralizacja finansów publicznych zmniejsza samodzielność finansową samorządu terytorialnego i negatywnie wpływa na przejrzystość jego finansów.

*Oryginalność/wartość/implikacje/rekomendacje* – Badania w zakresie oceny przejrzystości finansów samorządowych w Polsce są podejmowane rzadko. W niniejszym artykule zwrócono uwagę na podejście podażowe i popytowe do przejrzystości finansów samorządowych. Zidentyfikowano determinanty przejrzystości finansów jednostek samorządu terytorialnego w ich otoczeniu dalszym (makrootoczeniu): społeczno-kulturowe, polityczno-prawne, ekonomiczne oraz w otoczeniu bliższym (mikrootoczeniu): instytucjonalne.

**Słowa kluczowe:** przejrzystość fiskalna, finanse samorządowe, jednostka samorządu terytorialnego

## DETERMINANTS OF (IN)TRANSPARENCY OF LOCAL GOVERNMENT FINANCE

### Summary

*Purpose* – The aim of the article is to identify the determinants of transparency of local government finance and to indicate which of them positively and negatively affect its level, with particular emphasis on the situation in Poland.

*Research methods* – The article is theoretical in nature, based on a review of the literature on the subject in economics and finance, organisation and management, and sociology. The method of descriptive analysis and comparative analysis was used.

---

<sup>1</sup> Artykuł wpłynął: 31.05.2022, artykuł zaakceptowano: 15.09.2022.

*Results* – The role of local government reporting as a source of useful information is restricted. The flow of information about the condition of self-government finance and communal assets between the self-government authorities and the inhabitants is limited. Frequent changes in the legal regulations of self-government finance increase its opacity. Centralisation of public finance limits the financial independence of the local government and negatively affects the transparency of its finance.

*Originality/value/implications/recommendations* – Studies on the evaluation of transparency of local government finance in Poland are rarely undertaken. Attention was paid to the supply-side and demand-side approaches to transparency in local government finance. Determinants of financial transparency of local government units were identified in their further environment (macro-environment) in the socio-cultural, political-legal, economic dimension, and in their closer environment (micro-environment) in the institutional dimension.

**Keywords:** fiscal transparency, local government finance, local government unit

**JEL Classification:** H39, H79, H83

## 1. Wstęp

Zasada jawności finansów publicznych nie może być skutecznie wdrażana bez przejrzystości prezentowania danych finansowych z zakresu finansów publicznych, w tym finansów samorządowych, czyli przejrzystości fiskalnej.

Od ostatnich dwudziestu lat na władze publiczne wywierana jest presja, by poprawiły one swoją komunikację z obywatelami poprzez większą otwartość, przejrzystość i odpowiedzialność. Możliwość bezpośredniego zaangażowania i nadzoru społeczeństwa obywatelskiego są największe na poziomie lokalnym. Przejrzystość budżetu na szczeblu niższym niż krajowy umożliwia zwykłym obywatelom i organizacjom społeczeństwa obywatelskiego ocenę usług publicznych oraz sugerowanie możliwych zmian i potrzeb w przyszłości. Dlatego też obywatele mogą być bardziej zainteresowani uczestnictwem w lokalnych procesach budżetowych, w których dostrzegają swój bezpośredni wpływ na rozwój lokalny. Chodzi przede wszystkim o zapewnienie mieszkańcom możliwości poznania procedury budżetowej oraz dostępu do dokumentów budżetowych w taki sposób, aby mogli oni wpływać na decyzje w zakresie polityki finansowej oraz pociągać władze samorządowe do odpowiedzialności za efekty zarządzania finansami samorządowymi.

Celem artykułu jest identyfikacja determinant przejrzystości finansów samorządowych ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji w Polsce. Na wstępie omówiono podejście do problematyki przejrzystości finansów samorządowych. Następnie zidentyfikowano determinanty przejrzystości finansów jednostki samorządu terytorialnego (JST) w jej otoczeniu dalszym i bliższym, wskazując, które oddziałują na nią pozytywnie, a które negatywnie.

## 2. Podejście do przejrzystości finansów samorządowych

Przejrzystość definiowana jest jako upublicznianie wszystkich działań władz publicznych w celu zapewnienia społeczeństwu odpowiednich informacji w sposób



kompletny, terminowy i łatwo dostępny. Można też mówić o innych wymiarach przejrzystości, takich jak zrozumiałość, wiarygodność i jakość ujawnianych informacji [Alt, Lassen, s. 1407]. Dzięki dostarczonym informacjom obywatele mogą odgrywać rolę audytorów uczestniczących w procesie kształtowania polityki, promowania odpowiedzialności, poprawy jakości procesu podejmowania decyzji oraz zapobiegania i ograniczania korupcji [Cruz, Tavares, Marques, Jorge, Sousa, 2016, s. 872].

Przejrzystość fiskalna oznacza otwartość wobec ogółu społeczeństwa w zakresie struktury i funkcji rządu, zamierzeń polityki fiskalnej, rachunków sektora publicznego i prognoz. Obejmuje łatwy dostęp do wiarygodnych, wyczerpujących, aktualnych, zrozumiałych i porównywalnych na poziomie międzynarodowym informacji na temat działań rządu – podejmowanych zarówno w sektorze publicznym, jak i poza nim – tak aby elektorat i rynki finansowe mogły precyzyjnie ocenić sytuację finansową rządu, a także koszty i korzyści jego działalności w wymiarze gospodarczym i społecznym [Koptis, Craig, 1998, s. 1].

Przejrzystość poprawia skuteczność polityki, administracji i zarządzania poprzez otwarte prowadzenie spraw publicznych i poddanie ich publicznej kontroli. Nie chodzi jednak tylko o sam dostęp do informacji, lecz także o to, aby informacje były zrozumiałe dla zewnętrznych interesariuszy [Hood, 2006, s. 3]. Międzynarodowy Fundusz Walutowy wskazuje na różnicę między sprawozdawczością fiskalną, która odnosi się do tworzenia i dostępności informacji fiskalnych, a przejrzystością fiskalną, która dotyczy jasności, wiarygodności, częstotliwości, terminowości i adekwatności publicznej sprawozdawczości fiskalnej oraz przejrzystości procesu kształtowania polityki fiskalnej [Wang, Irwin, Murara, 2015, s. 7].

Przejrzystość fiskalna jest szczególnie ważna w samorządzie terytorialnym (zwłaszcza na poziomie lokalnym). Globalizacja przyczyniła się do większego uznania roli tego samorządu, czego wyrazem jest powszechne stosowanie zasady pomocniczości oraz coraz większy jego udział w polityce publicznej. Wzmocnienie samorządu terytorialnego (lokalnego) oraz znaczące zmiany w sposobie jego funkcjonowania spowodowały zainteresowanie interesariuszy tym, co robią władze samorządowe, w jaki sposób i za jaką cenę [Caamaño-Alegre, Lago-Peñas, Reyes-Santias, Santiago-Boubeta, 2013, s. 182–183].

Można mówić o podażowej stronie przejrzystości fiskalnej, koncentrującej się na ujawnianiu informacji przez władze samorządowe o ich decyzjach, procesach, funkcjonowaniu i wydajności. Można też zwrócić uwagę na stronę popytową tej przejrzystości, skupioną na dostępie do informacji i ich użyteczności dla obywateli oraz pozostałych interesariuszy w celu lepszego zrozumienia polityk publicznych i zwiększenia zaufania publicznego. Takie podejście do przejrzystości obejmuje zarówno aktywną działalność informacyjną władz samorządowych, jak i bierne formy przejrzystości, kiedy reagują one na żądania zewnętrzne zgodnie z regulacjami prawnymi w zakresie dostępu do informacji publicznej. Dlatego też przejrzystość ma dwa poziomy: wewnętrzny – zarządzanie podmiotami sektora samorządowego, interakcje między władzą publiczną (centralną i samorządową) a mieszkańcami oraz zewnętrzny – otoczenie polityczne, gospodarcze, społeczne, które wywiera naciski



na władze samorządowe w celu wdrożenia przejrzystości fiskalnej [Araujo, Tejedoro-Romero, 2016, s. 327–328].

W celu określenia determinant przejrzystości fiskalnej/budżetowej konieczne jest sformułowanie jasnej definicji tego zjawiska, gdyż jej brak może znacząco wpłynąć na wiarygodność wyników badań poziomu przejrzystości i czynników kształtujących ten poziom. Nie ma jednolitej definicji przejrzystości fiskalnej/budżetowej, co świadczy o złożoności tego zagadnienia. Istnieją wprawdzie określone standardy i wytyczne, jednak różne definicje i interpretacje mają bezpośredni wpływ na podejście do przejrzystości, metod jej pomiaru oraz identyfikację determinant mających na nią wpływ. W literaturze przedmiotu pojęcia przejrzystości fiskalnej i przejrzystości budżetowej często są stosowane zamiennie, co może wskazywać na równoważność tych dwóch pojęć. Przejrzystość budżetu jest jednak pojęciem węższym, koncentrującym się na raportach budżetowych w ramach cyklu budżetowego, natomiast przejrzystość fiskalna na poziomie JST obejmuje informacje o wszystkich jej zasobach i przepływach finansowych [Stanić, 2018, s. 466–467].

W niniejszym opracowaniu przejrzystość finansów samorządowych jest tożsama z przejrzystością fiskalną. Informacje dostarczane przez władze samorządowe dotyczyć powinny ich gospodarki budżetowej i pozabudżetowej prowadzonej przez jednostki organizacyjne JST oraz zaangażowania finansowego we wspieranie podmiotów, dla których JST jest organem założycielskim (spółki komunalne, podmioty sektora kultury, podmioty sektora zdrowotnego).

Rodzaj jednostki samorządu terytorialnego i jej położenie mają istotne znaczenie w sile oddziaływania determinant przejrzystości JST, w tym przejrzystości fiskalnej, w zależności od elementów jej otoczenia dalszego (makrootoczenia) i bliższego (mikrootoczenia). Do elementów otoczenia dalszego JST należą: kultura narodowa, struktura społeczna i role społeczne, system wartości społeczeństwa, stosunek do demokracji i do samorządu terytorialnego; sytuacja gospodarcza w kraju (poziom: PKB, inflacji, bezrobocia, stóp procentowych, kursów walut) oraz w regionie, gdzie położona jest JST, i na obszarze danej JST; system polityczny, sposoby sprawowania władzy, jakość regulacji prawnych (ich zmienność, szczegółowość, przejrzystość); cechy demograficzne społeczeństwa i społeczności samorządowej w danej JST (wiek, płeć, zatrudnienie, wykształcenie i specjalizacja); zwyczaje, normy etyczne, wartości, poglądy, stosunki międzyludzkie w kraju i na terenie danej JST.

Do elementów otoczenia bliższego JST należą: kultura organizacyjna zależna od rodzaju JST i jej zadań (istotną rolę styl kierowania i rodzaj przywództwa – demokratyczny, autokratyczny i charyzmatyczny w zakresie działania organu wykonawczego JST oraz kierowników jednostek organizacyjnych JST); wiek, płeć, wykształcenie, kompetencje, doświadczenie członków władz samorządowych i pracowników administracji samorządowej; sąsiednie JST (ich mocne i słabe strony oraz podejmowane przez nie działania godne naśladowania); mieszkańcy jako wyborcy i odbiorcy usług komunalnych; instytucje finansowe (banki, zakłady ubezpieczeń); inwestorzy.



### 3. Identyfikacja determinant przejrzystości finansów samorządowych

Określenie elementów otoczenia dalszego i bliższego JST pozwala na identyfikację determinant przejrzystości JST, w tym przejrzystości jej finansów. W otoczeniu dalszym JST zidentyfikowano determinanty społeczno-kulturowe, polityczno-prawne i ekonomiczne, zaś w otoczeniu bliższym JST determinanty instytucjonalne. Podział ten został dokonany na podstawie przeglądu wybranych pozycji zagranicznej literatury przedmiotu, gdzie zaprezentowano wyniki przeprowadzonych badań empirycznych czynników oddziałujących na poziom przejrzystości fiskalnej/budżetowej samorządu lokalnego w wybranych krajach [Araujo, Tejedo-Romero, 2016, s. 340–341; Cárcaba García, García-García, s. 679–680; Cruz, Tavares, Marques, Jorge, de Sousa, 2016, s. 872–873; Esteller-Moré, Polo Otero, 2012, s. 18; Krah, Mertens, 2020, s. 200–203; Ott, Bronić, Stanić, Klun, Benčina, 2019, s. 170–172, 180–181; Pina, Torres, Royo, 2010, s. 352–354; Ríos, Guillamón, Benito, Bastida, 2018, s. 459–461; Sol, 2013, s. 102–103; Valle-Cruz, Sandoval-Almazan, Gil-Garciab, 2016, s. 10].

*Determinanty społeczno-kulturowe:* wielkość JST mierzona liczbą mieszkańców, postawa mieszkańców (partycypacja społeczna), struktura demograficzna mieszkańców (wiek, płeć, wykształcenie, status ekonomiczny, dostęp do Internetu), widoczność informacji o danej JST w Internecie i prasie.

Większa liczba mieszkańców pozytywnie wpływa na poziom ujawniania informacji. Większe JST są bardziej przejrzyste niż mniejsze, gdyż mobilizują wiele zasobów (kadrowych, finansowych, techniczno-technologicznych), co skłania je do ujawniania większej ilości informacji. Ponadto bardziej liczna populacja pobudza rywalizację polityczną i zapotrzebowanie na informacje. Rosnące zainteresowanie mieszkańców sprawami lokalnymi i działaniami władz samorządowych wymusza troskę o ujawnianie danych. Większy odsetek osób starszych może wpływać na większą przejrzystość, przy czym mężczyźni są bardziej aktywni i zaangażowani politycznie niż kobiety. Rosnący poziom wykształcenia i dochodu mieszkańców może wpływać na wzrost ich zainteresowania danymi udostępnianymi przez władze samorządowe. Zwiększający się dostęp mieszkańców do Internetu zapewnia nowe sposoby ujawniania informacji. Udostępnienie ich na stronie internetowej JST nie zwiększa jednak przejrzystości, jeśli technologia ta nie jest interaktywna (szybki i łatwy dostęp do danych). Większa widoczność i częstotliwość doniesień prasowych o władzach samorządowych zmniejsza asymetrię informacji i pozytywnie wpływa na przejrzystość.

*Determinanty ekonomiczne:* dochody własne (w tym dochody podatkowe) i transfery środków finansowych ze szczebla centralnego, wydatki publiczne (w tym wydatki na inwestycje), saldo budżetu i poziom nadwyżki operacyjnej, zadłużenie, sytuacja finansowa JST.

Struktura dochodów budżetowych JST nie ma istotnego wpływu na przejrzystość, gdyż większy poziom autonomii podatkowej nie generuje lepszych wyników w zakresie przejrzystości, co może być efektem stosunkowo niewielkiego znaczenia, jakie obywatele przypisują podatkom lokalnym w porównaniu z podatkami centralnymi. Jeśli władze samorządowe są uzależnione od transferów, mieszkańcy mogą nie przywiązywać dużej wagi do wyników osiąganych przez polityków, ponieważ nie



ponoszą oni pełnych kosztów realizacji usług publicznych/projektów inwestycyjnych. Większemu poziomowi wydatków *inwestycyjnych* odpowiada wyższy poziom przejrzystości. Ujawnianie informacji o inwestycjach lokalnych to dla lokalnych polityków sposób na zwiększenie popularności i pozyskanie poparcia w kolejnych wyborach. Ponadto upublicznianie informacji finansowych to sposób na poprawę przejrzystości i pokazanie wierzycielom niskiego poziomu ryzyka finansowego, co może obniżyć koszty finansowania ze źródeł zewnętrznych. Niższy poziom zadłużenia związany jest raczej z przejrzystymi procedurami i instytucjami budżetowymi, natomiast wyższy poziom zadłużenia może się wiązać ze zmniejszeniem przejrzystości fiskalnej. Pogarszająca się sytuacja finansowa JST może wpływać na zmniejszenie lub zwiększenie przejrzystości fiskalnej w zależności od zainteresowania mieszkańców sprawami lokalnymi oraz skłonności władz samorządowych do ujawniania informacji dodatkowych.

*Determinanty polityczno-prawne:* frekwencja wyborcza, konkurencja i ideologia polityczna (orientacja i wola polityczna), cechy władzy samorządowej (w tym przede wszystkim władzy wykonawczej), skłonność do ujawniania informacji dodatkowych (ich zamieszczenie nie jest wymagane regulacjami prawa finansów samorządowych).

Wyższy poziom frekwencji wyborczej może świadczyć o większym dostępie obywateli do informacji i rosnącym zainteresowaniu działalnością władz samorządowych. Niższy poziom frekwencji wyborczej może świadczyć o mniejszym zainteresowaniu mieszkańców działaniami władz samorządowych i mniejszym dostępie do informacji. Jednak niska frekwencja wyborcza może prowadzić do zwiększenia poziomu przejrzystości, aby poszerzyć wiedzę mieszkańców na temat działań władz samorządowych i zachęcić ich do udziału w wyborach samorządowych. Konkurencja polityczna wiąże się z międzypartyjną kontrolą działań i naciskami na większą przejrzystość. W przypadku niskiej konkurencji politycy mają duże nadzieje na pozostanie u władzy i zazwyczaj są mniej przejrzysti, ale z drugiej strony dominujące partie, jak również ugrupowania lokalne i komitety wyborcze mogą być bardziej pewne swojej pozycji i w rezultacie częściej ujawniać informacje. Silniejsza konkurencja polityczna może oznaczać natomiast, że kontrolowana grupa dostrzega większe ryzyko ujawnienia informacji i większa przejrzystość mogłaby osłabić jej pozycję lub ograniczyć zdolność do kontrolowania swojego przekazu (osoby sprawujące urząd mogą ograniczać dostęp do informacji, w celu uniknięcia obwiniania za słabe wyniki lub ułatwiać dostęp do informacji, aby zyskać uznanie za korzystne wyniki). Im większe rozproszenie głosów wśród partii politycznych podczas wyborów, tym niższy poziom konkurencji politycznej i niższa przejrzystość. Ideologia partii rządzącej wpływa na ujawnianie i przejrzystość informacji. Z reguły partie lewicowe są bardziej skłonne do większej przejrzystości niż partie prawicowe. Ponadto wzrost udziału kobiet we władzach samorządowych wpływa na wzrost przejrzystości. Kobiety (zwłaszcza w organie wykonawczym) częściej niż mężczyźni aktywnie angażują mieszkańców w proces podejmowania decyzji i są mniej skłonne do nieetycznych zachowań w miejscu pracy w celu osiągnięcia korzyści finansowych i dlatego są również bardziej skłonne do promowania przejrzystości. Dłuższy okres sprawowania urzędu zmniejsza presję wywieraną na urzędników w celu ujawniania



przez nich informacji, a zatem rotacja we władzach wykonawczych sprzyja zwiększeniu przejrzystości. Władze samorządowe mogłyby ujawniać informacje wykraczające poza te wymagane prawem, aby uniknąć konfliktu. Jednak publikacja w niezależnej prasie krytycznych uwag może mieć negatywny wpływ na opinię publiczną, co sprawia, że władze samorządowe niechętnie dobrowolnie ujawniają informacje dodatkowe.

*Determinanty instytucjonalne:* rodzaj i lokalizacja JST, kultura organizacyjna w administracji samorządowej i podejście do komunikacji społecznej (aktywne, bierne), potencjal administracyjny JST, w tym rozwój e-administracji, regulacje prawne w zakresie dostępu do informacji publicznej i jawności życia publicznego, wsparcie JST w celu promowania przejrzystego zarządzania.

Zaangażowanie organizacji społeczeństwa obywatelskiego i mediów może mieć pozytywny wpływ na poprawę przejrzystości. Otwartość na inicjatywy, zdolność dostrzegania zmian w otoczeniu oraz sprawne reagowanie na nie przez władze samorządowe i pracowników samorządowych są doceniane przez obywateli. Większy potencjal administracyjny JST odzwierciedla wewnętrzną zdolność do angażowania się w inicjatywy związane z przejrzystością i rozliczalnością (e-administracja). Lepszy dostęp do Internetu pozytywnie wpływa na przejrzystość fiskalną, ale nie na dobrowolne raportowanie danych. Dobrowolne ujawnianie informacji może być większe w JST o wyższej penetracji Internetu i zaangażowaniu politycznym, ponieważ poprzez zwiększanie poziomu przejrzystości politycy chcą przyciągnąć głosy nieaktywnych obywateli.

#### 4. Determinanty nieprzejrzystości finansów samorządowych w Polsce

Podejście obywateli do roli samorządu terytorialnego w kraju determinuje popyt na informacje dostarczane przez władze samorządowe oraz poziom partycypacji społecznej. Samorząd terytorialny postrzegany jest w Polsce jako część państwa i administracji publicznej, a nie jako wspólnota mieszkańców. Zwłaszcza mieszkańcy dużych miast dostrzegają rosnącą polaryzację polityczną i wprowadzanie na poziom lokalny podziałów partyjnych z areny ogólnokrajowej, ale mogą nie zdawać sobie sprawy z ograniczania autonomii JST. Zróżnicowane są postawy mieszkańców wobec władz samorządowych. Pierwsza z nich to oczekiwanie bezpośredniego wsparcia i pomocy socjalnej bez zaangażowania mieszkańców. Druga zaś koncentruje się na tworzeniu przez władze samorządowe partnerskiego udziału w zarządzaniu lokalnymi sprawami, które mieszkańcy uważają za ważne. Polaków zniechęca opór władz samorządowych i administracji samorządowej, zwłaszcza wobec inicjatyw nieformalnych, niski poziom merytorycznych kompetencji samorządowców, brak bezpośredniej komunikacji lub jednostronna komunikacja z mieszkańcami, niewielkie zaangażowanie w realne problemy mieszkańców [Gendźwił, Wiszejko-Wierzbička, 2022, s. 13–15].

Inicjatywami najczęściej podejmowanymi przez władze samorządowe w zakresie ujawniania informacji są działania wymagane przez prawo, tj. udostępnianie sprawo-



zdań budżetowych oraz raportów o stanie JST w Biuletynie Informacji Publicznej lub na stronie internetowej JST, udzielanie informacji publicznej na wniosek, organizowanie konsultacji społecznych. Ważna jest gotowość i zdolność władz samorządowych do udzielania odpowiedzi na stawiane pytania. Zdarza się jednak, że nie odpowiadają one na wniosek o udostępnienie informacji publicznej lub odmawiają jej udzielenia. Jednak Polska od 2017 r. poprawiła dostępność, osiągalność i wsparcie dla wielokrotnego wykorzystywania danych i obecnie plasuje się powyżej średniej OECD przede wszystkim dzięki działaniom dużych miast, takich jak Gdańsk, Katowice, Poznań, Szczecin, Warszawa [OECD, 2021, s. 308–309].

W raportach o stanie JST (obowiązek ich sporządzania wszedł w życie od 2019 roku) zamieszczane są ważne informacje o sytuacji finansowo-majątkowej JST, ale sposób ich prezentacji jest mało czytelny lub wręcz niezrozumiały dla przeciętnego mieszkańca. Zamieszczanie tabeli z danymi o dochodach, wydatkach, przychodach, rozchodach budżetu JST bez wyciągnięcia z nich wniosków znacząco utrudnia odbiór raportu. Staje się on więc dokumentem możliwym do odbioru jedynie przez fachowców, co przeczy samej jego istocie [Sześciło, Wilk, 2022, s. 1, 7]. Forma raportu o stanie JST powinna być bardziej syntetyczna i zrozumiała. Należy włączać mieszkańców w przygotowywanie raportów i dyskusję nad nimi [Sześciło, Wilk, 2020, s. 1–2]. Brakuje w Polsce dobrych praktyk, które służyłyby unifikacji zasad i zakresu udostępnianych informacji finansowych, jak również sposobu ich udostępniania. Informacje JST o jej finansach i majątku powinny obejmować: plan finansowy (budżet), plan inwestycyjny, umowy na obsługę prawną (stałą i doraźną), rejestr umów cywilnoprawnych, rejestr wydatków, w tym wydatków ze służbowych kart płatniczych, informację o przetargach, zestawienie wydatków na promocję JST, wykaz nieruchomości, które wynajmuje lub dzierżawi podmiot, zasady dotyczące możliwości rezerwacji (korzystania, wynajmowania, dzierżawy) budynków i lokali będących w dyspozycji JST [*Polska samorządów...*, 2019, s. 154, 163–164].

W obszarze rachunkowości i sprawozdawczości JST negatywnie oddziałują na przejrzystość finansów samorządowych w Polsce następujące zjawiska [Gorzalczyńska-Koczkodaj, 2015, s. 100–102; Niewęglowski, 2009, s. 87–88; Wakula, 2013, s. 361; Walczak, 2010, s. 111; Jastrzębska, 2018, s. 63–64]:

- sprawozdawczość obowiązkowa, obejmująca wyłącznie budżet bez wyodrębnienia poszczególnych zadań realizowanych przez JST, a do tego część podsektora samorządowego nieobjęta budżetem (np. spółki komunalne),
- koncentracja na opisowym sprawozdaniu rocznym z wykonania budżetu opracowywanym na podstawie standardów, które nie są zunifikowane, utrudniająca porównanie osiągniętych wyników oraz obiektywną ocenę sytuacji finansowej JST,
- podawanie danych budżetowych w ujęciu klasyfikacji budżetowej, która jest nieprzejrzysta dla przeciętnego obywatela i uniemożliwia pełną identyfikację przepływów finansowych,
- brak stabilności przepisów dotyczących sprawozdawczości budżetowej, powodujący powstanie bariery porównywalności, a do tego ograniczone możliwości oceny osiągniętych wyników z wykonania budżetu (ponieważ





podawane wartości wynikają z ostatnich zmian w planie budżetu, a nie z uchwały budżetowej),

- sporządzanie sprawozdań budżetowych według ustawowo określonych terminów, co może powodować opóźnienia w zakresie prezentacji stanu realizacji procesów budżetowych w trakcie wykonywania budżetu i utrudniać ocenę aktualnej sytuacji finansowej JST oraz jej gospodarki finansowej,
- stosowanie w sprawozdawczości budżetowej ujęcia kasowego, a nie memoriałowego, co powoduje brak ujęcia zdarzeń i procesów gospodarczych, które nie są związane z kasowym ich ujęciem,
- brak kompleksowego sprawozdania finansowego JST; sprawozdania budżetowe i bilansowe nie dają syntetycznego i całościowego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej JST oraz jednostek, dla których jest ona organem założycielskim. Organ stanowiący JST rozpatruje tylko sprawozdanie z wykonania budżetu (w celu udzielenia lub nie absolutorium budżetowego organowi wykonawczemu), pomijając w ocenie sprawozdania bilansowe,
- zakres prezentowanych danych i informacji w sprawozdawczości JST uniemożliwiający analizę takich zjawisk, jak np. tworzenie i likwidowanie spółek komunalnych, samorządowych jednostek i zakładów budżetowych,
- brak wystarczających informacji w zakresie długu JST i kosztów jego obsługi (udostępniane dane zazwyczaj nie pozwalają na kompleksową ocenę zasadności i efektywności angażowania zewnętrznych źródeł finansowania),
- brak audytu zewnętrznego sprawozdań finansowych JST (jedynie roczne sprawozdanie finansowe JST, której liczba mieszkańców przekracza 150 tys., jest przedmiotem badania przez biegłego rewidenta).

Jednostki samorządu terytorialnego publikują swoje raporty o stanie JST i sprawozdania budżetowe w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP), jednak nie mają obowiązku zamieszczać tam sprawozdań finansowych. Należy też podkreślić, że nie ma żadnej zewnętrznej kontroli BIP. Można jednak sygnalizować wojewodzie, sprawującemu nadzór ogólny nad działalnością JST, że obowiązek prowadzenia BIP zgodnie z regulacjami prawnymi nie jest wykonywany należycie. Można też uruchomić postępowanie z art. 231 Kodeksu karnego za niedopełnienie obowiązków przez funkcjonariusza publicznego [Osowski, 2021, s. 5].

Miara przejrzystości jest precyzyjność uzyskiwanych informacji. Warto więc zwrócić uwagę na skutki finansowe wykrytych nieprawidłowości w gospodarce finansowej JST przez regionalne izby obrachunkowe. Dotyczą one przede wszystkim ewidencji księgowej i sprawozdawczości JST i stanowią 75–85% kwoty ogółem skutków finansowych (wzrost kwoty z 7,6 mld zł w 2019 r. do 9,1 mld zł w 2020 r. [www 1]). Należy również zauważyć, że okres pandemii przyczynił się do zmniejszenia samodzielności finansowej JST, zwiększenia puli środków o statusie dochodów własnych, które są powiązane z konkretnie określonymi wydatkami. Do tego pogłębia się nieprzejrzystość regulacji prawnych, które oddziałują na gospodarkę finansową JST, np. na sposób i zasady przekazywania transferów (z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych). Konieczne są więc zmiany w systemie finansowania JST polegające na: ograniczeniu uznano-



wości w ustalaniu wysokości transferów z podsektora rządowego do podsektora samorządowego, dostosowaniu rozmiarów dochodów JST do zmian systemu podatkowego (utracone dochody JST) i rzetelnie określonych kosztów wykonywania zadań JST, zniesieniu ograniczeń w swobodnym kształtowaniu struktury wydatków samorządowych [Malinowska-Misiąg, 2022, s. 61].

## 5 Podsumowanie

Poziom władzy samorządowej i sposób jej powołania (wybory samorządowe, wybór przez radnych) oraz typ zarządzania jest zróżnicowany w poszczególnych krajach w zależności od struktury administracji publicznej, co ma wpływ na stopień przejrzystości informacji publicznych (w tym informacji fiskalnych) i zainteresowanie obywateli tymi informacjami.

Większość badań empirycznych przejrzystości fiskalnej skupia się na sektorze samorządowym, ale dotychczas nie stworzono zharmonizowanej miary przejrzystości finansów samorządowych, która mogłaby być stosowana w różnych krajach, co pozwoliłoby na bardziej dogłębną analizę porównawczą jej poziomu oraz czynników ją determinujących.

W literaturze przedmiotu więcej uwagi poświęca się stronie podażowej, a nie popytowej przejrzystości fiskalnej na szczeblu lokalnym, zakładając, że obywatele są zainteresowani udostępnianiem informacji przez władze samorządowe. Związek między przejrzystością a zaufaniem do władz samorządowych determinuje takie zjawiska, jak wiarygodność przekazywanych informacji oraz wiedza i predyspozycje obywateli do właściwego zrozumienia i wykorzystania tych informacji. Potrzebne są więc badania wpływu zdolności obywateli do wykorzystania informacji udostępnianych publicznie na przejrzystość władz lokalnych.

Ograniczona przejrzystość finansów samorządowych w Polsce determinowana jest przede wszystkim brakiem syntetycznej, zrozumiałej i rzetelnej informacji o przeszłym, obecnym i przyszłym stanie finansowo-majątkowym JST.

## Literatura

- Alt J.E., Lassen D.D., 2006, *Fiscal transparency, political parties, and debt in OECD countries*, "European Economic Review", Vol. 5, no. 6, s. 1403–1439.
- Araujo J.F.F.E., Tejedó-Romero F., 2016, *Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings*, "International Journal of Public Sector Management" vol. 29, no. 4, s. 327–347, DOI: 10.1108/IJPSM-11-2015-0199.
- Caamaño-Alegre J., Lago-Peñas S., Reyes-Santías F., Santiago-Boubeta A., 2013, *Budget Transparency in Local Governments: An Empirical Analysis*, "Local Government Studies", vol. 39, no. 2, s. 182–207, DOI: 10.1080/03003930.2012.693075.



- Cárcaba García A., García-García J., *Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities*, "Local Government Studies", vol. 36, no. 5, pp. 679–695, DOI:10.1080/03003930.2010.506980.
- Cruz N.F., Tavares A.F., Marques R.C., Jorge S., de Sousa L., 2016, *Measuring Local Government Transparency*, "Public Management Review", vol. 18, no. 6, s. 866–893, DOI: 10.1080/14719037.2015.1051572.
- Esteller-Moré A., Polo Otero J., 2012, *Fiscal Transparency, (Why) does your local government respond?*, "Public Management Review", vol. 14, s. 1153–1173, DOI: 10.1080/14719037.2012.657839.
- Gendźwil A., Wiszejko-Wierzbicka D., 2022, *Polki i Polacy o samorządności. W poszukiwaniu obywatelskiej opowieści o samorządzie lokalnym. Raport z badań*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa.
- Gorzalczyńska-Koczkodaj M., 2015, *Dysfunkcje systemu sprawozdawczości w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 395, s. 100–102.
- Hood C., 2006, *Transparency in historical perspective*, [in:] *Transparency: The Key to Better Governance?*, Hood C., Heald D. (eds), Oxford University Press, Oxford.
- Jastrzębska M., 2018, *Jawność i przejrzystość sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego – ocena i rekomendacje*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 56, s. 63–64, DOI: 10.15584/nsawg.2018.4.5 ISSN 1898-5084.
- Kopits G., Craig J., 1998, *Transparency in government operations*, "Occasional Paper", vol. 158, IMF, Washington, DC.
- Krah R.D.Y., Mertens G., 2020, *Transparency in Local Governments: Patterns and Practices of Twenty-first Century*, "State and Local Government Review", vol. 52(3), pp. 200–213, DOI: 10.1177/0160323X20970245.
- Malinowska-Misiąg E., 2022, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w pierwszym roku pandemii*, „Optimum. Economic Studies”, vol. 1(107), s. 48–63, DOI: 10.15290/oes.2022.01.107.04.
- Niewęglowski A., 2009, *Sprawozdawczość budżetowa i jej przydatność w ocenie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Ekonomiczne Problemy Usług” nr 37, s. 87–88.
- OECD, 2021, *Lepsze zarządzanie, planowanie i dostarczanie usług w jednostkach samorządu lokalnego w Polsce*, OECD Publishing, Paris, s. 308–309, DOI:10.1787/b1c061dd-pl.
- Oowski Sz., 2021, *Jawność i jej dylematy. Miniporadnik*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa.
- Ott K., Bronić M., Stanić B., Klun M., Benčina J., 2019, *Determinants of Online Local Budget Transparency in Croatia and Slovenia*, "Central European Public Administration Review", vol. 17(2), s. 167–197, DOI:10.17573/cepar.2019.2.08.
- Polska samorządów. Silna demokracja, skuteczne państwo*, 2019, Sześciło D. (red.), Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa.
- Pina V., Torres L., Royo S., 2010, *Is E-Government Promoting Convergence Towards More Accountable Local Governments?*, "International Public Management Journal", Vol. 13(4), s. 350–380, DOI: 10.1080/10967494.2010.524834.



- Ríos A.M., Guillamón M.D., Benito B., Bastida F., 2018, *The influence of transparency on budget forecast deviations in municipal governments*, "Journal of Forecasting", no. 37, pp. 457–474, DOI:10.1002/for.2513.
- Sol D.A., 2013, *The institutional, economic and social determinants of local government transparency*, "Journal of Economic Policy Reform", vol. 13, no. 1, s. 90–107, DOI: 10.1080/17487870.2012.759422.
- Stanić B., 2018, *Determinants of subnational budget/fiscal transparency: a review of empirical evidence*, "Public Sector Economic", vol. 42(4), s. 450–486, DOI: 10.3326.pse.42.4.4.
- Sześciło D., Wilk B., 2020, *Czego dowiedzieliśmy się z raportów o stanie gminy?*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa.
- Sześciło D., Wilk B., 2022, *Czego (nie)dowiedzieliśmy się z raportów o stanie gminy?*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa.
- Valle-Cruz D., Sandoval-Almazan R., Gil-Garcia R.J., 2016, *Citizens' perceptions of the impact of information technology use on transparency, efficiency and corruption in local governments*, "Information Polity", vol. 21(3), s. 321–334, DOI 10.3233/IP-160393.
- Wakula M., 2013, *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765 Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia”, nr 61, s. 355–363.
- Walczak M., 2010, *Rachunkowość i budżetowanie w zarządzaniu finansami gminy*, Difin, Warszawa 2010.
- Wang R.F., Irwin T.C., Murara L.K., 2015, *Trends in Fiscal Transparency: Evidence from a New Database of the Coverage of Fiscal Reporting*, "International Monetary Fund Working Paper", no. 15(188).

www 1, <https://rio.gov.pl/54/24/roczne-sprawozdania.html> [data dostępu: 15.05.2022].

