

UNIWERSYTET EKONOMICZNY W POZNANIU
WYDZIAŁ ZARZĄDZANIA
KATEDRA RACHUNKOWOŚCI

mgr Tomasz Kostrzewa

ROZPRAWA DOKTORSKA

pt.

**MODEL SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO
SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE**

Promotor

Prof. zw. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska

Autor dziękuje

Pani Prof. zw. dr hab. Aldonie Kameli-Sowińskiej
za okazaną pomoc i wsparcie przy pisaniu
niniejszej pracy

Spis treści

WSTĘP	I
ROZDZIAŁ 1. RACHUNKOWOŚĆ SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH JAKO FUNDAMENT ODPOWIEDZIALNOŚCI SPOŁECZNEJ RZĄDU W POLSCE	11
1.1. Rachunkowość sektora finansów publicznych w Polsce	12
1.1.1. Pojęcie i zakres sektora finansów publicznych	12
1.1.2. Pojęcie rachunkowości sektora finansów publicznych	23
1.1.3. Regulacje prawne rachunkowości sektora finansów publicznych	33
1.1.4. Funkcje i zasady rachunkowości sektora finansów publicznych	39
1.1.5. Statystyka gospodarcza jako źródło danych o sektorze finansów publicznych ..	48
1.2. Odpowiedzialność społeczna rządu	52
1.2.1. Znaczenie i obszary odpowiedzialności	52
1.2.2. Pojęcie i rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu	57
1.2.3. Koncepcja dobrego rządzenia a odpowiedzialność społeczna rządu	62
1.3. Podsumowanie	68
ROZDZIAŁ 2. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA I FINANSOWA SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE	72
2.1. Sprawozdawczość budżetowa sektora finansów publicznych w Polsce	73
2.1.1. Sprawozdania budżetowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce	73
2.1.2. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa	81
2.2. Sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce	84
2.2.1. Pojęcie sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej	84
2.2.2. Pojęcie sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych	89
2.2.3. Sprawozdania finansowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce	92
2.2.4. Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa	103
2.3. Ocena obecnego stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych w Polsce oraz kierunki jego zmian	108
2.4. Podsumowanie	113
ROZDZIAŁ 3. KONCEPCJA MODELU SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE	117
3.1. Założenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	118
3.1.1. Pojęcie i rodzaje modeli w nauce	118
3.1.2. Model systemu informacyjnego rachunkowości i jego elementy	126
3.1.3. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	130

3.2. Charakterystyka zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	133
3.2.1. Użytkownicy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	133
3.2.2. Cel skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	137
3.2.3. Konwencje pomiarowe w rachunkowości sektora finansów publicznych	143
3.2.4. Zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	154
3.2.5. Cechy jakościowe i ograniczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	156
3.2.6. Elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	158
3.2.7. Podmiot sprawozdawczy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	161
3.2.8. Procedura konsolidacyjna.....	164
3.2.9. Okres sprawozdawczy i data sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	166
3.2.10. Zależności między zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	167
3.3. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych	171
3.4. Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ..	179
3.5. Podsumowanie.....	191
ROZDZIAŁ 4. UKŁAD MODELU SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE I UWARUNKOWANIA JEGO WDROŻENIA.....	
4.1. Charakterystyka modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce	196
4.1.1. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.....	196
4.1.2. Zastosowanie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych	222
4.2. Wdrożenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce	225
4.2.1. Przesłanki adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych	225
4.2.2. Przesłanki wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	228
4.2.3. Etapy i warunki gwarantujące sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	234
4.3. Podsumowanie.....	239

Zakończenie	246
Spis tabel	254
Spis schematów	256
Spis literatury	257

Motto:

„Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno przedstawiać finanse państwa w sposób przejrzysty i czytelny, tak aby każdy członek parlamentu i każdy obywatel państwa był zdolny zrozumieć je i monitorować.”

Thomas Jefferson, 1802 r.

Prezydent Stanów Zjednoczonych

Wstęp

Każde państwo, niezależnie od systemu ekonomicznego i społecznego, charakteryzuje się występowaniem sektora finansów publicznych. Można przyjąć, że państwo w sferze instytucjonalno-prawnej, a także w sferze gospodarczej nie może funkcjonować bez tego sektora. Ze względu na rangę tego sektora obok sektora prywatnego i sektora społecznego w ostatnich kilkunastu latach nasilają się poszukiwania nowych metod zarządzania w celu osiągnięcia większej efektywności działania sektora finansów publicznych. Sięga się przy tym do teorii wyboru publicznego, teorii agencji, teorii ekonomii oraz teorii finansów i rachunkowości. Dzięki podejmowaniu tych wysiłków dąży się także do zwiększenia odpowiedzialności społecznej gremiów kierowniczych i przywódczych. Następuje to głównie przez kompleksową implementację nowego sposobu zarządzania oraz przez modernizację systemów informacyjnych, w tym także systemu rachunkowości.

Współczesna teoria rachunkowości z reguły poświęca jednak mało uwagi instytucjom publicznym, a przecież w sektorze finansów publicznych rachunkowość może być ważnym instrumentem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania się organów władzy publicznej, w tym zwłaszcza rządu, z odpowiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność realizowanych przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych.

System rachunkowości sektora finansów publicznych, w tym przede wszystkim skonsolidowane sprawozdanie finansowe tego sektora może dostarczyć społeczeństwu należytą informację dotyczącą sytuacji majątkowej i finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Obecnie na świecie, a zwłaszcza w takich państwach, jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia, w których od dawna sporządza się sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych zauważalna jest tendencja do podnoszenia jakości tego sprawozdania. Jednakże w wielu państwach, w tym także w Europie, dopiero trwają prace nad kształtem modelu sprawozdania finansowego tego sektora w ramach modernizacji systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Najczęściej dokonuje się tego procesu opierając się na międzynarodowych standardach opracowanych przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych. Opublikowanie przez tę organizację w maju 2000 roku międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych stanowi istotny krok zarówno dla rozwoju rachunkowości, jak i dla roli informacji finansowej w zakresie kształtowania odpowiedzialności za kształtowaną sytuację majątkową, sytuację finansową i efektywności działań podejmowanych w sferze publicznej. Publi-

kacja przedmiotowych standardów ma też znaczenie z teoretycznego punktu widzenia. Standardy te są bowiem praktycznym potwierdzeniem tych teorii, które wskazywały na jedność rachunkowości i możliwość stosowania w sektorze publicznym memoriałowej konwencji pomiarowej oraz memoriałowego modelu sprawozdawczego.

Prawo dostępu do informacji publicznej ma zasadnicze znaczenie we współczesnym państwie demokratycznym, którego jedną z cech jest silne, zorganizowane i świadome swoich praw społeczeństwo obywatelskie. Wzrost świadomości obywatelskiej powoduje, że osoby, które są adresatami praw na przykład w zakresie edukacji, kultury oraz wielu innych aspektów życia coraz intensywniej dochodzą ich realizacji oraz poszukują instrumentów umożliwiających im kontrolowanie instytucji publicznych w zakresie wykonywania zadań przewidzianych w prawie i sposobie wydatkowania pieniędzy publicznych, które pochodzą z ich podatków.

W Unii Europejskiej kwestia dostępu do informacji publicznej została uregulowana w wydanej 25 listopada 1981 roku dyrektywie Komitetu Ministrów Rady Europy nr R/81/19 w sprawie dostępu do informacji posiadanej przez władze publiczne. Sformułowano w tym dokumencie dwie podstawowe zasady z których wynika, że na obszarze państw członkowskich każdy ma prawo do otrzymywania informacji znajdującej się w posiadaniu władzy publicznej oraz że prawo to ma być w sposób skuteczny zagwarantowane.

W Polsce obywatelskie prawo dostępu do informacji publicznej leży u podstaw zapisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucji RP) z 1997 roku. Artykuł 61 Konstytucji RP wyraża to prawo w sposób następujący:

„Obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Prawo to obejmuje również uzyskiwanie informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa”.

„Prawo do uzyskiwania informacji obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu”.

Przytoczony powyżej artykuł 61 Konstytucji RP formułuje prawo podmiotowe obywatela do informacji, którego celem jest zagwarantowanie kontroli społecznej nad gospodarowaniem funduszami publicznymi przez wszystkie organy i osoby fizyczne prawnie do tego umocowane. Treść tego artykułu wskazuje także na podmioty, na które nałożony jest obowiązek podjęcia działań, aby to prawo obywatelskie mogło być zrealizowane. Konstytucja wskazuje w tym

zakresie na organy władzy publicznej, które obejmują zarówno władzę ustawodawczą, jak też wykonawczą i sądowniczą. Następnie obowiązek ten precyzuje artykuł 4 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.) który na szczegółowo określone podmioty, m.in. organy władzy publicznej oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne, nakłada obowiązek udostępniania informacji dotyczących spraw publicznych oraz ustala zasady i tryb udostępniania tych informacji. Z kolei z artykułu 6 tejże ustawy wynika, że udostępnieniu podlega informacja publiczna, w tym między innymi informacja o stanie państwa.

W związku z powyższym obywatelskiemu prawu do informacji odpowiadać powinien prawny obowiązek informowania obywateli przez organy władzy publicznej oraz przez inne organy wykonujące zadania publiczne o działalności objętej jawnością. Brak jest jednak w Polsce właściwych instrumentów stosowanych do realizacji tego obowiązku.

Potrzebę wprowadzenia do krajowego systemu informacyjnego stosownych instrumentów wymusza także proces globalizacji, a w tym kontekście perspektywa realizowania przez rząd polski wieloletnich programów inwestycyjnych. Chodzi tu zwłaszcza o takie programy jak na przykład Euro 2012, Foresight „Polska 2020”, Phare, czy Europejski Fundusz Rozwoju. Dostęp do zasobnych źródeł finansowania wymaga odpowiedzialnego zarządzania tymi środkami. Z tym jest związana także odpowiedzialność wobec Unii Europejskiej za środki przekazane Polsce, a to pociąga za sobą konieczność informowania i sprawozdawania przed społeczeństwem.

Obecnie w Polsce w sektorze finansów publicznych na poziomie rządowym sporządza się dwa sprawozdania, a mianowicie roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa oraz sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa ma na celu wykazanie zgodności planów budżetowych z ich wykonaniem i jest sporządzane na podstawie zmodyfikowanej konwencji kasowej. Z kolei sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa przedstawia składniki majątku należące do Skarbu Państwa. Podobne sprawozdania sporządza się także w wielu innych państwach na świecie. Jednakże dodatkowo, zgodnie z obecnie promowanymi rozwiązaniami na świecie, w tym w takich państwach jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia, sporządza się sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, w zakres którego zalicza się co najmniej bilans, rachunek wyników, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zamian w aktywach netto oraz informację dodatkową. Sprawozdania te sporządza się zgodnie z zasadą memoriałową i przedstawiają one sytuację majątkową, sytuację finansową przedmiotowego sektora oraz efektywność jego funkcjonowania w analizowanym okresie.

W związku z powyższym powstał problem badawczy, którym jest sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem sprawozdania finansowego tego sektora, a w tym głównie:

- 1) jaki jest związek między rachunkowością sektora finansów publicznych a odpowiedzialnością społeczną rządu?
- 2) przy pomocy jakich sprawozdań rząd realizuje obecnie koncepcję odpowiedzialności społecznej w Polsce?
- 3) czy obecny stan sporządzanych w Polsce sprawozdań w sferze publicznej jest wystarczający, a jeżeli nie, to co należałoby zrobić aby ten stan poprawić?
- 4) jak kształtować się powinien układ zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych?
- 5) jaki powinien być docelowy model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce?

Próba odpowiedzi na powyższe pytania zrodziła hipotezę naukową, zgodnie z którą, w związku z konstytucyjnym obywatelskim prawem dostępu do informacji publicznej, w tym do informacji o stanie sektora finansów publicznych, oraz w związku ze wzrostem świadomości obywatelskiej i nieuchronnym dalszym rozwojem procesu globalizacji, a także w związku z tym, że sporządzane obecnie sprawozdania budżetowe oraz finansowe sektora finansów publicznych w Polsce są niewystarczające, zasadne i celowe jest sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych.

Celem głównym rozprawy jest przez to stworzenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Dla potrzeb realizacji celu głównego przyjęto następujące cele cząstkowe:

- 1) określenie pojęcia i zakresu sektora finansów publicznych w Polsce,
- 2) uporządkowanie pojęć w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce,
- 3) przedstawienie regulacji prawnych rachunkowości stosowanej w podmiotach gospodarczych sektora finansów publicznych w Polsce,
- 4) omówienie funkcji i zasad rachunkowości sektora finansów publicznych,
- 5) omówienie pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu jako podstawowej przesłanki sprawozdawczości społecznej w Polsce,
- 6) wykazanie, że rachunkowość sektora finansów publicznych jest fundamentem odpowiedzialności społecznej rządu,

- 7) uporządkowanie pojęć w zakresie sprawozdawczości budżetowej i sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych w Polsce,
- 8) omówienie pojęć „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa”,
- 9) ocena obecnego stanu sporządzanych sprawozdań przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce,
- 10) wykazanie, że obecnie w Polsce rząd w sposób niepełny realizuje obowiązek rozliczenia się przed społeczeństwem z odpowiedzialności za realizację przypisanych mu funkcji,
- 11) omówienie pojęcia modelu i przedstawienie rodzajów modeli w nauce,
- 12) przedstawienie zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych,
- 13) uzasadnienie roli i znaczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozliczeniu się rządu z odpowiedzialności społecznej,
- 14) omówienie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jako podstawy dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,
- 15) przedstawienie skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii oraz Nowej Zelandii,
- 16) przedstawienie metodologii konstruowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,
- 17) omówienie uwarunkowań związanych z wdrożeniem obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sektorze finansów publicznych w Polsce,
- 18) przedstawienie etapów i warunków, których spełnienie może zapewnić sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Obszarem badawczym niniejszej pracy jest rachunkowość sektora finansów publicznych.

Przedmiotem rozprawy jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych stanowiące element systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Przez system rachunkowości należy rozumieć system obserwacji, pomiaru, ewidencji, przetwarzania i prezentacji informacji. Rachunkowość w sektorze finansów publicznych należy postrzegać ponadto jako element kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania organów władzy publicznej, w tym zwłaszcza rządu, z odpowiedzialności wobec społeczeństwa.

Podmiotem pracy jest natomiast sektor finansów publicznych w Polsce.

Dla całości rozważań przyjęto następujące założenia:

- 1) odpowiedzialne rządy sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych,
- 2) istnieją na świecie sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych, które mogą być wzorem dla innych państw, w tym także dla Polski,
- 3) istnieje zobiektywizowana wiedza, nauka i praktyka rachunkowości.

W rozprawie wykorzystano istniejące źródła teoretyczne, pochodzące z literatury polskiej, lecz przede wszystkim z literatury anglojęzycznej. Są to źródła z zakresu rachunkowości finansowej, w tym rachunkowości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych. Większość treści została opracowana na podstawie autorskiego tłumaczenia literatury anglojęzycznej. Autor dokonywał większości tłumaczeń osobiście i ma świadomość pewnej chropowatości językowej z tym związanej. Autor stanął bowiem przed dylematem czy wiernie oddać poprawność ekonomiczną czy położyć nacisk na poprawność językową. Autor położył nacisk na precyzyjne oddanie treści ekonomicznej a nie na tłumaczenie językowe. W celu wiernego oddania układu wybranych elementów sprawozdania finansowego zaprezentowano jest w oryginale, czyli w języku angielskim. W niniejszej rozprawie tłumaczenia większości pojęć ekonomicznych opatrzone zostały przywołaniem brzmienia tych pojęć w oryginale, czyli w języku angielskim. Ponadto korzystano także z publikacji polskich i zagranicznych aktów prawnych i ich projektów, a także materiałów roboczych różnych organizacji. Ze względu na poruszane w rozprawie stosunkowo nowe zagadnienia, którymi nauka zajmuje się od niedawna, dostępną literaturę można uznać za niewystarczającą. Dlatego w niniejszej rozprawie wykorzystano ponadto najbardziej aktualne informacje zawarte w sieci Internet.

Realizacja celu głównego oraz celów cząstkowych determinowały dobór metod badawczych. Omawiając przedmiot pracy, w tym obecnie sporządzane w Polsce, Stanach Zjednoczonych czy Wielkiej Brytanii sprawozdania sektora finansów publicznych, wykorzystano przede wszystkim metodę analizy opisowej. Z kolei analizując teorię i praktykę rachunkowości sektora finansów publicznych, uzyskano określone wnioski wykorzystując metodę dedukcji. Przedstawiając model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych dla Polski zastosowano natomiast głównie metodę syntezy.

Dla realizacji przyjętego celu głównego pracy oraz celów cząstkowych, została ona podzielona na rozdziały, podrozdziały i punkty.

W rozdziale pierwszym omówiono podmiot rozprawy, którym jest sektor finansów publicznych w Polsce. W tym celu scharakteryzowano pojęcia i zakres sektora publicznego,

sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego oraz przyjęto na potrzeby niniejszej rozprawy zakres podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce. W dalszej części rozdziału zaprezentowano również obszar badawczy rozprawy, którym jest system rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce. Podjęcie się tej prezentacji wynikało z faktu, że sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, co stanowi przedmiot niniejszej rozprawy, wymaga sprawnie funkcjonującego systemu rachunkowości. W związku z tym omówiono tradycyjne i współczesne definicje rachunkowości oraz uporządkowano pojęcia rachunkowości sektora publicznego, rachunkowości sektora finansów publicznych oraz rachunkowości budżetowej. W zakresie obszaru badawczego rozprawy podjęto także próbę uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy w Polsce obowiązują jednolite podstawy prawne rachunkowości dla podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych. Ponadto dokonano szczegółowej identyfikacji zasad i funkcji obowiązujących w systemie rachunkowości. Uznano bowiem, iż od stopnia stosowania zasad rachunkowości przez podmiot gospodarczy zależy sprawność funkcjonowania systemu rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce oraz stopień spełnienia funkcji przez ten system rachunkowości. Wskazano także, że poza systemem ewidencyjno-informacyjnym jakim niewątpliwie jest system rachunkowości sektora finansów publicznych, w Polsce funkcjonuje także odrębne źródło informacji o tym sektorze w postaci statystyki gospodarczej. W ostatniej części rozdziału pierwszego podjęto wstępne rozważania w zakresie problemu badawczego. Przedstawiono kwestię odpowiedzialności społecznej rządu, która stanowi element dobrego rządzenia. Stwierdzono, że fundamentem dla skutecznego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej jest sprawnie funkcjonujący system rachunkowości. W związku z powyższym przedstawiono istotę pojęcia odpowiedzialności, podjęto próbę zdefiniowania pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu, a ponadto omówiono koncepcje dobrego rządzenia. Powyższe rozważania stanowią jednocześnie realizację celów częściowych rozprawy w postaci określenie pojęcia i zakresu sektora finansów publicznych w Polsce, uporządkowania pojęć w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce, przedstawienia regulacji prawnych rachunkowości stosowanej w podmiotach gospodarczych sektora finansów publicznych w Polsce, omówienia funkcji i zasad rachunkowości sektora finansów publicznych, omówienia pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu jako podstawowej przesłanki sprawozdawczości społecznej w Polsce, wykazania, że rachunkowość sektora finansów publicznych jest fundamentem odpowiedzialności społecznej rządu.

W rozdziale drugim kontynuowano rozważania w zakresie problemu badawczego rozprawy jakim jest sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce, w tym

w szczególności sprawozdanie finansowe tego sektora. W związku z tym podjęto próbę wyjaśnienia przy pomocy jakich sprawozdań rząd rozlicza się obecnie w Polsce z odpowiedzialności społecznej oraz czy rozliczenie to jest wystarczające, czy też należałoby zaproponować nowe rozwiązania w tym zakresie i jakie to może być rozwiązanie. W związku z powyższym przedstawieniu i ocenie poddano aktualny stan informacyjny sektora finansów publicznych w Polsce przez scharakteryzowanie sporządzanych w tym sektorze sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań finansowych. Jako kryteria oceny przyjęto głównie rodzaje potrzeb informacyjnych użytkowników przedmiotowego sprawozdania finansowego sprecyzowane przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych. Charakterystykę tych sprawozdań poprzedzono przytoczeniem i omówieniem definicji takich pojęć jak „sprawozdanie budżetowe, „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa” oraz uzasadnieniem roli i znaczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w ocenie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora. W wyniku przeprowadzonych badań ustalono, że w Polsce rząd w sposób niewystarczający rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Stwierdzenie to uzasadniono faktem, iż rząd w pełni rozlicza się w zakresie wykonania budżetu państwa opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej, lecz nie rozlicza się w zakresie przedstawienia sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez cały sektor finansów publicznych w Polsce opierając się na konwencji memoriałowej. Następnie ustalono, że skutecznym sposobem rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej może być sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Celem sprawdzenia czy jest to możliwe w Polsce poddano ocenie aktualną sytuację w Polsce w zakresie zespalandia sprawozdań finansowych na poziomie samorządowym i na poziomie rządowym. Ustalono, że podejmując określone działania, sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce jest możliwe. Rozważania w niniejszym rozdziale stanowią ponadto realizację celów cząstkowych w postaci uporządkowania pojęć w zakresie sprawozdawczości budżetowej i sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych w Polsce, omówienia pojęć „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa”, oceny obecnego stanu sporządzanych sprawozdań przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce, a także wykazania, że obecnie w Polsce rząd w sposób niepełny realizuje obowiązek rozliczenia się przed społeczeństwem z odpowiedzialności za realizację przypisanych mu funkcji. Dzięki powyższemu udowodniono hipotezę rozprawy

stwierdzając, że w Polsce zasadne i celowe jest sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

W rozdziale trzecim przedstawiono przedmiot pracy, którym jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych stanowiące element systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Podjęto także kontynuację rozważań w zakresie problemu badawczego udzielając odpowiedzi na pytanie jak kształtować się powinien układ zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Omówiono występujące w nauce definicje pojęcia modelu oraz przedstawiono przyjęty w nauce podział modeli na ich rodzaje. Zdefiniowano także pojęcie modelu sprawozdania finansowego i ustalono, że model ten jest elementem nadrzędnego modelu systemu informacyjnego (sprawozdawczego) rachunkowości. Następnie w oparciu o wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ustalono jakie zmienne powinny kształtować model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Dokonano szczegółowej charakterystyki tych zmiennych oraz wskazano na zależności między nimi. Ponadto omówiono międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych jako kluczowe wytyczne dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Dalej w celu zaprojektowania optymalnego dla sektora finansów publicznych w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego dokonano analizy zdefiniowanych wcześniej zmiennych modelu według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych oraz według aktualnych rozwiązań stosowanych w takich państwach jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia oraz Nowa Zelandia. Dzięki powyższym rozważaniom zrealizowano cele częściowe rozprawy w postaci omówienia pojęcia modelu i przedstawienia rodzajów modeli w nauce, przedstawienia zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, uzasadnienia roli i znaczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozliczeniu się rządu z odpowiedzialności społecznej, omówienia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jako podstawy dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, przedstawienia skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii oraz Nowej Zelandii, oraz przedstawienia metodologii konstruowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

W rozdziale czwartym rozwiązano problem badawczy, a więc udzielono odpowiedzi na pytanie jaki powinien być docelowy model skonsolidowanego sprawozdania finansowego

sektora finansów publicznych w Polsce, przez co osiągnięto również cel główny rozprawy jakim było stworzenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Udowodniono także, że proponowane elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce mogą mieć zastosowanie do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze przedmiotowego sektora. Ponadto zasugerowano i udowodniono, że etapem poprzedzającym sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych powinna być adaptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. W dalszej części rozdziału przedstawiono podstawowe argumenty przemawiające za wprowadzeniem w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Następnie przedstawiono etapy i warunki, których dotrzymanie zagwarantować może sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Dzięki powyższym rozważaniom zrealizowano także dalsze cele częściowe rozprawy w postaci przedstawienia przesłanek adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, omówienia uwarunkowań związanych z wdrożeniem obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sektorze finansów publicznych w Polsce oraz przedstawienia etapów i warunków, których spełnienie może zapewnić sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

**ROZDZIAŁ 1. RACHUNKOWOŚĆ SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH JAKO
FUNDAMENT ODPOWIEDZIALNOŚCI SPOŁECZNEJ
RZĄDU W POLSCE**

1.1. Rachunkowość sektora finansów publicznych w Polsce.....	12
1.1.1. Pojęcie i zakres sektora finansów publicznych.....	12
1.1.2. Pojęcie rachunkowości sektora finansów publicznych.....	23
1.1.3. Regulacje prawne rachunkowości sektora finansów publicznych.....	33
1.1.4. Funkcje i zasady rachunkowości sektora finansów publicznych.....	39
1.1.5. Statystyka gospodarcza jako źródło danych o sektorze finansów publicznych.....	48
1.2. Odpowiedzialność społeczna rządu.....	52
1.2.1. Znaczenie i obszary odpowiedzialności.....	52
1.2.2. Pojęcie i rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu.....	57
1.2.3. Koncepcja dobrego rządzenia a odpowiedzialność społeczna rządu.....	62
1.3. Podsumowanie.....	68

W rozdziale pierwszym omówiono podmiot rozprawy, którym jest sektor finansów publicznych w Polsce. W tym celu scharakteryzowano pojęcia i zakres sektora publicznego, sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego oraz przyjęto na potrzeby niniejszej rozprawy zakres podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce.

W dalszej części rozdziału zaprezentowano również obszar badawczy rozprawy, którym jest system rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce. Podjęcie się tej prezentacji wynikało z faktu, że sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, co stanowi przedmiot niniejszej rozprawy, wymaga sprawnie funkcjonującego systemu rachunkowości. W związku z tym omówiono tradycyjne i współczesne definicje rachunkowości oraz uporządkowano pojęcia rachunkowości sektora publicznego, rachunkowości sektora finansów publicznych oraz rachunkowości budżetowej. W zakresie obszaru badawczego rozprawy podjęto także próbę uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy w Polsce obowiązują jednolite podstawy prawne rachunkowości dla podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych. Ponadto dokonano szczegółowej identyfikacji zasad i funkcji obowiązujących w systemie rachunkowości. Uznano bowiem, iż od stopnia stosowania zasad rachunkowości przez podmiot gospodarczy zależy sprawność funkcjonowania systemu rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce oraz stopień spełnienia funkcji przez ten system rachunkowości. Wskazano także, że poza systemem ewidencyjno-informacyjnym jakim jest system rachunkowości sektora finansów publicznych, w Polsce funkcjonuje odrębne źródło informacji o tym sektorze w postaci statystyki gospodarczej.

W ostatniej części rozdziału pierwszego podjęto wstępne rozważania w zakresie problemu badawczego. Przedstawiono kwestię odpowiedzialności społecznej rządu, która stanowi element dobrego rządzenia. Stwierdzono, że fundamentem dla skutecznego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej jest sprawnie funkcjonujący system rachunkowości. W związku z powyższym przedstawiono istotę pojęcia odpowiedzialności, podjęto próbę zdefiniowania pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu, a ponadto omówiono koncepcje dobrego rządzenia.

Powyższe rozważania stanowią jednocześnie realizację celów cząstkowych rozprawy w postaci określenia pojęcia i zakresu sektora finansów publicznych w Polsce, uporządkowania pojęć w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce, przedstawienia regulacji prawnych rachunkowości stosowanej w podmiotach gospodarczych sektora finansów publicznych w Polsce, omówienia funkcji i zasad rachunkowości sektora finansów publicznych, omówienia pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu jako podstawowej przesłanki sprawozdawczości społecznej w Polsce, wykazania, że rachunkowość sektora finansów publicznych jest fundamentem odpowiedzialności społecznej rządu.

1.1. Rachunkowość sektora finansów publicznych w Polsce

1.1.1. Pojęcie i zakres sektora finansów publicznych

W literaturze przedmiotu dokonuje się na ogół podziału podmiotów gospodarczych na podmioty należące do jednego z trzech sektorów: sektora prywatnego, sektora publicznego oraz sektora społecznego. Do sektora prywatnego zalicza się te podmioty gospodarcze, których działalność jest nastawiona na zysk i wzrost wartości przedsiębiorstwa. Do sektora publicznego zalicza się z kolei te podmioty gospodarcze, których istnienie w danym państwie jest obligatoryjne z punktu widzenia realizowanych przez państwo funkcji. Natomiast do sek-

tora społecznego zalicza się te podmioty gospodarcze, które tworzone są z woli obywateli, czyli tzw. organizacje społeczne, w tym organizacje użyteczności publicznej i organizacje pozarządowe zwane organizacjami non-profit (trzeci sektor).

Podmiotem niniejszej rozprawy jest sektor finansów publicznych w Polsce. W celu zdefiniowania sektora finansów publicznych w Polsce najpierw należy przedstawić pojęcie „sektor publiczny”. W praktyce często utożsamia się znaczenie tego pojęcia z państwem. Nie jest to podejście prawidłowe, ponieważ sektor publiczny jest jednym z trzech sektorów gospodarki państwa oprócz sektora prywatnego i sektora społecznego. Pojęcie sektor publiczny zawiera się więc w szerszym pojęciu jakim jest państwo.

W literaturze przedmiotu pojęcie „sektor publiczny” jest definiowane bardzo różnie. Poniżej przedstawiono najczęściej spotykane definicje tego terminu.

Według J. E. Stiglitz’a¹ rząd za pomocą sektora publicznego może wpływać na społeczeństwo. Zgodnie z tym rozumieniem można stwierdzić, że sektor publiczny jest narzędziem, którym rząd posługuje się w celu zagwarantowania prawidłowo funkcjonującej organizacji społecznej jaką jest państwo.

Ponadto sektor publiczny jest też definiowany przez wskazanie podmiotów gospodarczych o określonej formie organizacyjno-prawnej należących do zakresu działania tego sektora, tzw. delimitacja sektora publicznego. Jednakże ze względu na to, że zakres sektora publicznego, a więc rodzaje podmiotów należących do tego sektora, jest odmienny w różnych państwach, na świecie nie ma jednolitej definicji tego pojęcia. Różnorodność tych definicji wynika z odmiennej organizacji struktur rządowych i samorządowych w poszczególnych państwach.

Słownik Collinsa definiuje sektor publiczny jako tę część gospodarki, która dotyczy transakcji dokonywanych przez podmioty gospodarcze sektora publicznego będące pod kontrolą rządu. Rząd czerpie dochody z podatków i innych przychodów i w ten sposób wpływa na funkcjonowanie gospodarki wydając środki pieniężne i podejmując różne decyzje inwestycyjne, a przez swą kontrolę, na przykład przez sprawowanie polityki monetarnej i fiskalnej, rząd wpływa na wydatki i decyzje inwestycyjne innych sektorów gospodarki”².

¹ Por. J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2004, s. 4-6.

² Ch. Pas, B. Lowes, L. Davies, *Collins Reference Dictionary: Economic*, London and Glasgow, 2000, s. 439 i 440.

Sektor publiczny określa się także jako część gospodarki, która jest finansowana ze środków publicznych w celu realizacji zadań państwowych³. Takie ujęcie sektora publicznego rodzi z kolei pytanie o zakres środków publicznych oraz o sprecyzowanie terminu „zadania państwowe”. Dowolność w tym obszarze daje stosunkowo duże możliwości w ujmowaniu sektora publicznego⁴.

Z kolei W. A. Nowak definiuje sektor publiczny jako sferę własności publicznej. Twierdzi on, że w praktyce zarządzania i regulacji wielu państw, do wyodrębniania sektora publicznego, stosuje się kryterium własności środków produkcji. Odnosi się to zwłaszcza do państw obszaru języka angielskiego, gdzie sektor publiczny jest określany jako ta część gospodarstwa krajowego, która w całości albo w przeważającej części stanowi własność centralnych lub lokalnych organów rządowych bądź samorządowych oraz funkcjonuje pod ich kierownictwem⁵.

W związku z powyższym można stwierdzić, że w literaturze przedmiotu można spotkać różne pojmowanie pojęcia „sektor publiczny”, w zależności od przyjętego kryterium wyodrębnienia tego sektora. W tabeli 1 przedstawiono omówione wcześniej ujęcia terminu „sektor publiczny” według kryteriów wyodrębnienia tego sektora.

Jak już stwierdzono podmiotem niniejszej rozprawy jest sektor finansów publicznych w Polsce. Choć powszechnie na świecie zastosowanie ma termin „sektor publiczny” to jednak w Polsce z pojęciem tym nierozzerwalnie łączy się i jest używane określenie „sektor finansów publicznych”, które zawęża zakres podmiotów zaliczanych do sektora publicznego. Terminu „sektor finansów publicznych” użyto w Polsce po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 26 listopada 1998 roku⁶. Określenie to zastąpiło stosowane uprzednio pojęcie „sfery budżetowej” obejmującej część instytucji zarządzających majątkiem publicznym i wykonujących zadania publiczne. Bardziej precyzyjne określenie zakresu sektora finansów publicznych wprowadzono w roku 2001 w wyniku nowelizacji ustawy o finansach publicznych⁷.

³ J. Kleer, *Koncepcja modelu sektora publicznego i wzajemnych relacji między sektorem dóbr publicznych i sektorem dóbr prywatnych*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Kleera: Sektor publiczny w Polsce i na świecie między upadkiem i rozkwitem, Wydawnictwo CedeWu, Warszawa 2005, s. 62.

⁴ Por. A. Niedzielski, *Rachunek przepływów dla szerokiej definicji sektora publicznego w Polsce w latach 1995-1997. Porównanie z rządowym ujęciem sektora*, Nr 21/1998, Wydanie II, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 1998, s. 9 i 10.

⁵ W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego Koncepcje metody uwarunkowania*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1998, s. 9-11

⁶ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 1998 nr 155 poz. 1014).

⁷ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, Dz.U. 2001 nr 102 poz. 1116.

Tabela 1 Syntetyczne ujęcie terminu „sektor publiczny” według kryteriów wyodrębnienia tego sektora

Ujęcie syntetyczne	Kryterium wyodrębnienia sektora publicznego
Sektor publiczny jako narzędzie organizowania życia społecznego	Instrumentalne
Sektor publiczny jako grupa precyzyjnie określonych podmiotów	Podmiotowe (forma organizacyjno-prawna jednostki)
Sektor publiczny jako grupa podmiotów, które świadczą określone dobra publiczne i społeczne	Przedmiotowe
Sektor publiczny jako część gospodarki, która finansowana jest ze środków publicznych w celu realizacji zadań państwowych	Zadań państwowych
Sektor publiczny jako sfera własności publicznej	Własności środków publicznych

Źródło: Opracowanie własne.

Ostatecznie, w wyniku kolejnych nowelizacji prawa, według ustawy o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.⁸ do sektora finansów publicznych zaliczono:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały,
- 2) gminy, powiaty i samorząd województwa, zwane dalej „jednostkami samorządu terytorialnego”, oraz ich związki,
- 3) jednostki i zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,
- 4) państwowe i samorządowe fundusze celowe,
- 5) państwowe szkoły wyższe,
- 6) jednostki badawczo-rozwojowe,
- 7) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 8) państwowe i samorządowe instytucje kultury,
- 9) Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze,

⁸ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2005 nr 249 poz. 2104, z późn. zm., art. 4 ust. 1.

10) Narodowy Fundusz Zdrowia,

11) Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,

12) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków oraz spółek prawa handlowego.

W przedmiotowej ustawie wprowadzono jednocześnie podział sektora finansów publicznych na trzy podsektory, którymi są:

1) podsektor rządowy, który obejmuje organy władzy publicznej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały, organy administracji rządowej, Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne oraz inne jednostki, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest organ administracji rządowej albo inna jednostka zaliczana do podsektora rządowego,

2) podsektor samorządowy, który obejmuje jednostki samorządu terytorialnego, ich organy i związki oraz jednostki organizacyjne, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest jednostka samorządu terytorialnego,

3) podsektor ubezpieczeń społecznych obejmujący Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz zarządzane przez nie fundusze⁹.

Definicja sektora finansów publicznych zawarta w ustawie o finansach publicznych jest poprawna i spełnia swą podstawową funkcję przez precyzyjne wskazanie jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych i tym samym dzięki tej definicji można oddzielić podmioty tego sektora od reszty gospodarki. Dzięki zastosowaniu kryterium formy organizacyjno-prawnej jednostki otrzymujemy definicję, na podstawie której można łatwo ustalić, czy konkretna jednostka jest zaliczana do sektora finansów publicznych, czy też nie.

W związku z powyższym sektor finansów publicznych należy pojmować jako zbiór wszystkich państwowych i komunalnych osób prawnych (ze Skarbem Państwa włącznie) oraz nieposiadających osobowości prawnej jednostek organizacyjnych podległych organom władzy publicznej (państwowym i samorządowym)¹⁰. Ujęcie takie wysuwa na pierwszy plan kwestie własności i podległości. Za sektor publiczny należy uważać wszystkie te jednostki, które albo stanowią własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego oraz te

⁹ Ibidem, art. 4 ust. 2.

¹⁰ E. Malinowska, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2002, s. 5.

jednostki (podmioty), które choć formalnie nie stanowią własności wymienionych powyżej publicznych osób prawnych podlegają organom władzy państwowej i samorządowej¹¹.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że według polskich regulacji prawnych do zakresu podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych nie zalicza się przedsiębiorstw, banków oraz spółek prawa handlowego¹². Jest to zbieżne z pojęciem „general government”, które jest odpowiednikiem sektora finansów publicznych, stosowanym – zgodnie ze standardami rekomendowanymi przez Organizację Narodów Zjednoczonych i Unię Europejską – w międzynarodowej statystyce finansowej i w rachunkach narodowych¹³. Sektor „general government” obejmuje budżet państwa, budżety samorządów terytorialnych oraz system finansowania ubezpieczeń społecznych, a także tzw. przedsiębiorstwa resortowe oraz instytucje niekomercyjne finansowane głównie i faktycznie kontrolowane przez organy rządowe i samorządowe¹⁴. Do sektora „general government” nie zalicza się natomiast stanowiących własność publiczną (państwową lub samorządową) jednostek komercyjnych, którymi są przedsiębiorstwa, banki itp¹⁵.

Powyższe interpretacje pojęcia „sektor finansów publicznych” są także zbieżne z wytycznymi zawartymi w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych¹⁶ publikowanymi przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych¹⁷. Zgodnie z tymi standardami podmiotem sprawozdawczym są jednostki sektora publicznego inne niż biznesowe jednostki rządowe. Do grupy biznesowych jednostek rządowych zaliczono te podmioty państwowe, które prowadzą działalność gospodarczą na takich samych zasadach, jak podmioty prywatne lub częściowo są zobowiązane do świadczenia określonych usług na rzecz społeczeństwa bez opłaty za nie lub

¹¹ L. Bielówka, T. Kostrzewa, *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych*, w pracy zbiorowej pod red. W. Gabrusewicz: *Rachunkowość finansowa - część II - rachunkowość dla zaawansowanych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008, s. 505 i 510.

¹² Por. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r., op. cit., art. 4 ust. 1 pkt 12.

¹³ Terminem „rachunki narodowe” określa się system statystycznego pomiaru i analizy procesów tworzenia i podziału (wykorzystania) dochodu narodowego.

¹⁴ Por. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Wydawnictwo prawnicze LexisNexis, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 32-35.

¹⁵ Por. A. Wernik, *Deficyty budżetowe i metody ich liczenia*, Kancelaria Sejmu - Biuro Studiów i Ekspertyz, Ekspertyza nr 239, Warszawa 2001, s. 5.

¹⁶ Por. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych (ang. International Public Sector Accounting Standards, w skrócie IPSAS). W literaturze przedmiotu można także spotkać następujące tłumaczenie: międzynarodowe standardy rachunkowości sektora publicznego.

¹⁷ Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych (ang. International Public Sector Accounting Standards Board, w skrócie IPSASB). W literaturze przedmiotu można także spotkać następujące tłumaczenie: Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

po obniżonych cenach¹⁸. Wśród tego typu jednostek znajdują się instytucje finansowe, podmioty handlowe czy przedsiębiorstwa świadczące usługi publiczne. Do jednostek tych zastosowanie mają międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej¹⁹ publikowane przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości²⁰.

Jednakże poza terminami „sektor publiczny” oraz „sektor finansów publicznych” w Polsce stosuje się też pojęcie „sektor budżetowy”. Zakres podmiotowy sektora budżetowego określony został w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.). W paragrafie pierwszym tego „rozporządzenia” wskazuje się, że rozporządzenie to określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla:

- 1) budżetu państwa,
- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) jednostek budżetowych,
- 4) zakładów budżetowych,
- 5) gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz
- 6) jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Z powyższego wynika, że przepisy „rozporządzenia” mają zastosowanie do niektórych jednostek sektora finansów publicznych określonych w punktach 1-3 zakresu podmiotowego określonego w artykule 4 ustawy o finansach publicznych. Takie jednostki, jak na przykład Biblioteka Narodowa, publiczne szkoły wyższe, zakłady opieki zdrowotnej²¹ i wiele innych są zaliczane do sektora finansów publicznych²², lecz nie dotyczą ich szczególne zasady rachunkowości i plany kont zawarte w „rozporządzeniu” a dotyczące podmiotów sektora budżetowego²³.

¹⁸ Por. B. Wieliczko, *Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora publicznego*, Rachunkowość budżetowa, nr 7/2005, Infor 2005.

¹⁹ Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (ang. International Financial Reporting Standards, w skrócie IFRSs).

²⁰ Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Board, w skrócie IASB).

²¹ Por. T. Kostrzewa, *Regulacje prawne rachunkowości publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, w pracy zbiorowej pod. red. Marii Hass-Symotiuik, *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, Szczecin 2005. s. 159-167.

²² Księgi rachunkowe innych jednostek są prowadzone w oparciu o ustawę o rachunkowości i odrębne przepisy określające szczególne zasady rachunkowości w tych jednostkach. Przykładowo w publicznych zakładach opieki zdrowotnej są to: ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 roku o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1991 nr 91 poz. 408 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 roku w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1998 Nr 164, poz. 1194 z późn. zm.).

²³ Por. L. Bielówka, T. Kostrzewa, op. cit., s. 511.

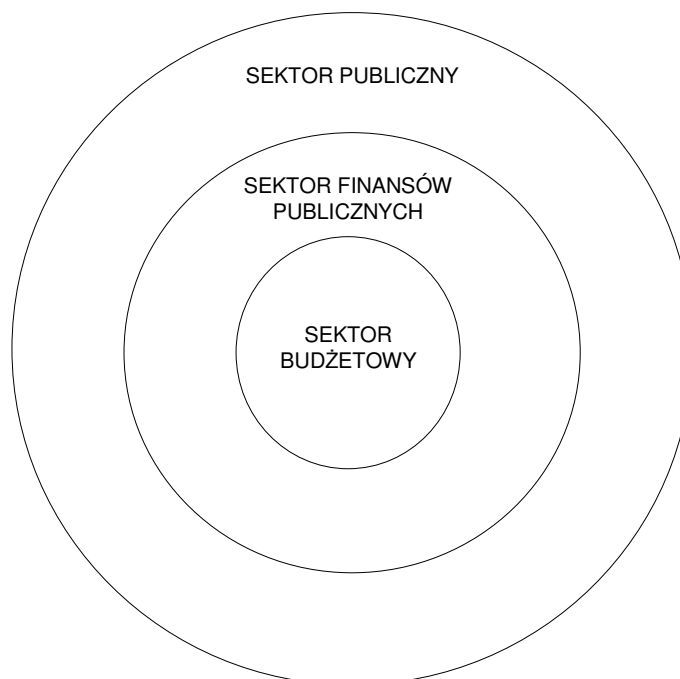
Należy więc stwierdzić, że pojęcie „sektor finansów publicznych” jest pojęciem węższym od pojęcia „sektor publiczny”. Różnica między zakresem podmiotowym tych pojęć wynika z faktu, że do podmiotów sektora finansów publicznych nie zalicza się przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego. Tak zakreślony zakres podmiotów sektora finansów publicznych jest zawarty w ustawie o finansach publicznych oraz jest zbieżny z zakresem podmiotowym sektora „general government” stosowanym na potrzeby międzynarodowej statystyki finansowej i w rachunkach narodowych, a także z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Pojęcie „sektor budżetowy” jest natomiast węższy od pojęcia „sektor finansów publicznych”. Opisane zależności przedstawiono na schemacie 1. Natomiast na schemacie 2 przedstawiono szczegółowy zakres omawianych sektorów według podmiotów należących do danego sektora.

Tak więc na potrzeby niniejszej rozprawy przyjęto, że zakres podmiotowy sektora finansów publicznych jest zgodny z brzmieniem wynikającym z ustawy o finansach publicznych, a ponadto w dalszej części rozprawy używane będzie pojęcie „sektor finansów publicznych” jako podmiot skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Poza tym można stwierdzić, że obecnie w Polsce stosuje się precyzyjną definicję sektora finansów publicznych, która jest zawarta w ustawie o finansach publicznych. Fakt ten ma poważne implikacje praktyczne ponieważ od tego, które podmioty uważamy za należące do sektora finansów publicznych zależy bowiem czy regulacje dotyczące funkcjonowania tego sektora, a w szczególności przepisy odnoszące się do:

- 1) zasad gromadzenia środków publicznych,
 - 2) zasad dokonywania wydatków publicznych,
 - 3) rachunkowości i sprawozdawczości,
 - 4) parlamentarnej kontroli nad gospodarką środkami publicznymi i mieniem publicznym
- obowiązują we wszystkich instytucjach, których działalność finansowana jest środkami publicznymi. Bez objęcia przepisami wszystkich tych instytucji niemożliwe jest zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych, które są warunkiem sprawnego i efektywnego działania sektora finansów publicznych. To z kolei może przełożyć się na sprawowanie przez społeczeństwo faktycznej, a nie tylko formalnej kontroli sposobu, w jakim organy władzy publicznej posługują się powierzonymi im aktywami – majątkiem i środkami finansowymi.

Schemat 1 Zależności między sektorem publicznym, sektorem finansów publicznych oraz sektorem budżetowym



Źródło: Opracowanie własne.

Delimitacja sektora finansów publicznych jest istotna, ponieważ rząd za pomocą sektora finansów publicznych, a więc jasno sprecyzowanych podmiotów tego sektora pełni określone funkcje wobec społeczeństwa, za których realizację jest odpowiedzialny. Funkcje te z kolei są pełnione przez dostarczenie społeczeństwu za pomocą sektora finansów publicznych określonych dóbr i usług. Należy przy tym dodać, że w kontekście świadczonych dóbr i usług sektor prywatny nie może być w pełni konkurencyjny w stosunku do sektora finansów publicznych. Chodzi tu głównie o dobra publiczne i dobra społeczne. Dobra publiczne to takie, o które nie trzeba rywalizować ani nie można nikogo wykluczyć z ich konsumpcji (np. powietrze, krajobraz, bezpieczeństwo itp.). Według J. Kleera²⁴, do czystych dóbr publicznych, których świadczenie pozostaje w gestii sektora finansów publicznych, i nie powinny być zlecane sektorowi prywatnemu zalicza się: kompleks obronno-wojskowy, ład prawno-instytucjonalny, sferę bezpieczeństwa wewnętrznego oraz ochronę własności i wolności jednostki.

²⁴ J. Kleer, op. cit., s. 271-290.

Schemat 2 Szczegółowy zakres podmiotowy sektora publicznego, sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego

<input type="checkbox"/> gminy, powiaty i samorząd województwa, zwane „jednostkami samorządu terytorialnego”, i ich związki, <input type="checkbox"/> jednostki i zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, <input type="checkbox"/> jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (placówki)	Sektor budżetowy		
<input type="checkbox"/> organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały, <input type="checkbox"/> państwowe i samorządowe fundusze celowe, <input type="checkbox"/> państwowe szkoły wyższe, <input type="checkbox"/> jednostki badawczo-rozwojowe, <input type="checkbox"/> samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, <input type="checkbox"/> państwowe i samorządowe instytucje kultury, <input type="checkbox"/> Zakład Ubezpieczeń Społecznych, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze, <input type="checkbox"/> Narodowy Fundusz Zdrowia, <input type="checkbox"/> Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, <input type="checkbox"/> inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego		Sektor finansów publicznych	Sektor publiczny
<input type="checkbox"/> inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, w postaci przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego.			

Źródło: Opracowanie własne.

Z kolei dobra społeczne stanowią dobra, które pod względem charakteru, a także konsumpcji mogą być prywatne²⁵, ale na skutek prowadzonej polityki społeczno-gospodarczej rządu mogą mieć również charakter publiczny. Do dóbr społecznych można zaliczyć edukację, ochronę zdrowia, ochronę środowiska, infrastrukturę społeczną i gospodarczą, badania i rozwój czy pomoc socjalną.

Jak już stwierdzono dobra publiczne i dobra społeczne są produktami, które powinny oferować podmioty sektora finansów publicznych w ramach realizowanych przez rząd określonych funkcji²⁶, do których należy zaliczyć między innymi takie funkcje jak:

²⁵ Dobra prywatne to dobra zaspokajające potrzeby konkretnych osób, o dużym zróżnicowaniu ilościowym i jakościowym itp., ich posiadanie zależy głównie od posiadanych dochodów, majątku, miejsca zamieszkania itd.

²⁶ Przyjęto, że funkcje te ma realizować rząd, który jest za ich realizację odpowiedzialny. Jednakże w literaturze często przypisuje się te funkcje państwu używając terminu „funkcje państwa”. Ponadto w literaturze nie ma zgody co do tego, ile i jakie są to funkcje.

1) redystrybucyjną, która polega na redystrybucji dochodu, a w związku z tym także łagodzeniu sprzeczności w podziale dochodów między grupami społecznymi i regionami, w celu zapewnienia większej sprawiedliwości lub złagodzenia ubóstwa w społeczeństwie; przez redystrybucję dochodu należy rozumieć zasoby powierzone rządowi przez społeczeństwo w postaci podatków i innych obciążeń,

2) stabilizacyjną, dotyczącą łagodzenia wahań koniunkturalnych, polegająca na prowadzeniu polityki makroekonomicznej, której celem jest stabilizacja cyklu gospodarczego, dążenie do pełnego zatrudnienia i stabilnych cen²⁷,

3) adaptacyjną, polegającą na inicjowaniu i stymulowaniu procesów dostosowawczych (np. między działaniami gospodarki lub regionami czy też do występujących wymogów w Unii Europejskiej)²⁸,

4) alokacyjną, dotyczącą łagodzenia ujemnych skutków żywiołowego działania mechanizmu rynkowego, polega na korekcie niewydajnej alokacji środków produkcji w sytuacji wystąpienia niedomogów rynku (w wypadku dóbr publicznych i społecznych), korekta może dokonywać się przez nakładanie podatków i odpowiednią politykę wydatków,

5) instytucjonalną, polegającą na stworzeniu prawnej i instytucjonalnej infrastruktury umożliwiającej sprawne funkcjonowanie rynków i publiczne podejmowanie decyzji; infrastruktura taka powinna obejmować między innymi prawo własności, przepisy zapobiegające oszustwom, przepisy regulujące honorowanie umów, rzetelną informację gospodarczą i stabilny system finansowy,

6) koordynacyjną, polegającą na porządkowaniu celów, działań oraz oddziaływanie na koncentrowanie wysiłków różnych podmiotów na realizację celów zgodnych z interesem ogólnospołecznym.

Realizacja powyższych funkcji społecznych i gospodarczych powinna natomiast zagwarantować dobrobyt społeczny²⁹.

Realizowane przez rząd za pomocą sektora finansów publicznych ważne funkcje gwarantujące dobrobyt społeczny, a także brak konkurencyjności sektora rynkowego w zakresie świadczonych dóbr i usług w stosunku do sektora finansów publicznych oznacza, że w najbliższym czasie nie można liczyć na bardziej odczuwalne ograniczenie działalności sektora

²⁷ Por. B. Kożuch, *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004, s. 64 i 65.

²⁸ M. Chamaj, M. Żmigrodzki, *Teoria partii politycznych*, Wydawnictwo Morspol, Lublin 2001, s. 46.

²⁹ Kwestia dobrobytu społecznego jest przedmiotem rozważań polityki społecznej państwa. Dobrobyt społeczny to stan wysokiego zaspokojenia potrzeb ludności: głównie bytowych (materialnych) ale i związanych ze zdrowiem, wykształceniem, czasem wolnym, miejscem zamieszkania. Por. M. Starczewska-Krzysztosek, *Sektor publiczny a sektor prywatny - kierunki i siła zmian*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Kleera, *Sektor publiczny w Polsce i na Świecie*, Wydawnictwo CeDeWu.pl, Warszawa 2005, s. 126 i 127.

finansów publicznych na świecie. Obecnie sektor finansów publicznych zajmuje bardzo silną pozycję w gospodarce państw Unii Europejskiej (silniejszą niż w Stanach Zjednoczonych). Według badań przeprowadzonych w roku 2002 przez A. Karpińskiego oraz S. Paradysza³⁰ w najbardziej syntetycznym ujęciu, można oszacować, że w sektorze finansów publicznych w państwach Unii Europejskiej (wówczas w składzie piętnastu państw) pracowało około 16,0% całości zatrudnienia w tych państwach ogółem. Co szósty zatrudniony pracował więc w sektorze finansów publicznych. Poza tym w Unii Europejskiej jako całości udział tego sektora jest najwyższy na świecie wśród państw o gospodarce rynkowej (nie licząc państw postsocjalistycznych, gdzie na przykład w Polsce w tym czasie w sektorze finansów publicznych pracowało około 26% społeczeństwa).

1.1.2. Pojęcie rachunkowości sektora finansów publicznych

Różnorodność funkcji realizowanych przez rząd za pomocą sektora finansów publicznych oraz wysoka ranga tego sektora wymaga utrzymywania sprawnego systemu informacyjnego gwarantującego szybko, jawną i przejrzystą informację. Takim system informacyjnym jest system rachunkowości. Określenie rachunkowości jako systemu oznacza, że rachunkowość jest układem określonych zasad wynikających ze specyficznych sposobów obserwacji, pomiaru i rejestrowania zdarzeń gospodarczych. Sprawne funkcjonowanie systemu rachunkowości jest natomiast uwarunkowane właściwym wykorzystaniem tych zasad, które zresztą powszechnie przyjęte są w praktyce rachunkowości. Dzięki temu system ma umożliwić efektywne realizowanie określonych funkcji rachunkowości, a przez to także odpowiednią organizację i kontrolę sposobu realizacji funkcji sektora finansów publicznych.

Jak już stwierdzono, obszarem badawczym w tej rozprawie jest rachunkowość sektora finansów publicznych. Jest to jeden z rodzajów rachunkowości występujących w literaturze przedmiotu, oprócz rachunkowości ubezpieczeniowej, rachunkowości bankowej i innych rodzajów rachunkowości. Jednak niezależnie od rodzajów rachunkowości jej charakter jest taki sam, a więc jest to system ewidencyjno-informacyjny. Dlatego przedstawienie definicji rachunkowości sektora finansów publicznych zostanie poprzedzone omówieniem tradycyjnych i współczesnych definicji rachunkowości funkcjonujących w literaturze przedmiotu.

³⁰ A. Karpiński, S. Paradysz, *Sektor publiczny w krajach Unii Europejskiej*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Kleera: *Sektor publiczny w Polsce i na Świecie, między upadkiem a rozkwitem*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2005, s. 77 i 78.

W literaturze przedmiotu mimo wielu sformułowań pojęcia rachunkowości definicje traktują rachunkowość bardzo podobnie, czyli przede wszystkim jako system ewidencyjno-informacyjny. Można jednakże rozróżnić podział tych definicji na definicje tradycyjne i definicje współczesne. Różnica polega na tym, że definicje tradycyjne definiują rachunkowość w ujęciu retrospektywnym, a współczesne definicje rachunkowości poszerzają ten zakres o ujęcie prospektywne oraz nadają rachunkowości funkcję decyzyjną.

W ujęciu tradycyjnym rachunkowość określa się jako systemem pomiaru, opisu, prezentacji i interpretowania działalności gospodarczej. Podstawowy jej cel to dostarczanie informacji finansowych o działalności przedsiębiorstwa³¹.

Według S. Skrzywana, „rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentacji i interpretowania wyrażonych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej³²”.

T. Żyznowski określa rachunkowość jako system ciągłego w czasie przetwarzania danych wynikających z dowodów, prezentowania i interpretowania wyrażonych wartościowo zdarzeń i procesów zachodzących w wyodrębnionych organizacyjnie i majątkowo jednostkach³³.

Według E. Burzym, rachunkowość jest „uniwersalnym, elastycznym, podmiotowym systemem informacyjno-kontrolnym, zdeterminowanym metodą bilansową, która jest nierozdzielnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków między podmiotami gospodarczymi³⁴”.

Również K. Czubakowska i K. Winiarska uważają, że „uniwersalnym systemem informacyjnym jest rachunkowość, która za pomocą specyficznych metod odzwierciedla proces powstawania, podziału i przepływu składników majątku i źródeł ich pochodzenia w jednostkach gospodarczych oraz wynikające stąd procesy kształtujące wyniki finansowe³⁵”.

Należy stwierdzić, że w powyższych definicjach używane są typowe pojęcia mające zastosowanie w sektorze prywatnym, czyli „jednostka gospodarcza”, „przedsiębiorstwo” czy „działalność gospodarcza”. Jednakże biorąc pod uwagę fakt, że podmioty sektora finansów

³¹ Por. R. F. Meigs, W. B. Meigs, *Financial Accounting*, Mc Graw – Hill Publishing Company, New York 1995, s. 4.

³² S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1968, s. 13 i 14.

³³ T. Żyznowski, *Rachunkowość jednostek gospodarczych część 1*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1995, s. 20.

³⁴ Por. E. Burzym, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998, s. 13.

³⁵ Por. K. Czubakowska, K. Winiarska, *Rachunkowość bez konta*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997, s. 7.

publicznych są także zobligowane do właściwego gospodarowania zasobami oraz podejmują wiele przedsięwzięć, aby zrealizować określone cele, to definicje te można wprost odnieść do podmiotów sektora finansów publicznych.

Ponadto należy zauważyć, że w definicjach tych można wyróżnić szczegółowe etapy od zebrania danych i ich ewidencji do przedstawienia w określonej formie zgromadzonych informacji³⁶. Do etapów tych można zaliczyć:

- 1) gromadzenie danych (w tym obserwacja, pomiar, wycena, ewidencja),
- 2) przetwarzanie danych (w tym rozliczanie i kalkulacja),
- 3) prezentacja wyrażająca się w formie sprawozdawczości.

Przedstawione powyżej definicje ograniczają zakres rachunkowości do ewidencji retrospektywnej i dokonywania rachunków kalkulacyjnych *ex post*. Nawiązują one do tradycyjnego pojmowania rachunkowości, na którą składały się księgowość, rachunek kosztów i sprawozdawczość finansowa³⁷.

Księgowość jest określana często w praktyce jako prowadzenie ksiąg rachunkowych i stanowi część rejestracyjną rachunkowości, budującą bazę danych dla całego systemu informacyjnego. Dostarcza ona danych zarówno dla potrzeb procesów obliczeniowych rachunku kosztów, jak i dla sporządzenia sprawozdań finansowych podmiotu gospodarczego.

Rachunkiem kosztów określa się ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu mających miejsce w podmiocie gospodarczym przez ujęcie i interpretację produktów pracy w przekrojach kosztów własnych. Produkty te mierzone są ilościowo i wartościowo za określony czas celem uzyskania możliwie obszernych informacji potrzebnych dla ustalenia wyników i kierowania jednostką.

Ostatni moduł rachunkowości nazywany sprawozdawczością finansową obejmuje natomiast zestaw informacji wyjściowych z systemu rachunkowości. Informacje te są ściśle określone przepisami prawa, muszą być emitowane na zewnątrz jednostki gospodarczej w określonej formie i na określoną datę.

Wymienione moduły są wydzielone tylko formalnie. Merytorycznie są one ściśle ze sobą powiązane i nie ma żadnego uzasadnienia dla ich samodzielnego funkcjonowania. Powiązania między nimi są tak ścisłe, że stanowią one – zgodnie z podejściem systemowym – podsystemy rachunkowości i nie można traktować ich jako luźno ze sobą powiązanych modułów cząstkowych.

³⁶ Por. T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2004, s. 17

³⁷ Por. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2002, s. 25.

Przez wiele wieków istnienia rachunkowości jej ujęcie tradycyjne zaspokajało potrzeby użytkowników informacji. Przełom lat trzydziestych ubiegłego stulecia w Stanach Zjednoczonych oraz lata czterdzieste w Europie przyniosły zmiany w systemie zarządzania jednostkami gospodarczymi, wyrażające się w decentralizacji procesów podejmowania decyzji. Miały one zasadniczy wpływ na rozwój rachunkowości, która zaczęła wzbogacać się o funkcje i procedury przetwarzania i prezentowania informacji dla potrzeb podejmowania decyzji³⁸. Tradycyjne funkcje sprawozdawcze i kontrolne systemu zostały wzbogacone o różnorodne funkcje analityczne, planistyczne i decyzyjne. Jednocześnie rozszerzył się również zakres przedmiotowy systemu, metody wyceny i formy prezentacji danych.

W związku z powyższym współcześnie rozumiana rachunkowość jest systemem informacji służących użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem. To nowoczesne podejście do rachunkowości nie oznacza deprecjacji jej tradycyjnych części składowych, lecz integruje je z dodatkowymi procedurami rachunkowymi i planistycznymi w skali pojedynczego podmiotu gospodarczego. Rachunkowość współczesna jest zatem wzbogacona o obowiązek zasilania w informacje procesów zarządzania operacyjnego i strategicznego. Poza tradycyjną informacją musi ona zatem dostarczać również dane prospektywne, czyli przydatne w antycypowaniu przyszłości, przy czym zarówno w ujęciu wartościowym, jak i ilościowym³⁹. W związku z tym większość definicji rachunkowości skupia się obecnie przede wszystkim na celu jej prowadzenia, uwypuklając tym samym aspekt informacyjny systemu rachunkowości i przydatność w podejmowaniu decyzji.

W tym kontekście na uwagę zasługuje definicja sformułowana przez W. Brzezina, która brzmi następująco: „Rachunkowość jest szczególnym systemem informacyjnym organizacji gospodarczych o charakterze retro- i prospektywnym, który posiada własny algorytm ustalania i analizy wyniku finansowego w danym okresie czasu oraz sytuacji finansowej w ściśle określonym momencie czasowym”⁴⁰.

Według W. Brzezina, we współczesnej definicji rachunkowości muszą wystąpić następujące elementy:

- 1) rachunkowość jest systemem informacyjnym,

³⁸ Por. J. Turyna, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997, s. 91 i 92, w: M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, op. cit., s. 26.

³⁹ Por. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, op. cit., s. 26.

⁴⁰ W. Brzezina, *Wieloaspektowy charakter rachunkowości*, w pracy zbiorowej: *Rachunkowość zarządcza, teoria i praktyka*, Materiały na konferencję naukową, Szczecin 1999, s. 334.

- 2) utożsamianie tego systemu tylko z ewidencją jest niepotrzebnym zawężaniem rachunkowości,
- 3) rachunkowość jest systemem retro- i prospektywnym,
- 4) rachunkowość służy informacjami w zarządzaniu finansami, a w dalszej kolejności zarządzaniu przedsiębiorstwem jako całością,
- 5) rachunkowość jest praktycznym rachunkiem ekonomicznym.

Podobnie twierdzi A. Jarugowa, która określa rachunkowość jako⁴¹ „system informacyjny, służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedniego i efektywnego zarządzania majątkiem”. Istotą rachunkowości stanowi zatem pomiar i na jego bazie dostarczanie informacji w celu podjęcia decyzji o efektywnej lokacji zasobów i ekwiwalentnym podziale nadwyżki, o zachowaniu kapitału, jego pomnażaniu dzięki osiągniętym zyskom⁴².

K. Sawicki pojmuje rachunkowość jako⁴³ „system gromadzenia i przetwarzania danych dotyczących stanów i procesów kształtujących majątek jednostki gospodarczej w celu dostarczenia informacji ekonomiczno-finansowych”. Podobne rozumienie rachunkowości cechuje również innych autorów, dla których rachunkowość jest „systemem wartościowego pomiaru, opisu, prezentacji i interpretacji działalności gospodarczej. Dostarcza ona informacji o pozycji finansowej jednostki gospodarczej, jej dokonaniach oraz zmianach w sytuacji finansowej jednostki w czasie. Rachunkowość jest więc systemem informacji, służącym użytkownikom do podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych, daje ona również podstawy do rozliczania kierownictwa z odpowiedzialności i efektywności zarządzania powierzonym majątkiem (w definicjach rachunkowości szczególnie mocno akcentowany jest aspekt informacyjny i rozliczeniowy)”,⁴⁴.

Według S. Skrzywana, rachunkowość jest systemem retro- i prospektywnej informacji gospodarczej, który wykorzystuje wycenione w pieniądzu i bilansujące się ogólne i szczegółowe dane liczbowe dla ustalania, planowania i analizy wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej⁴⁵.

⁴¹ A. Jarugowa, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Rafib, Łódź 1993, s. 18.

⁴² Por. A. Jarugowa, *Kierunki zmian w rachunkowości w procesie przechodzenia do gospodarki rynkowej, w: materiały na konferencję: „Problemy adaptacji nowych regulacji w rachunkowości”*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 1991, s. 3.

⁴³ K. Sawicki, *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, praca zbiorowa pod red. K. Sawickiego, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2002, s. 11.

⁴⁴ Por. E. Śnieżek, A. Jaroszczak, B. Mazuchowska, J. Stępień-Andrzejewska, J. Żurawska, *Wprowadzenie do rachunkowości, przykłady, zadania, testy, komentarze*, Wydawnictwo Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2003, s. 3.

⁴⁵ S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1971, s. 20.

Podobnie współczesna definicja rachunkowości stosowana jest przez autorów zagranicznych. Na przykład J.G. Helkamp, L.F. Jmdieke oraz R.E. Smith przyjmują, że „rachunkowość jest to proces pomiaru, rejestracji, klasyfikacji i agregowania informacji finansowych, które są użyteczne w podejmowaniu decyzji. Informacje rachunkowości posiadają charakter finansowy i odzwierciedlają transakcje biznesu wyrażone w pieniądzu”⁴⁶.

Szerokie ujęcie współczesnego rozumienia rachunkowości przedstawił również J. Kloock. Według niego, „Rachunkowość przedsiębiorstwa jest to zinstytucjonalizowany system informacyjny zarządzania, który realistycznie odzwierciedla zdarzenia gospodarcze zachodzące wewnątrz danego podmiotu i uogólnia te zdarzenia w agregaty ujęte w wielkościach pieniężnych dla celów planowania, sterowania, nadzorowania i publikowania w przedsiębiorstwie”⁴⁷.

Według J. L. Evanstona, rachunkowość jest to proces identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji ekonomicznych użytkownikom, umożliwiającą im podejmowanie decyzji opartych na rozpoznaniu ryzyka, które się z tym wiąże⁴⁸.

Z powyższego wynika, że „rachunkowość jest jedna”. Niezależnie od wielu rodzajów rachunkowości jej celem jest ewidencja operacji gospodarczych i wykorzystanie zebranych w ten sposób informacji do efektywnego zarządzania jednostką gospodarczą⁴⁹. Ponadto przedstawione definicje rachunkowości mają także zastosowanie do podmiotów sektora finansów publicznych.

Jednakże w literaturze przedmiotu można spotkać odrębnie formułowane definicje rachunkowości podmiotów funkcjonujących w sektorze finansów publicznych. Przy czym należy zauważyć, że na określenie rachunkowości stosowanej w tych podmiotach stosuje się trzy rodzaje terminów, co ma bezpośredni związek z wyróżnieniem trzech sektorów, tj. sektora publicznego, sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego. W tabeli 2 przedstawiono terminologię stosowaną w literaturze polskiej w celu określenia rachunkowości prowadzonej przez podmioty sektora publicznego, sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego wraz z przypisaniem autorów stosujących te terminy.

W. A. Nowak oraz A. Jaruga stosują termin „rachunkowość sektora publicznego” i twierdzą, że w sektorze publicznym rachunkowość jest elementem kontroli i ochrony mienia pu-

⁴⁶ J.G. Helkamp, L.F. Jmdieke, R.E. Smith, *Principles of Accounting*, wydanie III, New York, Toronto, Singapore 1989, s. 5.

⁴⁷ J. Kloock, *Betriebliches Rechnungswesen*, wydanie II, Koln 1997, s. 3.

⁴⁸ J. L. Evanston, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966, s. 1.

⁴⁹ Efektywność zarządzania podmiotami sektora finansów publicznych wzmacnia się także za pomocą nowych metod zarządzania. W odniesieniu do podmiotów sektora finansów publicznych w wielu państwach na świecie podejmuje się obecnie reformy systemu finansów publicznych przez wdrożenie nowych metod zarządzania (ang. New Public Management, w skrócie NPM), które mają spowodować, że system finansów publicznych będzie bardziej wydajny i przejrzysty.

blicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec polityków oraz wobec społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości. Wymóg odpowiedzialności oznacza konieczność zapewnienia zainteresowanym stronom należytej informacji, w tym przede wszystkim informacji finansowej pochodzącej z rachunkowości. Rachunkowość w sektorze publicznym, tak samo jak w sektorze prywatnym, dostarcza informacji w sprawozdaniach finansowych (przede wszystkim dla użytkowników zewnętrznych) oraz przez ewidencję w ramach rachunkowości zarządczej (dla użytkowników wewnętrznych)⁵⁰.

Tabela 2 Terminologia stosowana w polskiej literaturze przedmiotu w celu określenia rachunkowości prowadzonej przez podmioty sektora finansów publicznych

Pojęcie	Autorzy
Zakres podmiotowy	
<i>Sektor publiczny</i>	
Rachunkowość sektora publicznego	W. A. Nowak, A. Jaruga
<i>Sektor finansów publicznych</i>	
Rachunkowość sektora finansów publicznych	A. Zysnarska, W. Misiąg, T. Kiziukiewicz, L. Bielówka
Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych	
Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych	
<i>Sektor budżetowy</i>	
Rachunkowość budżetowa	M. Augustowska, H. Gajoch, K. Potoczny, K. Winiarska, A. J. Wołoszyn, M. Kaczurak-Kozak
Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej	A. Zysnarska, E. Hellych, B. Bakalarska
Rachunkowość jednostek samorządowych	
Rachunkowość jednostek i zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych	

Źródło: Opracowanie własne.

⁵⁰ Por. W. A. Nowak, op. cit., s. 12.

A. Zysnarska, W. Misiąg, T. Kiziukiewicz i L. Bielówka podobnie definiują rachunkowość stosowaną w podmiotach sektora finansów publicznych, lecz stosują inne terminy, tj. „rachunkowość sektora finansów publicznych” lub ponadto dodają słowo „jednostek” i wówczas używają terminów „rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych” lub „rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych”.

Rozważając z kolei, który termin jest bardziej właściwy, a więc czy „rachunkowość sektora publicznego” czy „rachunkowość sektora finansów publicznych” to właściwym wydaje się ten drugi termin. Wynika to z faktu, że w zakresie podmiotowym sektora finansów publicznych nie zawierają się takie podmioty jak przedsiębiorstwa, banki oraz spółki prawa handlowego, które działają według zasad rachunkowości stosowanych w sektorze prywatnym. Tak więc mając na uwadze odrębne zasady rachunkowości stosowane w podmiotach sektora finansów publicznych to lepiej odnosić pojęcie rachunkowości tylko do tych podmiotów (rachunkowość sektora finansów publicznych), a rachunkowość przedsiębiorstw, banków oraz spółek prawa handlowego rozpatrywać odrębnie. Rozważania można prowadzić dalej i zastanawiać się czy stosować termin „rachunkowość sektora finansów publicznych” czy też uwzględnić dodatkowo słowa „podmiotów”, „jednostek” czy też „podmiotów gospodarczych”, „jednostek gospodarczych” i stosować termin „rachunkowość podmiotów gospodarczych (jednostek gospodarczych) sektora finansów publicznych”. Mając na uwadze dążenie wielu państw na świecie do ujednoczenia rachunkowości podmiotów w „całym” sektorze finansów publicznych, na przykład przez wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, bardziej właściwy wydaje się termin „rachunkowość sektora finansów publicznych”, gdyż taki termin sugeruje, że w „całym” sektorze finansów publicznych zastosowanie mają te same regulacje rachunkowości jednakże „cały” sektor finansów publicznych tworzony jest przez podmioty gospodarcze tego sektora, więc używanie obu terminów w niniejszej rozprawie przyjęto jako właściwe.

K. Potoczny używa terminu „rachunkowość budżetowa” i twierdzi, że podstawowym zadaniem rachunkowości budżetowej jest dostarczanie danych liczbowych o wykonaniu planów finansowych jednostek i zakładów budżetowych, środków specjalnych gospodarstw pomocniczych i funduszy celowych oraz o wykonaniu budżetu, niezbędnych do kontroli, analizy oraz planowania, a także do podejmowania decyzji gospodarczych⁵¹.

Taką samą terminologię stosują także M. Augustowska, H. Gajoch, K. Potoczny, K. Wiñarska, A.J. Wołoszyn czy M. Kaczurak-Kozak. Pozostając ponadto w zakresie sektora bu-

⁵¹ K. Potoczny, *Rachunkowość budżetowa*, Wydawnictwo Empi2, Poznań 2001, s. 7.

dżetowego niektórzy autorzy tacy jak A. Zysnarska, E. Hellich, B. Bakalarska rozpatrują rachunkowość w odniesieniu wprost do wybranych podmiotów sektora budżetowego i używają wówczas takich terminów jak: „Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej”, „Rachunkowość jednostek samorządowych” czy „Rachunkowość jednostek i zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych”.

Nawiązując zatem do zakresu sektora budżetowego, można stwierdzić, że rachunkowość budżetu państwa, budżetów samorządu terytorialnego, rachunkowość jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, a także rachunkowość zakładów budżetowych i organów podatkowych stanowi wyodrębnioną część systemu rachunkowości całego sektora finansów publicznych i jest określana najczęściej mianem rachunkowości budżetowej.

Rachunkowość budżetowa ma odzwierciedlać przepływy środków pieniężnych związane z wykonaniem budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wydaje się więc, że w tym zakresie dominuje konwencja kasowa pomiaru danych⁵². Nie należy jednak utożsamiać rachunkowości budżetowej jedynie ze stosowaniem konwencji kasowej i z realizowaniem budżetu, ponieważ rachunkowość jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, a także rachunkowość zakładów budżetowych i organów podatkowych, które to podmioty należą do sektora budżetowego, bazuje także na konwencji memoriałowej. Można jednakże najogólniej stwierdzić, że rachunkowość budżetowa jest systemem gromadzenia danych, ich przetwarzania i prezentacji informacji w mierniku pieniężnym dla odzwierciedlenia całokształtu zjawisk związanych z wykonaniem budżetu. Informacje te umożliwiają analizę, ocenę i kontrolę wykonania budżetu, realizacji planów finansowych, a także sytuacji majątkowej i finansowej jednostek sektora budżetowego.

Powyższe ma także potwierdzenie w *Leksykonie Rachunkowości*, w którym rachunkowość budżetową zdefiniowano jako rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych, której zadaniem jest dostarczenie informacji o wykonaniu budżetu, a także planów finansowych i sytuacji majątkowej państwowych i gminnych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych⁵³.

Podobnie w *Małej Encyklopedii rachunkowości* rachunkowość budżetową definiuje się jako system liczbowego odzwierciedlenia, wyrażonych w jednostkach pieniężnych procesów dotyczących wykonania budżetu. Jej przedmiotem jest więc całokształt zjawisk związanych z dokonywaną za pośrednictwem budżetu akumulacją oraz rozdziałem i zużyciem środków pieniężnych. Głównym jej celem jest dostarczenie danych liczbowych niezbędnych do

⁵² Zagadnienie konwencji pomiarowych zostanie omówione w rozdziale drugim niniejszej rozprawy.

⁵³ E. Nowak, *Leksykon rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1996, s. 175.

analizy i kontroli wykonania budżetu oraz zapewnienia prawidłowego wykorzystania środków budżetu⁵⁴.

Ponadto należy wspomnieć, że w literaturze zagranicznej stosuje się odmienną terminologię w zakresie rachunkowości podmiotów pozagospodarczych. Na przykład w literaturze amerykańskiej w związku z wyodrębnieniem w sektorze finansów publicznych lokalnych, stanowych i federalnych organizacji rządowych dokonuje się podziału rachunkowości tego sektora na rachunkowość rządowych jednostek lokalnych i stanowych oraz na rachunkowość rządowych jednostek federalnych. W praktyce występują różnice między tymi dwoma systemami rachunkowości. Rachunkowość wszystkich tych jednostek nazywa się z kolei rachunkowością rządową⁵⁵. Amerykańska rachunkowość rządowa dzieli się z kolei na każdym z tych trzech poziomów organizacyjnych na rachunkowość budżetową⁵⁶ obsługującą cały proces budżetowy oraz na rachunkowość właścicielską⁵⁷. Opierając się na systemie rachunkowości budżetowej jest sporządzane okresowo roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa, natomiast na podstawie systemu rachunkowości właścicielskiej jest sporządzane okresowo roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora rządowego, którego celem jest zaprezentowanie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora, a w skutek tego rozliczenie się rządu z odpowiedzialności za zarządzane zasoby.

W Wielkiej Brytanii stosuje się natomiast określenie sektor publiczny, a w związku z tym używa się pojęcia rachunkowość sektora publicznego⁵⁸. Określenie „sektor publiczny” zostało po raz pierwszy użyte w literaturze przedmiotu w tym państwie w roku 1952⁵⁹. W ramach rachunkowości sektora publicznego dokonuje się również wyodrębnienia rachunkowości budżetowej i rachunkowości finansowej.

⁵⁴ S. Skrzywan, *Mała encyklopedia rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1971, s. 663.

⁵⁵ Rachunkowość rządowa (ang. Governmental Accounting).

⁵⁶ Rachunkowość budżetowa (ang. Budget Accounting).

⁵⁷ Rachunkowość właścicielska (ang. Proprietary Accounting).

⁵⁸ Rachunkowość sektora publicznego (ang. Public Sector Accounting).

⁵⁹ R. Jones, M. Pendlebury, *Public Sector Accounting*, 5th edition, Prentice Hall Financial Times, Harlow 2000, s. 2.

1.1.3. Regulacje prawne rachunkowości sektora finansów publicznych

Sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych jest niezbędnym warunkiem umożliwiającym zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce. Najważniejszym źródłem danych dla całego systemu informacji w sektorze finansów publicznych jest ewidencja księgową prowadzona przez podmioty sektora finansów publicznych, a więc zarówno przez podmioty sektora budżetowego jak i przez pozostałe podmioty zawierające się w sektorze finansów publicznych. Tu są gromadzone dane o operacjach finansowych i majątkowych, które przekazywane nadrzędnym jednostkom powinny umożliwiać tworzenie zestawień zbiorczych o coraz większym stopniu agregacji.

Podstawą całego systemu ewidencji i sprawozdawczości finansowej⁶⁰ podmiotów sektora finansów publicznych jest obowiązujący w Polsce system rachunkowości. Przepisy ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶¹, stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych, z zastrzeżeniem pkt 2, a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego,

2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro,

3) jednostek organizacyjnych działających na podstawie prawa bankowego, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o działalności ubezpieczeniowej lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów,

4) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich:

- a) jednostek budżetowych,
- b) gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych,
- c) zakładów budżetowych,
- d) funduszy celowych, niemających osobowości prawnej,

⁶⁰ Pojęcie sprawozdawczości finansowej zostanie wyjaśnione w rozdziale II niniejszej rozprawy.

⁶¹ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2,

6) osób zagranicznych, oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych, w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej,

7) jednostek niewymienionych w pkt 1-6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych - od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że podmioty wskazane punkcie 4 są tożsame z zakresem sektora budżetowego. Oznacza to, że podmioty sektora budżetowego stosują regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości⁶², lecz należy także pamiętać, że dotyczą ich ponadto szczególne zasady rachunkowości dla podmiotów sektora budżetowego. Szczególne zasady rachunkowości podmiotów sektora budżetowego, tj. budżetu państwa, budżetów samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych, a także zakładów budżetowych i organów podatkowych zawarte są w następujących aktach prawnych:

1) ustawie z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)⁶³,

2) rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.),

3) rozporządzeniu Ministra Finansów z 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 107, poz. 726 z późn. zm.),

4) rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 maja 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. Nr 80, poz. 558 z późn. zm.),

5) rozporządzeniu Ministra Finansów z 26 października 2007 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. Nr 209, poz. 1511 z późn. zm.),

6) rozporządzeniu Ministra Finansów z 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.),

⁶² Należy jednakże mieć na uwadze fakt, że do wskazanych powyżej jednostek nie stosuje się przepisów rozdziałów 5, 6 i 7 ustawy, tj. przepisów dotyczących sprawozdań finansowych jednostki, skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej oraz badania i ogłaszania sprawozdań finansowych.

⁶³ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, op. cit., art. 17 ust. 1.

7) rozporządzeniu Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. Nr 113, poz. 770 z późn. zm.),

8) rozporządzeniu Ministra Finansów z 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 17, poz. 134 z późn. zm.),

9) rozporządzeniu Ministra Finansów z 21 czerwca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 112, poz. 761 z późn. zm.),

10) rozporządzeniu Ministra Finansów z 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. 2006 Nr 116, poz. 784 z późn. zm.).

Wszystkie upoważnienia do określenia szczególnych zasad rachunkowości opatrzone są w ustawie o finansach publicznych zastrzeżeniem, że Minister Finansów winien przy ich ustalaniu uwzględnić wymogi przepisów o rachunkowości i standardach międzynarodowych. Oznacza to, że w zakresie podmiotów sektora budżetowego ustalenia zawarte w wymienionych powyżej rozporządzeniach mają uzupełniać, a nie zastępować, ogólnie obowiązujące zasady rachunkowości.

Szczególne zasady rachunkowości dotyczą między innymi:

- 1) ewidencji wykonania budżetu,
- 2) ewidencji majątku trwałego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- 4) sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Pozostając jednak przy podmiotach sektora budżetowego to w ramach rachunkowości tego sektora wyodrębnić można następujące rodzaje rachunkowości⁶⁴:

- 1) rachunkowość wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) rachunkowość jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych,

⁶⁴ Por. Potoczny K., *Rachunkowość budżetowa*, wyd. 2, Wydawnictwo eMiZ, Poznań 1997, s. 8.

3) rachunkowość placówek, czyli jednostek budżetowych, mających siedzibę poza granicami Polski, w tym rachunkowość funduszy i agencji,

4) rachunkowość organów podatkowych⁶⁵.

Rachunkowość wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego prowadzą organa finansowe, którymi są organa wykonawcze odpowiedzialne za realizację określonego budżetu (centralnego, lokalnego). Na szczeblu centralnym jest to minister finansów, natomiast na szczeblu samorządu terytorialnego są to zarządy gmin, powiatów, województw. W związku z odpowiedzialnością tych organów za wykonanie budżetu, ich rachunkowość obejmuje procesy gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych budżetu oraz rezultat tych procesów w postaci wyniku wykonania budżetu. Wynik ten może przyjąć postać nadwyżki budżetowej albo niedoboru. Nadwyżka występuje wówczas, gdy dochody przewyższają wydatki, natomiast niedobór – w sytuacji odwrotnej.

W ewidencji wykonania budżetu ujmuje się wszystkie operacje finansowe związane z wykonywaniem budżetu, a więc:

- 1) operacje i stany środków na rachunkach budżetowych,
- 2) realizację dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, w tym przychodów z prywatyzacji,
- 3) zaciąganie i spłacanie zobowiązań służących sfinansowaniu deficytu budżetowego,
- 4) powstawanie i wygasanie należności budżetowych,
- 5) operacje związane z wykorzystaniem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej,
- 6) realizację wydatków dokonywanych w danym roku budżetowym na podstawie budżetu z poprzedniego roku.

W ewidencji wykonania budżetu ujmuje się także - na kontach pozabilansowych - planowane dochody oraz planowane wydatki budżetu.

Plan kont dla księgowej ewidencji wykonania budżetu oraz wzór bilansu z wykonania budżetu, stanowiącego syntetyczne przedstawienie danych zawartych w tej ewidencji, określony został w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁶⁶.

⁶⁵ Por. T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006, s. 55.

⁶⁶ Dz.U. nr 153, poz. 1752 z późn. zm. Rozporządzenie określało zasady rachunkowości i planu kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz dla jednostek i zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i placówek zagranicznych. Rozporządzenie to wygasło z dniem 30 czerwca 2006 r.

Ogólny nadzór nad wykonaniem budżetu państwa sprawuje rząd. Minister finansów sprawuje ogólną kontrolę nad realizacją dochodów i wydatków budżetu państwa oraz utrzymaniem wydatków budżetowych. Wykonanie budżetu państwa podlega kontroli parlamentu, zaś wykonanie budżetu gminy podlega kontroli rady gminy. Prawo budżetowe wymaga kontroli wykonania budżetów po pierwszym półroczu i po zakończeniu roku finansowego, którym jest rok kalendarzowy. Podobnie jest na szczeblu lokalnym, gdzie rada gminy dokonuje oceny półrocznej na podstawie przedłożonej jej (i regionalnej izbie obrachunkowej) informacji o przebiegu wykonania budżetu gminy. Rocznej kontroli wykonania budżetu państwa parlament dokonuje na podstawie sprawozdania rządu, zawierającego m.in. dochody i wydatki z budżetu państwa wynikające z zamknięć rachunków budżetu oraz zbiorczą informację o wykonaniu budżetów gmin, zawierającą zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu gmin. Sprawozdania roczne są podstawą do udzielenia absolutorium rządowi bądź zarządowi gminy.

Rachunkowość jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych obejmuje szerszy zakres zagadnień niż rachunkowość wykonania budżetu ponieważ poza konwencją kasową ma tu zastosowanie także konwencja memoriałowa. W rachunkowości jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych można wyodrębnić następujące jej zadania:

- 1) gromadzenie i wydatkowanie środków pieniężnych,
- 2) ewidencja rozrachunków,
- 3) ewidencja aktywów trwałych i obrotowych,
- 4) ewidencja dochodów, przychodów, wydatków i kosztów,
- 5) ewidencja funduszy i wyniku finansowego⁶⁷.

Jednostki i zakłady budżetowe nie mają obowiązku sporządzania, badania i ogłaszania pełnych sprawozdań finansowych. Ustawa o rachunkowości zawiera, co prawda, upoważnienie dla Ministra Finansów do rozszerzenia obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań (ciążącego na spółkach i innych osobach prawnych) na instytucje sektora publicznego, lecz upoważnienie to nie zostało jak dotąd wykorzystane.

Z kolei rachunkowość organów podatkowych, którymi są urzędy skarbowe i gminy, obejmuje zagadnienia ewidencji i rozliczania podatków oraz opłat należnych budżetowi państwa lub budżetom jednostek samorządu terytorialnego⁶⁸.

⁶⁷ T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość w jednostkach ...*, op. cit., s. 59.

⁶⁸ Ibidem, s. 55.

Z powyższych rozważań wynika, że podmioty sektora budżetowego⁶⁹ stosują regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości oraz regulacje szczególne zawarte w rozporządzeniach wydanych przez Ministra Finansów na podstawie tejże ustawy. Natomiast pozostałe jednostki sektora finansów publicznych inne niż jednostki sektora budżetowego stosują zapisy ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia wydane na podstawie innych ustaw niż ustawa o rachunkowości ponieważ z upoważnienia, wynikającego z tej ustawy, do określenia szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla innych podmiotów sektora finansów publicznych niż podmioty sektora budżetowego⁷⁰ Minister Finansów nie skorzystał.

W związku z tym takie podmioty jak fundusze celowe posiadające osobowość prawną, agencje rządowe, instytucje kultury, szkoły wyższe, Biblioteka Narodowa, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej i inne osoby prawne działające w sektorze finansów publicznych mają prowadzić rachunkowość na zasadach właściwych dla przedsiębiorstw sektora prywatnego. Podmioty te stosują przepisy ustawy o rachunkowości oraz przepisy szczególne wydane na innej podstawie niż ustawa o rachunkowości. Przykładem mogą być samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które poza ustawą o rachunkowości powinny stosować zapisy rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej⁷¹ wydane na podstawie Ustawy o zakładach opieki zdrowotnej⁷². Podmioty te wiążą również przepisy ustawy o rachunkowości dotyczące badania sprawozdań finansowych i ich ogłaszania.

Jednakże implikacją tego stanu rzeczy może być stwierdzenie, że podmioty sektora finansów publicznych nie prowadzą rachunkowości według jednolitych zasad. Może to powodować poważne trudności przy próbach zestawienia sprawozdań finansowych całego sektora finansów publicznych.

W sumie można stwierdzić, że w rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce ma zastosowanie zarówno zasada kasowa, jak i zasada memoriałowa. Ewidencja księgowa wykonania budżetów (dochodów i wydatków) przez poszczególnych dysponentów środków budżetowych jest oparta na zasadzie kasowej, natomiast stan majątku, koszty, przychody, fundusze i wynik finansowy są ujmowane w ewidencji księgowej według zasady memoriał-

⁶⁹ Z wyjątkiem jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Polski, tzw. placówkami (są to podmioty posiadające osobowość prawną).

⁷⁰ Należy zauważyć, że podmiotami sektora budżetowego są w większości podmioty nieposiadające osobowości prawnej.

⁷¹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1998 r. Nr 164, poz. 1194).

⁷² Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1991 r. Nr 91 z późn. zm.), rozdział IV – Zasady gospodarki publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

wej. Każdy dysponent środków budżetowych prowadzi rachunkowość, stosując jednocześnie zasadę kasową i zasadę memoriału. Opierając się na zasadzie kasowej jest prowadzona rachunkowość tylko tej części działalności jednostki budżetowej, w której jako dysponent środków budżetowych wykonuje ona budżet. W pozostałym zakresie swojej działalności dysponenti środków budżetowych oraz jednostki gospodarki pozabudżetowej, stosują zasadę memoriału w sposób określony w ustawie o rachunkowości.

1.1.4. Funkcje i zasady rachunkowości sektora finansów publicznych

Ponieważ podstawą rachunkowości wszystkich podmiotów sektora finansów publicznych jest ustawa o rachunkowości, to we wszystkich tych podmiotach powinny obowiązywać powszechnie przyjęte w praktyce zasady rachunkowości oraz powinny być realizowane klasyczne funkcje rachunkowości. Właściwe stosowanie zasad rachunkowości może zapewnić sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych. Z kolei sprawnie funkcjonujący system rachunkowości przyczynia się do spełnienia wielu funkcji wynikających z misji rachunkowości jako całościowego systemu informacyjnego.

W związku z powyższym omówienie zasad rachunkowości jako gwarantujących sprawność systemu rachunkowości zostanie poprzedzone przedstawieniem funkcji, jakie ma pełnić rachunkowość.

Do podstawowych funkcji, które ma pełnić system rachunkowości należy zaliczyć przede wszystkim funkcję informacyjną oraz funkcję analityczno-sprawozdawczą.

Pierwsza i najważniejsza funkcja systemu rachunkowości to funkcja informacyjna, która wynika z faktu utożsamiania rachunkowości z systemem informacyjnym. Polega ona na tworzeniu informacji finansowych o procesach gospodarczych zachodzących w podmiotach gospodarczych oraz ich dostosowaniu do potrzeb informacyjnych użytkowników informacji⁷³. Uwzględniając podział odbiorców informacji na zewnętrznych i wewnętrznych, można wyróżnić zewnętrzną i wewnętrzną funkcję informacyjną rachunkowości.

Kolejną istotną funkcją rachunkowości jest funkcja analityczno-sprawozdawcza. Funkcja ta jest realizowana przez stosowanie różnych metod prezentacji informacji zagregowanych w systemie rachunkowości. Polega ona między innymi na sporządzaniu zestawień liczbowych (sprawozdań), przekazywanych użytkownikom informacji i publikowanych przez

⁷³ Por. S. Sojak, J. Stankiewicz, *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2004, s. 20.

spółki kapitałowe na potrzeby akcjonariuszy, udziałowców, kontrahentów itp. Informacje pochodzące z rachunkowości, a szczególnie informacje zawarte w sprawozdaniach, są przedmiotem analizy sytuacji i wyników działalności jednostki⁷⁴.

Spełnienie przez system rachunkowości powyższych funkcji stanowi podstawę do spełnienia kolejnych funkcji, do których zaliczymy funkcję:

- 1) optymalizacyjną,
- 2) motywacyjną,
- 3) kontrolną,
- 4) rozliczeniową (odpowiedzialność),
- 5) dowodową.

Funkcja optymalizacyjna polega na wykorzystaniu dostarczonych przez rachunkowość informacji finansowych do podejmowania decyzji gospodarczych zgodnie z zasadami rachunku ekonomicznego. Różne warianty decyzyjne mogą zapewnić dokonywanie wyboru optymalnych wariantów działania. W zagadnieniach optymalizacyjnych parametrem decyzyjnym czy kryterium wyboru są takie kategorie jak koszty, przychody i wyniki finansowe.

Dostarczone przez system rachunkowości informacje o kosztach i przychodach umożliwiają z kolei stworzenie mierników ocen i bodźców dla ośrodków odpowiedzialności w celu lepszego ich zaangażowania w realizację założonych celów i zadań. W ten sposób jest pełniona kolejna funkcja rachunkowości, którą jest funkcja motywacyjna.

Kolejną najczęściej wymienianą funkcją rachunkowości jest funkcja kontrolna. Funkcja ta bywa rozumiana wąsko, jako kontrola wykonania wyznaczonych planów, lub szeroko, jako proces towarzyszący tworzeniu informacji.

Funkcja rozliczeniowa rachunkowości polega na umożliwieniu ustalenia kwot pieniężnych stanowiących należności i zobowiązania w stosunku do innych jednostek uczestniczących w społecznym procesie gospodarowania. Realizując działalność gospodarczą, każde przedsiębiorstwo bierze na siebie obowiązek rozliczenia się z:

- 1) budżetem państwa – z tytułu osiągnięcia wyników finansowych oraz z tytułu wykorzystania powierzonych mu środków produkcji,
- 2) instytucjami finansowymi i innymi – z tytułu powierzonych środków w postaci kredytów, pożyczek, dzierżawy, udziałów itp.,
- 3) innymi podmiotami gospodarczymi – z tytułu dostaw, usług i innych świadczeń,

⁷⁴ K. Sawicki, *Podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 15.

4) własnymi pracownikami – z tytułu powierzonych im obowiązków i wykonywanej przez nich pracy.

Należy także zauważyć, że w rachunkowości sektora finansów publicznych funkcja rozliczeniowa dotyczy rządu, od którego wymaga się rozliczenia z odpowiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych.

Kolejną funkcją rachunkowości jest funkcja dowodowa, znajdująca wyraz w prowadzeniu rachunkowości i archiwizowaniu jej urzędów w sposób umożliwiający przedstawienie dokumentów, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych na żądanie sądów, organów ścigania i urzędów kontroli skarbowej, jako wiarygodnych dowodów w postępowaniu sądowym i podatkowym⁷⁵.

Prawidłowość realizowania powyższych funkcji przez system rachunkowości jest z kolei uzależniona od prawidłowości pełnienia funkcji szczegółowych rachunkowości. Są to funkcje rejestracyjna, klasyfikacyjna i atestacyjna.

W ramach funkcji rejestracyjnej rachunkowość jako system ewidencyjny zajmuje się dokumentacją operacji gospodarczych będących przedmiotem ewidencji oraz ujmowaniem skutków tych operacji. Następuje to przez chronologiczny zapis tych operacji w księgach rachunkowych (w dzienniku).

Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości jest związana z realizacją zasad metody bilansowej, której konsekwencją jest dokonywanie zapisów księgowych związanych z operacjami gospodarczymi na odpowiednich kontach. Zapis operacji gospodarczej na odpowiednim koncie księgowym powoduje przyporządkowanie (klasyfikację) skutków operacji przyjętym układom.

Funkcja atestacyjna jest rozumiana jako zgodność ze zbiorami prawideł (przepisów, wytycznych, ogólnie akceptowanych zasad).

Spełnianie tak różnorodnych funkcji przez rachunkowość jest możliwe, gdyż system rachunkowości pozwala na dostarczanie wieloprzekrojowych informacji sprawozdawczych dostosowanych do specyficznych potrzeb odbiorców tych informacji.

W sektorze finansów publicznych podobnie jak w sektorze prywatnym szczególnie ważna jest funkcja informacyjna rachunkowości, a więc ukierunkowanie rachunkowości na potrzeby decyzyjne i rozliczanie kadry zarządzającej podmiotem gospodarczym z odpowiedzialności

⁷⁵ T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość. zasady ...*, op. cit. s. 15.

za kształtowaną sytuację majątkową, sytuację finansową oraz za efektywność podejmowanych działań.

Realizacja przedstawionych funkcji jest możliwa dzięki właściwemu stosowaniu określonych zasad rachunkowości. System rachunkowości jest syntetycznie charakteryzowany przez ogólnie akceptowane konwencje. Zakres artykułowanych zasad rachunkowości w ustawodawstwach narodowych oraz międzynarodowych standardach rachunkowości zawiera wiele wspólnych elementów. Zasady rachunkowości zostały wypracowane przez specjalnie powołane do tego grupy fachowców w drodze analizy dedukcyjnej, indukcyjnej, na tle historycznie ukształtowanej praktyki rachunkowości. Są one niezbędne jako zestawienie cech, zasad, reguł i procedur, gdyż stanowią też podstawę funkcjonowania rachunkowości w praktyce.

Można stwierdzić, że istnieje hierarchia cech opisujących system rachunkowości. Według stopnia generalizacji na czele tego układu hierarchicznego stoją założenia fundamentalne, dotyczące systemu informacyjnego o majątku i procesach. Następnie prezentowane są zasady nadrzędne i metody ogólne. Jako ostatni element przedstawia się procedury praktyczne i szczegółowe sposoby budowania systemu informacyjnego.

W literaturze przedmiotu toczą się nieustannie dyskusje i spory na temat priorytetowości zasad rachunkowości – które z nich są kluczowe (fundamentalne), a które wtórne (o niższym stopniu generalizacji). Jak dotąd nie wypracowano jednolitej i powszechnie akceptowanej klasyfikacji koncepcji i podstawowych zasad rachunkowości. Jednakże wydaje się, że nadrzędną zasadą obowiązującą w rachunkowości powinna być zasada wiernego i rzetelnego obrazu⁷⁶. Koncepcja ta podporządkowuje sobie całą strukturę danych rachunkowości w każdym państwie i w każdej jednostce gospodarczej, niezależnie od konkretnych systemów legislacyjnych, stosunków politycznych i ekonomicznych itp. przesłanek.

W literaturze przedmiotu zdefiniowano tę zasadę jako „jasne przedstawienie rzeczywistości (...) bez wybiegów, upiększania, zaciemniania, przemilczania itp. ustalanie i podawanie odpowiednich informacji, przyjmując założenie, że ustawa określa minimum, a nie maksimum danych, jakie jednostka gospodarcza powinna udostępniać czytelnikowi sprawozdania finansowego”⁷⁷.

Zdaniem M. Gmytrasiewicz oraz A. Karmańskiej koncepcję wiernego i rzetelnego obrazu należy „wiązać z rzetelną indywidualną interpretacją skomplikowanych i nieszablonowych – a więc nienormowanych dostatecznie precyzyjnie – przejawów działalności gospodarczej jednostki”.

⁷⁶ Zasada wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa, (ang. true and fair view presentation).

⁷⁷ B. Lisiecka-Zajac, *Ogólna charakterystyka ustawy o rachunkowości*, Rachunkowość, Zeszyt Specjalny 1994.

Zasada wiernego i rzetelnego obrazu podmiotu gospodarczego obowiązuje nie tylko wobec informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, cechujących się pewnym poziomem agregacji danych, ale również na poziomie każdej pojedynczej operacji gospodarczej. Koncepcja ta ma zastosowanie na każdym etapie gromadzenia i przetwarzania danych.

Z nadrzędną zasadą wiernego i rzetelnego obrazu podmiotu gospodarczego związane są pochodne cechy informacji rachunkowości, które przesądzają o jej znaczeniu i randze. Należą do nich:

- 1) użyteczność,
- 2) terminowość,
- 3) porównywalność,
- 4) kompletność,
- 5) zrozumiałość⁷⁸.

Wydaje się, że najistotniejszą z tych cech jest użyteczność. Aby informacje były użyteczne, muszą być przydatne przy podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników, pomagać im oceniać zdarzenia przeszłe, teraźniejsze i przyszłe, a także potwierdzać lub korygować ich wcześniejsze oceny. Cecha użyteczności decyduje o bycie rachunkowości i zapotrzebowaniu na dostarczane przez nią informacje. Użyteczność rachunkowości potęgują dodatkowo jej atrybuty, takie jak terminowość i porównywalność.

Terminowych informacji oczekują nie tylko zewnątrzni użytkownicy rachunkowości, ale również kierownictwo podmiotu gospodarczego na wszystkich szczeblach zarządzania. W sensie techniczno-technologicznym nie ma żadnych przeszkód w terminowym dostarczaniu informacji przez system rachunkowości. Nieuzasadniona zwłoka w dostarczaniu informacji często przekreśla jej użyteczność. Tempo życia gospodarczego wymaga często bardzo szybkich decyzji o pojedynczych transakcjach kapitałowych, transakcjach rynkowych, ustaleń w zakresie stawek płacowych, cen czy przedsięwzięć produkcyjnych.

Porównywalność zakłada obowiązek stosowania w kolejnych okresach sprawozdawczych stałych rozwiązań w zakresie kryteriów klasyfikacyjnych informacji księgowych, sposobów prezentowania danych ich wyceny i procedur obliczeniowych. Jeśli w uzasadnionych przypadkach nastąpi odstępstwo od rozwiązań stosowanych dotychczas na inne, również dopuszczalne przez obowiązujące prawo, należy te zmiany opisać i podać ich wpływ na poziom wyniku finansowego. Wymóg ten jest gwarancją porównywalności danych księgowych i sprawozdawczych prezentowanych w danym okresie oraz w okresie poprzedzającym dany rok

⁷⁸ Por. M. Gmytrasiewicz, A.Karmańska, op. cit., s. 19 i 20.

obrotowy. Znaczenie porównywalności informacji wynika z faktu, że użytkownicy sprawozdań finansowych muszą mieć możliwość porównywania sprawozdań finansowych podmiotu gospodarczego z różnych okresów sprawozdawczych w celu właściwej oceny trendów i kierunku jego rozwoju. Chcą oni również porównywać sprawozdania finansowe różnych podmiotów gospodarczych, aby móc ocenić ich relatywną sytuację finansową. Z wymienionych powodów prezentacja i pomiar finansowych skutków aktywności gospodarczej powinny być klasyfikowane według tych samych zasad w ramach danego podmiotu gospodarczego oraz w sposób porównywalny z innymi przedsiębiorstwami.

O przydatności informacji decyduje również jej kompletność. Oznacza ona obowiązek włączenia w zbiory danych rachunkowości wszelkich zmian w stanie majątku podmiotu gospodarczego, powodowanych przez konkretne operacje gospodarcze w okresie sprawozdawczym. Informacja prezentowana w sprawozdaniu finansowym musi być kompletna, choć uwzględniająca realną granicę wyznaczającą wartość tej informacji i koszty jej pozyskania. Pominięcie pewnych szczegółów w tym zakresie może bowiem spowodować, że informacja staje się fałszywa lub wprowadza w błąd jej użytkowników. Taka informacja staje się nieużyteczna i niezgodna z zasadą wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa.

Zrozumiałość informacji oznacza, że informacje prezentowane przez system rachunkowości są bez trudności wykorzystywane przez ich użytkowników. Nie można pomijać w sprawozdaniach finansowych pewnych danych tylko dlatego, że ich zrozumienie może być trudne dla przeciętnego użytkownika, jeśli są one istotne w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych. Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości w pewnym stopniu łagodzi i obniża próg hermetyczności języka rachunkowości, dzięki czemu staje się on „językiem biznesu”. Podstawą obserwowanej na całym świecie tendencji w kształtowaniu się nowoczesnego języka opisu rachunkowości jest założenie o „przyjaznym” stosunku do użytkownika, co sprzyja jego adaptacji praktycznej.

Przedstawione wyżej cechy informacji rachunkowości – w większości unormowane aktami prawnymi poszczególnych państw – decydują o wiarygodności jej danych, które mają ogromną przydatność informacyjną oraz moc dowodową. Dotyczy to przede wszystkim jakości informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych podmiotów gospodarczych.

Do najważniejszych norm metodologicznych języka opisu rachunkowości podporządkowanych zasadzie wiernego i rzetelnego obrazu trzeba zaliczyć:

- 1) zasadę memoriałową,
- 2) zasadę współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów,

- 3) zasadę ostrożności,
- 4) zasadę kontynuacji działania⁷⁹.

Zasady te syntetyzują ogólne sposoby rozumowania w rachunkowości w każdym dowolnym przypadku praktycznym. Zasady te są także podporządkowane kanonowi wiernego i rzetelnego obrazu podmiotu gospodarczego w profesjonalnym aspekcie funkcjonowania systemu rachunkowości.

Zasada memoriału przyjmuje, że operacje gospodarcze ewidencjonuje się z chwilą ich wystąpienia, a nie w momencie wpływu lub wypływu środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów. Oznacza ona, że w księgach rachunkowych podmiotu gospodarczego należy ująć wszystkie osiągnięte przychody i koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Przestrzeganie zasady memoriałowej pozwala uniknąć subiektywizmu w decyzjach dotyczących momentu wystąpienia zmian majątkowych wywołanych działalnością gospodarczą podmiotu gospodarczego. Ma to znaczenie przy ujmowaniu ostatecznego stanu aktywów i pasywów oraz wyniku finansowego w sprawozdaniu finansowym. Zasada memoriałowa nie gwarantuje jednak poprawności obliczeniowej w procedurze ustalania wyniku finansowego osiągniętego w danym okresie.

Prawidłowość ustalenia wyniku finansowego wymaga przestrzegania zasady współmierności merytorycznej i czasowej kosztów i przychodów. Zasada ta przyjmuje, że w rachunku zysków i strat koszty ujmuje się na podstawie bezpośredniego powiązania poniesionych kosztów z poszczególnymi zrealizowanymi w danym okresie przychodami. Wyodrębnione w ten sposób koszty i przychody powinny być przypisane do tego samego okresu sprawozdawczego. Zasada ta oznacza, że do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego są zaliczane koszty i związane z nimi przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres koszty, które nie zostały jeszcze poniesione. Zgodnie z tą zasadą, wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego kształtują wszystkie koszty, które w sposób bezpośredni lub pośredni przyczyniły się do powstania przychodów w tym okresie. Zasada ta zakłada merytoryczną i czasową zgodność kosztów z przychodami w procedurze obliczenia wyniku finansowego osiągniętego przez przedsiębiorstwo w danym okresie. Oznacza to, że w ustaleniu wyniku finansowego uwzględnia się:

- 1) przychody, zyski i inne podobne kategorie wynikowe – tylko zrealizowane w danym okresie sprawozdawczym,

⁷⁹ Por. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, op. cit., s. 21.

2) koszty, straty i inne podobne kategorie wynikowe – zarówno poniesione, jak i „przypisane” do danego okresu sprawozdawczego, chociaż jeszcze nieponiesione w sensie formalnym.

Zasada współmierności, podobnie jak zasada memoriałowa, jest istotna dla wiarygodności informacyjnej rachunkowości w krótkich okresach działalności podmiotu gospodarczego. Natomiast okres działalności podmiotu gospodarczego obejmujący czas od jego powołania do życia do chwili jego likwidacji jest praktycznie bezużyteczny w kontekście kontroli, oceny i zarządzania podmiotem gospodarczym. Dlatego w praktyce operuje się okresem rocznym, tzw. okresem obrotowym. Oznacza to konieczność i zasadność funkcjonowania zasady współmierności przy ustalaniu rocznego wyniku finansowego.

Dopełnieniem zasady współmierności jest zasada ostrożności. Polega ona na:

- a) możliwie wysokim wycenianiu kosztów, strat i zobowiązań podmiotu gospodarczego,
- b) ostrożnym realnym wycenianiu przychodów, zysków i stanu końcowego aktywów podmiotu gospodarczego.

Zasada ostrożności zawiera w sobie założenie „pesymistycznego” punktu widzenia przy opisie sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu gospodarczego, zgodnie z którą użytkownik informacji ma pewność, że może być ona w rzeczywistości lepsza, a nigdy gorsza od prezentowanej w sprawozdaniu finansowym.

Kolejną zasadą nadrzędną rachunkowości jest zasada kontynuacji działania. Zasada ta przyjmuje, że podmiot gospodarczy będzie kontynuował w dającej się przewidzieć przyszłości działalność gospodarczą w niezmienionym istotnie zakresie. Zakłada się, że podmiot gospodarczy nie zamierza ani też nie musi zaniechać działalności gospodarczej lub w sposób istotny jej ograniczyć. Ponieważ zasada ta musi być wykorzystywana do wyceny poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, przeto przyjmuje się, że okres „dającej się przewidzieć przyszłości” nie może być krótszy niż jeden rok począwszy od dnia bilansowego.

Oprócz wymienionych zasad rachunkowości, w literaturze przedmiotu przedstawiane są również inne zasady rachunkowości podporządkowane koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu, którymi są:

- 1) zasada periodyzacji,
- 2) zasada istotności,
- 3) zasada ciągłości,
- 4) zasada wyższości treści nad formą.

Zasada periodyzacji oznacza dokonanie podziału czasu działania (życia) podmiotu gospodarczego, który zwykle trwa wiele lat (bliżej nieokreśloną przyszłość) na okresy krótsze, tzw.

okresy obrachunkowe (sprawozdawcze). Okres obrachunkowy obejmuje dwanaście miesięcy i jest najczęściej zgodny z rokiem kalendarzowym. W konsekwencji pomiar wyniku jest dokonywany dla okresów rocznych, a nie dla całego okresu „życia” podmiotu gospodarczego od chwili jego powstania do likwidacji.

Zasada istotności albo inaczej prawdy materialnej oznacza, że podmioty gospodarcze zobowiązane są zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich operacji gospodarczych istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej, wyniku finansowego oraz rentowności podmiotu gospodarczego przy zachowaniu zasady ostrożnej wyceny. Informacje są istotne, jeśli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych.

Zasada ciągłości stosowanych metod oznacza, że przyjęte przez podmiot gospodarczy zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne.

Celem zasady wyższości treści nad formą jest rzetelne przedstawienie zaistniałych operacji z ekonomicznego punktu widzenia, nawet, jeżeli z formalnoprawnego punktu widzenia sprawa przedstawia się inaczej. Dotyczy to zwłaszcza złożonych operacji gospodarczych, gdzie odrębne ujęcie poszczególnych elementów transakcji może doprowadzić do błędnej łącznej interpretacji przedstawionych danych.

Niektórzy autorzy podkreślają również znaczenie następujących zasad rachunkowości:

- 1) zasada podmiotowości,
- 2) zasada zakazu kompensaty,
- 3) zasada bilansowa,
- 4) zasada kosztu historycznego.

Zasada podmiotowości oznacza, że rachunkowość prowadzona jest dla podmiotu gospodarczego wyodrębnionego pod względem organizacyjnym i majątkowym od majątku będącego własnością prywatną właścicieli tego podmiotu.

Zasada zakazu kompensaty oznacza, że wartości poszczególnych aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, zysków i strat nadzwyczajnych. Ważne jest, aby istotne aktywa i pasywa oraz przychody i koszty były wykazywane oddzielnie. Kompensowanie w rachunku zysków i strat czy w bilansie, z wyjątkiem sytuacji, gdy kompensowanie odzwiercie-

dla istotę transakcji lub zdarzenia, osłabia zdolność zrozumienia przez użytkowników przeprowadzonych transakcji oraz możliwość oceniania przez nich przyszłych przepływów środków pieniężnych podmiotu gospodarczego. Nie stanowi kompensowania wykazywanie wartości aktywów po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące wynikające z wyceny, na przykład odpisy aktualizujące wartość zapasów, które utraciły przydatność lub rezerwy na należności wątpliwe.

Zasada bilansowa przejawia się w równaniu bilansowym, przy czym istnieją dwa podejścia do równania bilansowego, którymi są podejścia jednostkowe i własnościowe. W pierwszym wypadku suma majątku (aktywów) podmiotu gospodarczego równa się sumie kapitału właścicieli i zobowiązań. Równanie to ukazuje z jednej strony majątek podmiotu gospodarczego, a z drugiej - prawa własności do tego majątku. W drugim przypadku najważniejsze są natomiast aktywa, a mniej istotne są natomiast źródła ich finansowania. Zgodnie z teorią własnościową równanie bilansowe ma formę kapitału własnego równego aktywom minus zobowiązania. Na podmiot gospodarczy w tym przypadku patrzymy przez pryzmat zainwestowanego kapitału właścicieli, a więc z punktu widzenia jego pasywów. Wymogi prawne sporządzania bilansu są zgodne z pierwszą koncepcją.

Zasada kosztu historycznego oznacza, że poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie lub wytworzenie ceny lub koszty. Oznacza to, że historyczna cena nabycia, a nie wartość bieżąca rynkowa jest podstawą wyceny w rachunkowości chyba, że ta druga jest wartością niższą.

Podmioty gospodarcze sporządzające roczną sprawozdawczość finansową mają obowiązek prawidłowego i pełnego stosowania określonych w ustawie zasad rachunkowości, w celu zachowania porównywalności danych finansowych oraz przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej. W związku z tym zrozumienie i poprawna interpretacja podstawowych zasad rachunkowości są nieodzownym elementem krytycznej oceny każdego sprawozdania finansowego oraz zakresu i charakteru pracy biegłego rewidenta.

1.1.5. Statystyka gospodarcza jako źródło danych o sektorze finansów publicznych

W dotychczasowych rozważaniach ocenie poddawano istotę rachunkowości sektora finansów publicznych jako systemu ewidencyjno-informacyjnego. Należy jednak mieć na

uwadze fakt, że rachunkowość sektora finansów publicznych jest także elementem systemu nadrzędnego i ma wyznaczoną określoną rolę w tym systemie. Tym systemem nadrzędnym jest system ewidencji gospodarczej⁸⁰.

Według Z. Kowalczyka pojęciem tożsamym z „systemem ewidencji gospodarczej” jest „rachunkowość społeczna”. Rachunkowość społeczna jest w szerszym ujęciu dyscypliną statystyczno-ekonomiczną badającą strumienie materialno-rzeczowe oraz strumienie finansowe w skali gospodarki narodowej w sposób zintegrowany. U podstaw rachunkowości społecznej jest idea bilansowania strumieni określonych wielkości ekonomicznych w gospodarstwie narodowym. W węższym ujęciu rachunkowość społeczna jest techniką statystyczną służącą do przedstawienia w formie ilościowej obrazu całokształtu gospodarki narodowej danego państwa. Za pomocą tej rachunkowości ujmuje się całość działalności gospodarczej państwa w system kont rachunkowych i bilansów syntetycznych, odzwierciedlających wszystkie operacje gospodarcze w określonym czasie. Pozwala ona ująć wszelkie przepływy dóbr i usług oraz strumienie finansowe na obszarze danego państwa w przedziale czasowym, a przede wszystkim służy do ewidencjonowania i analizy procesu tworzenia, podziału i zużycia dochodu narodowego⁸¹.

W ramach systemu ewidencji gospodarczej państwa można wyróżnić dwa systemy rachunkowości⁸². Jak już stwierdzono pierwszym z nich jest ewidencja operatywna, natomiast drugim jest statystyka gospodarcza.

Ewidencja operatywna jest odpowiednikiem rachunkowości sektora finansów publicznych. System rachunkowości sektora finansów publicznych może być oparty na przykład na standardach opracowywanych przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych, która funkcjonuje pod auspicjami Międzynarodowej Federacji Księgowych⁸³. Z kolei w takich państwach jak Stany Zjednoczone, Australia, Kanada i Nowa Zelandia rolę tych standardów spełniają powszechnie akceptowane zasady rachunkowości⁸⁴.

⁸⁰ T. Peche, *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, Warszawa 1973, s. 15.

⁸¹ Z. Kowalczyk, *Rachunkowość społeczna, wartości poznawcze i znaczenie praktyczne*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1974, s. 5.

⁸² J. Gornas, M. Peter van der Hoek, *Towards a New Budgeting and Accounting System in the Public Sector*, Economic and Social Council, United Nations, E/ESCWA/SDPD/2003/WG.5/4, 27 June 2003, s. 2.

⁸³ Międzynarodowa Federacja Księgowych (ang. International Federation of Accountants, w skrócie IFAC).

⁸⁴ Powszechnie akceptowane zasady rachunkowości (ang. Generally Accepted Accounting Principles, w skrócie GAAP).

Drugim systemem funkcjonującym w ramach systemu ewidencji gospodarczej jest statystyka gospodarcza, czyli inaczej System Rachunkowości Narodowej⁸⁵. Rachunkowość dochodu narodowego jest to tzw. system klasyczny lub system z Cambridge. Celem jego jest ujęcie całokształtu działalności gospodarczej badanego państwa w system powiązanych ze sobą kont rachunkowych oraz wyprowadzenie z tych kont pewnych wielkości agregatowych. Ponieważ najbardziej ogólnym i reprezentatywnym wskaźnikiem, obrazującym stan gospodarki badanego państwa, jest dochód narodowy, przeto system ten usiłuje przede wszystkim ująć w sposób rachunkowy części składowe dochodu narodowego bądź jako sumę przepływów produktów i usług, bądź jako sumę dochodów czy wydatków podmiotów gospodarczych. Rachunki narodowe prezentują więc statystyczne i makroekonomiczne dane na temat gospodarki narodowej.

Oprócz rachunkowości sektora finansów publicznych bogatym źródłem informacji o tym sektorze jest także statystyka gospodarcza czyli system rachunkowości narodowej.

System rachunkowości narodowej bazuje na Standardach Rachunkowości Narodowej⁸⁶. Do tych standardów można zaliczyć na przykład System Rachunków Narodowych (SNA93)⁸⁷, Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA95)⁸⁸, standard zestawiania danych o operacjach finansowych sektora instytucji rządowych i samorządowych (GFSM2001)⁸⁹ czy też System Rachunków Środowiska i Rachunków Gospodarczych (SEEA)⁹⁰ które zostały opracowane pod auspicjami Narodów Zjednoczonych oraz Międzynarodowego Funduszu Walutowego.

Jak już stwierdzono dzięki rachunkowości narodowej możliwy jest pomiar dochodu narodowego i produktu narodowego. Początkowo nurt rachunkowości gospodarki narodowej⁹¹ był nazywany National Income Accounting i wywodził się z makroekonomii i statystyki. Był on szczególnie rozwijany przez rząd Wielkiej Brytanii podczas Drugiej Wojny Światowej. Rząd

⁸⁵ System Rachunkowości Narodowej (ang. National Accounting, w skrócie NA). Powszechnie stosuje się nazwę "System Rachunków Narodowych". Ponadto w jeszcze szerszym ujęciu można mówić o rachunkowości makroekonomicznej nazywanej Rachunkowością Gospodarki Międzynarodowej (International/Economic Accounting). Dotyczy ona transakcji gospodarczych między państwami na świecie, podkreślając międzynarodowe przepływy handlowe i międzynarodowe mechanizmy płatnicze.

⁸⁶ Inna nazwa to National Economic Accounting (w skrócie NEA). Ponadto bardzo zbliżone do Systemu Narodowych Rachunków są Regionalne Rachunki Gospodarcze (ang. Regional Economic Accounts, w skrócie REA).

⁸⁷ System Rachunków Narodowych (ang. The System of National Accounts 1993, w skrócie SNA93).

⁸⁸ Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ang. European System of Accounts, w skrócie ESA95).

⁸⁹ Międzynarodowy standard zestawiania danych o operacjach finansowych sektora instytucji rządowych i samorządowych (ang. IMF's Government Finance Statistics Manual 2001, w skrócie GFSM 2001).

⁹⁰ System Rachunków Środowiska i Rachunków Gospodarczych (ang. System of Environmental and Economic Account, w skrócie SEEA).

⁹¹ M. Baidrige, S. L. Jones, A. H. Young, *An Introduction to National Economic Accounting*, Methodology Papers: U.S. National Income and Produkt Accounts, Bureau of Economic Analysis, Washington 1985, s. 1.

podejmował wówczas decyzje, które zasoby powinny być dostarczane priorytetowo dla potrzeb wojskowych, a które w drugiej kolejności dla pozamilitarnego społeczeństwa. Następnie rachunkowość gospodarki narodowej rozwinęła się i doskonalila po Drugiej Wojnie Światowej i jej narzędzia stały się wykorzystywane w codziennej praktyce⁹².

Jak już stwierdzono wcześniej obecnie w ramach rachunkowości narodowej możemy wyróżnić między innymi System Rachunków Narodowych (SNA93). System SNA93 został opracowany w celu umożliwienia ekonomistom dokonywania pomiaru poziomu rozwoju gospodarczego, stopnia wzrostu gospodarczego, zmiany w konsumpcji, poziomu oszczędności, poziomu inwestycji oraz poziomu zadłużenia i dobrobytu⁹³. Na podstawie danych systemu SNA93 ekonomiści mogą przewidywać potencjalny wzrost gospodarczy oraz studiować wpływ alternatywnych kierunków polityki rządu na gospodarkę i jej sektory. System ten został stworzony w celu integracji danych ekonomicznych i statystycznych oraz utworzenia systemu opartego na spójnych gospodarczych i statystycznych koncepcjach i metodach. Dzięki temu systemowi możliwe jest dokonywanie analizy porównawczej zarówno na poziomie krajowym, jak i międzynarodowym⁹⁴. System ten składa się z zintegrowanego zespołu rachunków (kont) makroekonomicznych, bilansów i tabeli statystycznych opartych na międzynarodowych koncepcjach, definicjach, klasyfikacjach i zasadach statystyki gospodarczej⁹⁵. Rachunki narodowe dostarczają istotnych danych, które są używane w ekonomicznych modelach budowanych dla celów przewidywania rozwoju ekonomicznego, analizy cen, oszacowania efektów ekonomicznych polityki gospodarczej, i innych. Rachunki narodowe stanowią bazę do stosowania wielu wskaźników ekonomicznych⁹⁶.

W ramach rachunkowości narodowej zastosowanie ma także Europejski System Rachunków (ESA95), który jest używany w państwach Unii Europejskiej do rozliczeń budżetowych.

Innym systemem rachunku narodowego jest międzynarodowy standard zestawiania danych o operacjach finansowych sektora instytucji rządowych i samorządowych (GFSM2001). Rachunek ten jest zgodny z modelem SNA93. Chociaż GFSM 2001 koncentruje się na Ogólnym Sektorze Rządowym, to jednak jego wskazówki mają zastosowanie również do jednostek w sektorze finansów publicznych⁹⁷.

⁹² R. Jones, M. Pendlebury, op. cit., s. 2.

⁹³ Handbook of National Accounting, *National Accounts: A practical introduction*, Series F, No. 85, United Nations, New York 2003, s. 1.

⁹⁴ Handbook of National Accounting, *Links between business accounting and national accounting*, Studies in Methods, Series F, No 76, United Nations New York 2000, s. 10.

⁹⁵ Handbook of National Accounting, *National Accounts...*, op. cit., s. 4-6.

⁹⁶ Por. ibidem, s. 14 i 15.

⁹⁷ IPSASs and Statistical Bases of Financial Reporting, *An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, Research Report, IPSASB 2005, s. 28.

Kolejnym systemem w ramach rachunkowości narodowej jest System Rachunków Środowiska i Rachunków Gospodarczych (SEEA). Zwiększająca się świadomość ochrony środowiska spowodowała nasilenie się potrzeby uwzględnienia w kalkulacjach różnorodnych interakcji między wszystkimi sektorami gospodarki a środowiskiem. Konwencjonalne rachunki narodowe koncentrują się na pomiarze efektywności gospodarczej i wzrostu gospodarczego. Dla bardziej obszernego oszacowania stabilności gospodarczej i rozwoju rachunkowość gospodarki powinna zostać poszerzona, włączając w nią zużycie nierynkowych naturalnych aktywów i strat w dochodach wynikających z wyczerpania się i degradacji naturalnego kapitału. W tradycyjnych rachunkach narodowych nie uwzględnia się amortyzacji naturalnych aktywów, co ma miejsce właśnie w omawianym systemie.

1.2. Odpowiedzialność społeczna rządu

1.2.1. Znaczenie i obszary odpowiedzialności

Jak już stwierdzono, gwarantem realizacji dobrobytu społecznego w państwie jest rząd, który za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych realizuje określone funkcje. Rząd realizując określone funkcje zarządza powierzonymi mu przez społeczeństwo zasobami. W związku z tym rząd powinien rozliczyć się z odpowiedzialności ponoszonej za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych.

Skutecznego rozliczenia się za sprawy finansowe można dokonać tylko wówczas, gdy funkcjonuje sprawny system informacyjny, który w tym wypadku będzie stanowił system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przez uwzględnienie i stosowanie wszystkich dotychczas wymienionych zasad system rachunkowości będzie sprawny, czyli dostarczy informację rzetelną i stanowiącą wierne odtworzenie rzeczywistości zgodnej z nadrzędną zasadą wiernego i rzetelnego obrazu podmiotu gospodarczego. Tak zbudowany system rachunkowości sektora finansów publicznych jest fundamentem dla rozliczenia się rządu z odpo-

wiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych.

Obecnie w literaturze przedmiotu wysoka ranga odpowiedzialności oraz jej trudno uchwytny charakter wysuwają ją na czoło problemów teorii rachunkowości⁹⁸. L. Ijiri, przytaczany przez A. R. Belkaoui⁹⁹, jest zdania, że pierwszą funkcją rachunkowości jest materializowanie relacji odpowiedzialności między zainteresowanymi stronami, gdyż celem pomiaru dokonywanego w ramach rachunkowości jest pomiar dokonań gospodarczych jednostki. Stosowane praktyki rachunkowości mogą być lepiej rozumiane i interpretowane, jeśli przyjmie się odpowiedzialność jako punkt wyjścia i cel.

Z kolei według A. Hopwood'a rachunkowość bywa postrzegana zarówno jako sposób wizualizacji dokonań, jak również jako metoda dyscyplinowania. Można więc stwierdzić, że rachunkowość jest warunkiem koniecznym wymagalności, strukturyzacji i wzmacniania odpowiedzialności¹⁰⁰.

Obecnie na świecie rządy wielu państw usilnie poszukują nowych sposobów gospodarowania finansami w sektorze finansów publicznych aby osiągnąć większą efektywność działania tego sektora. Dąży się przy tym do zwiększenia odpowiedzialności publicznej gremiów kierowniczych i przywódczych, bądź to przez kompleksową implementację nowego sposobu rządzenia, bądź też przede wszystkim przez modernizację systemów informacyjnych, w tym przede wszystkim systemu rachunkowości¹⁰¹.

Jak już stwierdzono rachunkowość sektora finansów publicznych jako system ewidencyjno-informacyjny powinna być instrumentem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania organów władzy publicznej, w tym zwłaszcza rządu, z odpowiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność realizowanych funkcji społecznych i gospodarczych¹⁰².

Jak już stwierdzono sprawny system rachunkowości umożliwia rządowi rozliczenie się z odpowiedzialności za powierzone zasoby. W związku z tym kwestia rozliczenia z odpowiedzialności jako jedna z podstawowych funkcji systemu rachunkowości wymaga odrębnego przedstawienia.

⁹⁸ Por. J. M. Patton, *Accountability and Governmental Financial Reporting, Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No. 3, 1992, s. 165 i 166.

⁹⁹ A. R. Belkaoui, *Accounting Theory*, Academic Press, San Diego 1992, s. 499.

¹⁰⁰ A. Hopwood, *Accounting and the Pursuit of Efficiency*, w: D. McKeivitt, A. Lawton, *Public Sector Management. Theory, Critique & Practice*. SAGE Publications, London 1994, s. 149.

¹⁰¹ Koncepcja dobrego rządzenia (ang. Good Governance) i rola odpowiedzialności w tym obszarze zostanie omówiona w punkcie 1.2.4.

¹⁰² Należy dodać, że rząd realizuje określone funkcje za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych. Nie można więc odpowiedzialnością obarczać jedynie rządu, a część odpowiedzialności dotyczy także podmiotów sektora finansów publicznych. W rozprawie przyjęto jednak w celu zachowania przejrzystości, że odpowiedzialność odnosić się będzie do rządu.

Pojęcie odpowiedzialności ma wiele znaczeń. Jest ono przedmiotem zainteresowania różnych dziedzin nauki, a także jest elementem różnych sfer życia.

Odpowiedzialność jest rozumiana jako obowiązek składania komuś wyjaśnień ze swej działalności, jako zdolność do prawidłowych zachowań i decyzji bez potrzeby bycia kontrolowanym lub obserwowanym przez kogoś innego, jako podleganie przepisom prawa, czy jako naganność moralna. Szeroki zakres odpowiedzialności nie sprzyja precyzyjnym definicjom tego pojęcia i w związku z tym podlega on ewolucyjnym przemianom, dostosowując się do zmian w myśli społecznej, politycznej i ekonomicznej oraz zmian w normach moralnych i kulturowych¹⁰³.

Odpowiedzialność jest przedmiotem zainteresowania różnych dziedzin nauki. Na przykład odpowiedzialność jest jedną z kluczowych kwestii filozofii prawa. Mowa tu o odpowiedzialności prawnej rozumianej jako obowiązek poniesienia przewidzianych przez normę prawną konsekwencji zachowania się własnego lub innych osób. W ramach odpowiedzialności prawnej rozróżnia się inne rodzaje odpowiedzialności, np. odpowiedzialność cywilną, karną, administracyjną i inne¹⁰⁴.

Odpowiedzialność jest także jednym z podstawowych kanonów etyki. Chodzi tu o odpowiedzialność moralną (etyczną), a więc obowiązek podjęcia lub zaniechania określonych działań, wynikający z nakazu wewnętrznego lub etycznego (religijnego, filozoficznego, światopoglądowego). Według M. Łobockiego odpowiedzialność moralna jest definiowana jako świadome i dobrowolne podejmowanie czynów, zgodnych z zasadami i normami moralnymi, przy czym niespełnienie tych czynów pociąga za sobą sankcje w postaci wyrzutów sumienia, poczucia wstydu, przeżywania wobec siebie głębokiego rozżalenia czy rozgoryczenia¹⁰⁵.

W nauce o finansach publicznych eksponuje się odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁰⁶ określa zasady i zakres tej odpowiedzialności, organy właściwe oraz postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dotyczy ona osób, które pełnią różne funkcje w sferze wykonywania budżetu i dysponowania środkami publicznymi.

¹⁰³ I. Gray, *A Reconsideration of Audit Relationship*, Referat prezentowany na konferencji The 4th National Auditing Conference, Preston, March 1994, s. 3.

¹⁰⁴ Z kolei w ramach wymienionych rodzajów odpowiedzialności wyróżnia się na przykład odpowiedzialność deliktową, kontraktową, odszkodowawczą, solidarną i inne.

¹⁰⁵ M. Łobocki, *Teoria wychowania w zarysie*, Wydawnictwo Impuls, Warszawa 2006, s. 14.

¹⁰⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005r. Nr 14, poz. 114).

Ponadto w literaturze przedmiotu wskazuje się także, że odpowiedzialność jest relacją między przynajmniej dwiema stronami, które mają obowiązek rozliczenia się z wykonania swoich działań, a podstawą tego rozliczenia powinny być ustalone wcześniej oczekiwania stron tego stosunku. W tej definicji stanowczo podkreśla się oczekiwania, które powinny być wcześniej określone i wskazuje się, że oczekiwania te mogą być wyrażone także w formie wzorców, do których można zaliczyć standardy, uregulowania prawnych i inne. Na przykład J. Marne przedstawia zagadnienie odpowiedzialności jako relację między stronami opartą na zobowiązaniu do prezentowania i poddawania weryfikacji sytuacji jednej ze stron, a także zobowiązaniu do rozliczenia się z efektywności zarówno w kontekście osiągniętych wyników, jak i zużytych zasobów w świetle uzgodnionych oczekiwań¹⁰⁷.

W teorii administracji publicznej i prawoznawstwie, mówi się między innymi o odpowiedzialności politycznej (parlamentarnej) członków rządu. Jest to prawna lub obyczajowa zasada, zgodnie z którą parlament może odwołać premiera wraz z całym gabinetem (odpowiedzialność solidarna) bądź poszczególnych ministrów (odpowiedzialność indywidualna), jeżeli negatywnie oceni prowadzoną przez nich działalność. W systemie parlamentarno-gabinetowym formą pociągnięcia do odpowiedzialności politycznej całego rządu lub jego pojedynczego członka jest uchwalenie przez parlament wotum nieufności albo nie udzielenie wotum zaufania.

Z kolei w ogólnej teorii organizacji zwraca się na przykład uwagę na alokację odpowiedzialności w organizacji w związku z redukcją niepewności działania. Ponadto wskazuje się, że proces decyzyjny jest szczególnym narzędziem dystrybucji odpowiedzialności¹⁰⁸. W teorii organizacji i zarządzania przedsiębiorstw kwestię odpowiedzialności rozważa się natomiast na gruncie odpowiedzialności przedsiębiorstw wobec społeczeństwa za podejmowane działania (społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa)¹⁰⁹. I tak przykładowo J. Walkowiak podkreśla, że organizacje gospodarcze, muszą kierować się odpowiedzialnością w stosunku do tego, co znajduje się na zewnątrz, czyli społeczeństwa z jego zasobami. Przedsiębiorstwa są odpowiedzialne i zobowiązane do rozliczenia się ze swojej działalności. Jeśliby przyjąć założenie, że podstawą biznesu jest podejmowanie decyzji, to nie jest bez znaczenia, kim lub czym jest podmiot odpowiedzialny za decyzje. Nieobojętna jest również etyczna jakość decyzji. Z punktu widzenia etyki biznesu istotne jest także, czy to, co przedsiębiorstwo komuniku-

¹⁰⁷ J. Mayne, R. Cook, *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, Modernizing Accountability in the Public Sector*, Chapter 9, Office of the Auditor General of Canada, December 2002, s. 1.

¹⁰⁸ N. Brunsson, *Deciding for Responsibility and Legitimation: Alternative Interpretations of Organizational Decision-making*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, s. 50.

¹⁰⁹ Por. W. A. Nowak, op. cit., s. 73 i 74.

je, jest zgodne z prawdą, czy też jest raczej tworzeniem własnego, pozytywnego wizerunku publicznego¹¹⁰.

B. Klimczak podkreśla wagę społecznej odpowiedzialności firm, którą jest odpowiedzialność za skutki działań wobec osób trzecich. Z argumentacji tego autora wynika, że społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa rozumie on jako odpowiedzialność moralną w szerokim znaczeniu, którą ponoszą poszczególne osoby, podejmujące w tym przedsiębiorstwie decyzje gospodarcze. Można jednak rozumieć społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa jako odpowiedzialność za zobowiązania przyjmowane przez nie w wyniku społecznego poruczenia. Tego rodzaju odpowiedzialność przedsiębiorstw powstaje więc w wyniku woli społecznej, aby przedsiębiorstwa działały w określony sposób. Ponieważ przedsiębiorstwa powstają w celu realizacji interesów właścicieli czynników produkcji, są one zależne od oceny moralnej ich czynów przez tzw. *stakeholderów* (*stakeholders* - nosiciele ryzyka). Mianem tym określa się wszystkie osoby, których bezpośrednio lub pośrednio może dotyczyć działalność przedsiębiorstwa i które traktują swoje uprawnienia jako zobowiązania moralne przedsiębiorstw. Należą do nich dostawcy, odbiorcy, inwestorzy, wierzyciele, konkurenci, sąsiedzi, pracownicy oraz emeryci i udziałowcy, a co w szerokim ujęciu oznacza społeczeństwo¹¹¹.

Zagadnienia te są rozumiane podobnie przez L. Zbiegień-Maciąg, według której społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstwa oznacza, że jest ono moralnie odpowiedzialne i zobowiązane do rozliczenia się przed prawem, społeczeństwem ze swej działalności¹¹². P. A. French traktuje spółki jako członków moralnej wspólnoty na równych prawach z tradycyjnie rozumianymi jej uczestnikami żywymi istotami ludzkimi. Spółki mogą być zatem osobami w sensie moralnym, w pełni zasługującymi na przywileje, prawa i obowiązki, które normalnie przyznaje się tego typu osobom¹¹³.

Jak już stwierdzono mimo różnorodności definicji odpowiedzialności zakres tego pojęcia ulega ewolucyjnemu rozszerzeniu. Przykładem tego mogą być chociażby zmiany w zakresie odpowiedzialności menedżerów głównie obserwowane w obszarze państw języka angielskie-

¹¹⁰ Por. J. Walkowiak, *Misja firmy a etyka biznesu*, Wydawnictwo Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1998, s. 8 i 9.

¹¹¹ Por. B. Klimczak, *Etyka gospodarcza*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langiego we Wrocławiu, Wrocław 1996, s. 70.

¹¹² Por. L. Zbiegień-Maciąg, *Etyka w zarządzaniu*, Wydawnictwo Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1996, s. 48 i 49.

¹¹³ Por. P. A. French, *Spółka jako podmiot moralny*, w: *Etyka biznesu*, praca zbiorowa pod red. L.V.Ryan CSV i J. Sójki, Wydawnictwo „W drodze”, Poznań 1997, s. 71 i 72.

go. Zdaniem B. A. Portera¹¹⁴ przed rokiem 1930 odpowiadali oni jedynie wobec udziałowców (akcjonariuszy) i to tylko za uczciwe i pełnoprawne używanie funduszy. Od czasu Wielkiego Kryzysu lat trzydziestych aż do lat sześćdziesiątych obszar ich odpowiedzialności obejmował już szersze grono, do którego można zaliczyć poza udziałowcami także pracowników, kredytodawców, dostawców, konsumentów czy organa władzy (lokalnej i centralnej). Od lat siedemdziesiątych krąg ten poszerzył się natomiast także o społeczeństwo jako całość¹¹⁵. Rozszerzenie to było poprzedzone publicznymi debatami o konieczności redefinicji założeń odpowiedzialności organizacji przez uwzględnienie innych niż ekonomiczne aspektów dokonań. Motywowano je wzrastającym wpływem organizacji na środowisko naturalne, sytuacją socjalną czy jakością życia społeczeństwa.

1.2.2. Pojęcie i rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu

Wzrost poziomu wykształcenia oraz wzrost standardu życia społeczeństwa (w tym postęp technologiczny) będzie powodował, że społeczeństwo będzie wymagało od rządu rozliczenia się ze skuteczności realizowanych przez ten rząd funkcji, w związku z tym, że wybrany w wolnych wyborach rząd gospodaruje zasobami otrzymanymi od społeczeństwa w postaci podatków i innych opłat. Społeczeństwo będzie chciało również kontrolować stopień i jakość realizacji tych funkcji.

Odpowiedzialność rządu wobec społeczeństwa wynika z istoty organizacji społecznej jaką jest państwo. Według J. Sobczaka, państwo to organizacja społeczna będąca społecznością uniwersalną, mająca charakter polityczny, wyposażona w system organów zwany aparatem państwowym (rządem), suwerenna, terytorialna, do której przynależność ma charakter sformalizowany, w której społeczne role obywateli wyznaczone są w konstytucji lub w innych aktach o charakterze zasadniczym¹¹⁶. Można przy tym wskazać na dwa kierunki rozliczenia z odpowiedzialności między rządem a społeczeństwem. Pierwszym kierunkiem będzie obowiązek rozliczania się społeczeństwa względem rządu (deklaracje podatkowe, zeznania podatkowe itd.). Drugim kierunkiem będzie natomiast obowiązek rozliczania się rządu wobec społeczeństwa.

¹¹⁴ B.A. Porter, *The Development of Corporate Accountability and the Need for the Audit Trinity*, Referat przygotowany na The Sixth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Taipei, November 1994, s. 128.

¹¹⁵ B.A. Porter, op. cit., s. 131.

¹¹⁶ J. Sobczak, *Wstęp do prawoznawstwa i wiadomości o ustroju Polski*, Wydawnictwo Terra, Poznań 1997, s. 17 i 18.

Zdaniem R. A. Tommasi i D. Tommasi, wychodząc z definicji państwa, możemy znaleźć odpowiedź nie tylko na pytanie kto jest odpowiedzialny i przed kim jest odpowiedzialny (podmioty relacji odpowiedzialności), lecz także za co jest odpowiedzialny (przedmiot relacji odpowiedzialności)¹¹⁷. W stosunku społeczeństwo - rząd przedmiotem odpowiedzialności rządu względem społeczeństwa będą funkcje realizowane przez aparat państwowy gwarantujące dobrobyt społeczny. Rząd wykorzystuje do tego celu podmioty sektora finansów publicznych, które świadczą określone dobra i usługi dla społeczeństwa. Realizacja tych funkcji powinna być więc fundamentem funkcjonowania demokratycznego państwa. W związku z tym obowiązkiem każdego rządu powinno więc być rozliczenie się z każdej pełnionej funkcji.

W związku z powyższym przedstawione wcześniej różne znaczenia pojęcia „odpowiedzialności” można poszerzyć o relację odpowiedzialności między rządem a społeczeństwem i stosować termin „odpowiedzialność społeczna rządu”¹¹⁸. Wyodrębnienie to ma swoje uzasadnienie ponieważ jak twierdzi L. Krzyżanowski, w odniesieniu do sektora finansów publicznych kwestia odpowiedzialności społecznej rządu jest niezwykle istotna z punktu widzenia funkcjonowania tego sektora. Odpowiedzialność ta obejmuje procesy, produkty i konsekwencje relacji między produktami organizacji, a społecznymi i przyrodniczymi skutkami ich używania. Rząd, a także jednostki sektora finansów publicznych są odpowiedzialne wobec pojedynczych osób, grup i społeczeństwa jako całości¹¹⁹. Na wysoką rangę odpowiedzialności społecznej rządu wskazują także R. Hoek, C. Montfort, C. Vermeer, dodając przydomek „szeroka”¹²⁰. Wskazują oni, że w ramach szerokiej odpowiedzialności społecznej rząd jest odpowiedzialny względem bardzo szerokiego kręgu jednostek tworzących razem społeczeństwo¹²¹. Koncepcja „szerokiej odpowiedzialności społecznej rządu” to kombinacja różnych podmiotów, przedmiotów i celów¹²².

W literaturze zagranicznej można spotkać różne definicje odpowiedzialności społecznej rządu. L. Posner twierdzi na przykład, że odpowiedzialność społeczną rządu można zdefiniować jako obowiązek rozliczenia się rządu w zakresie zużycia zasobów finansowych i nie-

¹¹⁷ R. A. Tommasi, D. Tommasi, *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*, OECD 2001, s. 437.

¹¹⁸ Por. G. Paquet, *Governance through Social Learning*, University of Ottawa Press, Ottawa 1999, s. 192.

¹¹⁹ Por. L. Krzyżanowski, *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992.

¹²⁰ Koncepcja szerokiej odpowiedzialności społecznej” (ang. broad public accountability). Zamiennie stosuje się w tym wypadku także inne określenia, takie jak „socialisation public accountability” czy „360-degree accountability”.

¹²¹ R. Hoek, C. Montfort, C. Vermeer, *Enhancing Public Accountability in the Netherlands*, OECD Journal on Budgeting 2005, Volume 5, No. 2, s. 70-85.

¹²² R. Behn, *Rethinking Democratic Accountability*, Brookings Institution Press, Washington DC 2001, s. 218.

finansowych w odniesieniu do oczekiwań społeczeństwa, zgodności z regulacjami prawnymi (w tym z uchwalonym budżetem) i w odniesieniu do oczekiwanej efektywności w osiągnięciu celów. Obowiązek rozliczenia się rządu z odpowiedzialności przed społeczeństwem powinien zostać spełniony przez dostarczenie społeczeństwu jawnej i przejrzystej informacji o działaniach rządu, określenie przyczyn odchylenia od zaplanowanych wielkości, uzasadnienie podejmowanych w związku z tym nieplanowanych działań oraz potwierdzenie że działania rządu podejmowane były zgodnie z przyjętymi standardami¹²³.

Podobnie według Rady Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej w Stanach Zjednoczonych¹²⁴ odpowiedzialność społeczna rządu nakazuje organizacjom rządowym rozliczenie się przed społeczeństwem z pobranych środków pieniężnych, przez uzasadnienie celów podejmowanych działań i rodzajów działań finansowanych z tych środków¹²⁵. Odpowiedzialność społeczna rządu jest oparta na zasadzie, że społeczeństwo ma prawo do otrzymywania jawnych i przejrzystych informacji, na podstawie których może kontrolować działania rządu oraz podejmować różnego rodzaju decyzje¹²⁶. Ponadto Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej w Stanach Zjednoczonych wskazuje także na fakt, że w demokratycznym społeczeństwie sprawozdanie finansowe odgrywa kluczową rolę w wypełnianiu rządowego obowiązku rozliczenia się z odpowiedzialności¹²⁷. Wskazuje się również, że rozliczenie się rządu z odpowiedzialności powinien być oparte na zasadzie wartości i etyki. Zatem oczekuje się, że metody ujawniania informacji w sprawozdawczości rządu spowodują, że społeczeństwo będzie odczuwało, że jest traktowane sprawiedliwie i uczciwie.

Jak można zauważyć w przedstawionych powyżej definicjach odpowiedzialności społecznej rządu przedmiot odpowiedzialności definiowany jest różnie, a mianowicie:

- 1) realizowane przez rząd funkcje,
- 2) zagwarantowanie spełnienia podstawowych zasad demokratycznego państwa,
- 3) procesy, produkty i konsekwencje relacji między produktami organizacji a społecznymi i przyrodniczymi skutkami ich używania,
- 4) zużycie zasobów finansowych i niefinansowych,

¹²³ P. L. Posner, *Accountability Institutions and the Policy Process: The United States Experience*, OECD Journal on budgeting, Volume 5 – No. 3, OECD 2006, s. 73.

¹²⁴ Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej (ang. Governmental Accounting Standards Board, w skrócie GASB)

¹²⁵ W Stanach Zjednoczonych jednostki i podmioty sektora rządowego sporządzają także raport z dokonań i odpowiedzialności (ang. Performance and Accountability Report, w skrócie PAR).

¹²⁶ Por. P. A. Copley, J. H. Angstrom, *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Eight Edition, The McGraw-Hill Companies, 2007, s. 8.

¹²⁷ GASB Concepts Statements No. 1, Objectives of Financial Reporting, Primary Codification Section Reference, Appendix B, May 1987, par. 56.

- 5) zgodność z regulacjami prawnymi (w tym z uchwalonym budżetem)
- 6) oczekiwana efektywności w osiągnięciu celów,
- 7) pobrane od społeczeństwa środki pieniężne, uzasadnienie celów podejmowanych działań i rodzajów działań finansowanych z tych środków,
- 8) tworzone prawo i stosowane instrumenty rządzenia,
- 9) uzyskanie wyniki działań.

Sumując powyższe rozważania można stwierdzić, że rząd powinien rozliczyć się z odpowiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność w realizacji określonych, przypisanych mu funkcji opierając się na powierzonych mu w tym celu zasobach przez społeczeństwo. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych.

Z kolei w polskiej literaturze z zakresu rachunkowości nie występuje definicja pojęcia odpowiedzialności społecznej rządu, choć spotyka się takie terminy jak odpowiedzialność społeczna biznesu, przedsiębiorstwa, organizacji. W związku z tym w konkluzji dotyczących rozważań można przyjąć, że definicja odpowiedzialności społecznej rządu mogłaby brzmieć następująco: „odpowiedzialność społeczna rządu to obowiązek okresowego (co najmniej rocznego) rozliczania się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności ponoszonej za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Odpowiedzialność społeczna rządu wymaga uzgodnienia oczekiwań stron tej relacji odpowiedzialności co do sposobu działania, kierując się przy tym zasadami wartości i etyki”¹²⁸. Dodać należy, że instrumentem rozliczenia się rządu z odpowiedzialności przed społeczeństwem może być publikowane skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych oraz sprawozdanie z wykonania budżetu państwa.

Zagraniczna literatura przedmiotu w różny sposób opisuje i klasyfikuje rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu.

¹²⁸ Por. T. Kostrzewa, *Odpowiedzialność społeczna rządu jako fundament rachunkowości sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe AE, Poznań 2009.

Na przykład według R. Behn'a¹²⁹ należy wyróżnić następujące rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu:

1) odpowiedzialność fiskalna - ten rodzaj odpowiedzialności ma na celu usprawiedliwienie się rządu przed społeczeństwem w kontekście zgodności z budżetem i innymi uregulowaniami prawnymi wykonywanych przez rząd działań finansowanych z publicznych pieniędzy, zwłaszcza w kontekście rocznego okresu budżetowego¹³⁰,

2) odpowiedzialność za stosowane zasady – rząd powinien być odpowiedzialny za coś więcej niż tylko pozyskiwanie i alokację zasobów finansowych i niefinansowych; rząd powinien się także rozliczać z tego czy zagwarantował spełnianie podstawowych zasad demokratycznego państwa,

3) odpowiedzialność za użycie władzy – rząd powinien być odpowiedzialny za tworzone prawo i stosowane instrumenty rządzenia,

4) odpowiedzialność za wyniki – rząd powinien rozliczać się przed społeczeństwem z wykonania oczekiwań tego społeczeństwa.

C. Santiso dokonuje dalszego podziału odpowiedzialności fiskalnej rządu w kontekście procesu budżetowego. Uwzględniając ponadto czas rozliczenia się, wyróżnił on następujące rodzaje odpowiedzialności fiskalnej:

1) odpowiedzialność przyszła – zapewnienie, że alokacje zasobów w procesie budżetowym odpowiednio odzwierciedlają priorytety polityczne,

2) odpowiedzialność bieżąca – nadzorowanie wykonania budżetu przez organy wykonawcze w trakcie jego realizacji,

3) odpowiedzialność historyczna – rozliczanie rządu z wykonania i osiągniętych rezultatów¹³¹.

W świetle powyższego wydaje się jednak, że dość dobrą bazą dla zdefiniowania rodzajów odpowiedzialności społecznej rządu są funkcje, które rząd realizuje w demokratycznym państwie. Na podstawie funkcji, które przedstawiono w punkcie 1.1.1 niniejszej rozprawy można w łatwy sposób określić rodzaje odpowiedzialności, do których możnaby zaliczyć:

- 1) odpowiedzialność redystrybucyjną,
- 2) odpowiedzialność stabilizacyjną,
- 3) odpowiedzialność adaptacyjną,

¹²⁹ R. Behn, op. cit., s. 8 i 9.

¹³⁰ Por. S. J. Gautier, *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting, Using the GASB 34 Model*, Government Finance Officers Association, 2005, s. 3.

¹³¹ C. Santiso, *Legislatures and Budget Oversight in Latin America: Strengthening Public Finance Accountability in Emerging Economies*, OECD Journal on Budgeting, Volume 4, No. 2, OECD 2004, s. 48.

- 4) odpowiedzialność alokacyjną,
- 5) odpowiedzialność instytucjonalną oraz
- 6) odpowiedzialność koordynacyjną.

Jak już stwierdzono w sektorze finansów publicznych można wyróżnić wiele rodzajów odpowiedzialności społecznej rządu, które wzajemnie się ze sobą przenikają. Jednakże należy dodać, że zapewnienie sprawności funkcjonowania sektora finansów publicznych można uzyskać jedynie wtedy, gdy wszystkie te rodzaje odpowiedzialności są połączone razem we wzajemnie wspierający się układ¹³².

1.2.3. Koncepcja dobrego rządzenia a odpowiedzialność społeczna rządu

Obecnie na świecie rządy wielu państw usilnie poszukują nowych sposobów gospodarowania finansami w sektorze finansów publicznych w celu osiągnięcia większej efektywności działania tego sektora. Dąży się przy tym do zwiększenia odpowiedzialności społecznej gremiów kierowniczych i przywódczych, bądź to przez kompleksową implementację nowego sposobu rządzenia, bądź też przede wszystkim przez modernizację systemów informacyjnych, w tym przede wszystkim systemu rachunkowości¹³³.

Jak już stwierdzono, rachunkowość sektora finansów publicznych jest podstawą do rozliczenia się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności za skuteczność realizowania określonych funkcji rządu, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych, przy wykorzystaniu powierzonych mu w tym celu zasobami finansowych i niefinansowych przez społeczeństwo. Z tego wynika, że rachunkowość jest bazą bez której nie można rozliczyć podmiotu z odpowiedzialności. Pojawia się jednak pytanie skąd wynika potrzeba rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej. Z pomocą w tym zakresie przychodzi nurt „dobrego rządzenia”¹³⁴, według którego potrzeba rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej wynika z faktu, że rozliczenie się z odpowiedzialności społecznej jest kluczową zasadą dobrego rządzenia. Z kolei celem dobrego rządzenia jest spowodowanie lepszego gospodarowania finansami publicznymi.

¹³² Por. T. Fitzpatrick, *Horizontal Management, Trends in Governance and Accountability*, Treasury Board of Canada, Secretariat for CCMD's Action-Research Roundtable on the Management of Horizontal Issues, 2000, s. 10.

¹³³ Treasury Board of Canada Secretariat, *Modernizing Accountability Practices in the Public Sector*, Canada 2002, s. 1 i 2.

¹³⁴ Koncepcja sprawnego (dobrego) rządzenia w ramach sektora finansów publicznych (ang. Public Sector Good Governance).

Aby dobrze rządzić trzeba mieć sprawny system informacyjny, którym jest system rachunkowości. Sprawnie funkcjonujący system rachunkowości zagwarantuje rozliczenie się z odpowiedzialności społecznej. Z kolei odpowiedzialność społeczna jest jedną z zasad dobrego rządzenia, czyli jest elementem systemu dobrego rządzenia.

W związku z tym zostaną przedstawione koncepcje dobrego rządzenia, w których jednym z elementów jest odpowiedzialność społeczna rządu. Rozważania te zostaną poprzedzone przedstawieniem pojęć „rządzenie publiczne” oraz „zarządzanie publiczne”. Między tymi pojęciami zachodzi zależność. Nurt badań „rządzenia publicznego”¹³⁵ opiera się na założeniu, że sprawne realizowanie funkcji rządu przez rządzenie zależy głównie od sprawności podmiotów sektora finansów publicznych, czyli od sprawnego zarządzania tymi podmiotami¹³⁶. Należy jednakże zwrócić szczególną uwagę na to, że pojęcia „rządzenie” i „zarządzanie” nie są tożsame. Rządzenie sprawowane jest w imieniu rządu przez umocowane prawem organizacje (podmioty sektora finansów publicznych) w stosunku do systemu społecznego stanowiącego ich otoczenie¹³⁷.

Rządzenie polega na oddziaływaniu na to otoczenie w formach władczych i niewładczych, ale zawsze opierając się na posiadanym imperium, wynikającym z jakiejś generalnej lub szczególnej legitymacji prawnej i przy założeniu bezinteresowności działania. Oddziaływanie to powinno się dokonywać w interesie społeczności, na którą jest skierowane lub co najmniej, w której imieniu jest ono realizowane. Rządzić można państwem, regionem lub gminą, gdyż są to społeczności złożone z samodzielnych i wolnych podmiotów (obywateli i ich organizacji oraz autonomicznych podmiotów gospodarczych), które nie łączą więzi organizacyjne z organami pełniącymi funkcje rządzenia.

Ekspert Banku Światowego przedstawiają pojęcie „rządzenie” w aspekcie trzech elementów, jako¹³⁸:

- 1) proces wyboru, monitoringu i wymiany rządów,
- 2) zdolność administracyjną do formułowania i implementowania polityk publicznych i zapewniania dobrej jakości usług publicznych,
- 3) udział obywateli w pracach instytucji administracyjnych, które zarządzają politykami społecznymi i gospodarczymi.

¹³⁵ Rządzenie publiczne (ang. public governance).

¹³⁶ Zarządzenie publiczne (ang. public management). Obecnie modny jest trend nowoczesnego zarządzania publicznego (ang. New Public Management, NPM).

¹³⁷ M. Kostera, *Podstawy organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Wpisz, Warszawa 1998, s. 5.

¹³⁸ Por. D. Kaufmann, A. Kraay, M. Mastruzzi, *Governance Matters VII: Aggregate and Individual Governance Indicators for 1996-2007*, World Bank Policy Research Working Paper 2008, s. 26.

Z kolei w programie Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju (UNDP) „rządzenie” jest określone jako sprawowanie władzy w sprawach gospodarczych, politycznych i administracyjnych na wszystkich szczeblach administracyjnych, jak również obejmuje mechanizmy, procesy i instytucje, przez które obywatele i ich grupy mogą artykułować własne interesy, egzekwować prawa i realizować obowiązki, a także mediuować w kwestiach spornych¹³⁹.

Agencja Stanów Zjednoczonych Na Rzecz Rozwoju Międzynarodowego¹⁴⁰ definiuje „rządzenie”, jako zdolność rządu do efektywnego, wydajnego (tj. oszczędnego) i rozliczalnego procesu zarządzania politykami publicznymi, który jest otwarty na partycypację obywateli i zmierza do wzmocnienia systemu demokratycznego.

Jeżeli chodzi z kolei o zarządzanie, to jest to „proces planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania pracy organizacji i jej uczestników oraz wykorzystywania wszystkich dostępnych zasobów dla osiągnięcia celów organizacji”. Funkcja zarządzania jest zatem funkcją wtórną i wewnętrzną każdej organizacji i na ogół nie stanowi ani jej celu, ani racji istnienia, choć jest niezbędna dla jej funkcjonowania, trwania i rozwoju. Polega ona na oddziaływaniu na ludzi i jednostki organizacyjne, które łączą z organizacją więzi organizacyjne lub stosunki zatrudnienia. Ma ona na celu organizowanie ich sprawnego współdziałania oraz racjonalną gospodarkę zasobami organizacji tak, aby mogła jak najlepiej realizować cele, dla których została utworzona. Zarządzać można urzędem marszałkowskim i podległymi mu instytucjami, a więc organizacjami i systemami organizacji, które pełnią funkcje rządzenia.

Cechą szczególnie charakterystyczną dla podejścia „rządzenia publicznego” jest skoncentrowanie uwagi na sprawności rządzenia. Dominuje podejście normatywne oparte na systemie wartości nowoczesnego, liberalnego i demokratycznego systemu rządzenia, z których wywodzone są cechy i kryteria „dobrego rządzenia” oraz formułowane recepty i metody dochodzenia do ich realizacji¹⁴¹.

Pojęcie „dobre rządzenie” po raz pierwszy wprowadził do swoich dokumentów i programów pomocowych Bank Światowy na początku lat 90-tych. Było to związane z prowadzonymi przez tę instytucję programami wsparcia dla państw rozwijających się i odpowiedzią na postulaty poprawy skuteczności ich funkcjonowania pod kątem osiągnięcia założonych celów rozwojowych.

¹³⁹ Por. G. Welch, Z. Nuru, *Governance for the Future Democracy and Development in the Least Developed Countries*, United Nations Development Programme 2006, s. 12.

¹⁴⁰ Agencja Stanów Zjednoczonych na rzecz Rozwoju Międzynarodowego (ang. United States Agency for International Development, w skrócie USAID).

¹⁴¹ Por. J. Carmichael, D. Kaufmann, *Public Sector Governance and the Finance Sector*, Paper prepared for the World Bank/International Monetary Fund/Federal Reserve Board conference on: Policy Challenges for the Financial Sector in the Context of Globalization, Washington DC, June 2001, s. 2.

Ze względu na fakt, że jest to pojęcie dosyć nowe, w literaturze przedmiotu funkcjonuje wiele jego definicji. Eksponują one różne elementy składowe „dobrego rządzenia” oraz w sposób zróżnicowany przedstawiają jego zakres.

Komisja Europejska w Białej Księdze „European Governance”¹⁴² zaproponowała pięć głównych cech dobrego rządzenia, które mają odniesienie przede wszystkim do funkcjonowania polityk europejskich, ale również dotyczą poprawy rządzenia w państwach członkowskich. Są nimi następujące cechy:

1) Otwartość, polegająca na tym, że instytucje administracyjne powinny być maksymalnie transparentne dla obywateli i opinii publicznej.

2) Partycypacja, jako szeroki udział społeczeństwa w pracach administracyjnych, na wszystkich poziomach władz publicznych, a także na wszystkich głównych etapach realizacji polityk publicznych (tj. w trakcie programowania, implementacji i monitoringu). Komisja kładzie nacisk na udział organizacji społecznych i pozarządowych w pracach administracji (tzw. dialog obywatelski) oraz przedstawicieli pracodawców i związków zawodowych (tzw. dialog społeczny).

3) Odpowiedzialność, co oznacza precyzyjne określenie zakresu odpowiedzialności poszczególnych instytucji, w celu rozliczenia się przed społeczeństwem z realizowanych określonych funkcji.

4) Efektywność, dotycząca poprawy potencjału administracyjnego w zakresie skutecznego, sprawnego realizowania celów polityk publicznych. Kryterium dobrego rządzenia obejmuje dwie dodatkowe zasady; po pierwsze, zasadę proporcjonalności, która zakłada, że instrumenty dostarczania usług i polityk publicznych będą proporcjonalne do zakładanych celów, a więc realizowane w sposób optymalny i oszczędny; po drugie, zasadę subsydiarności, według której działania wyższego poziomu administracji są jedynie pomocnicze względem działań realizowanych na niższych poziomach zarządzania, a więc ich nie zastępują.

5) Koherencja, jako integracja zarządzania różnymi politykami publicznymi, zarówno europejskimi, jak i krajowymi, a także między różnymi poziomami władz publicznych. Ponadto dotyczy integracji polityk sektorowych i terytorialnych.

Również w Polsce podjęto próby zdefiniowania i dookreślenia pojęcia dobrego rządzenia. W Narodowych Strategicznych Ramach Odniesienia 2007-2013¹⁴³ wskazano, że „dobre

¹⁴² Commission of the European Communities, *European Governance a white paper*, COM(2001) 428 final, Brussels, 25.7.2001, s. 37.

¹⁴³ Dokument zaakceptowany decyzją Komisji Europejskiej zatwierdzającą pewne elementy Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia, *Polska Narodowe strategiczne ramy odniesienia 2007-2013 wspierające wzrost*

rzządzenie” to sprawne i partnerskie sprawowanie władzy oparte na zasadzie otwartości, odpowiedzialności, skuteczności i spójności. W dokumencie tym stwierdzono, że dobre rządzenie polega na rozwijaniu zdolności administracyjnych instytucji publicznych, w tym podniesieniu jakości kadr administracji w celu poprawy jakości usług publicznych i modernizacji funkcjonowania administracji oraz wzmacnianiu mechanizmów partnerstwa i współpracy z trzecim sektorem.

Uwzględniając powyższe definicje, można przyjąć, że dobre rządzenie to sprawowanie władzy publicznej w ramach wzajemnych relacji rządu, administracji i społeczeństwa, cechujące się otwartością, partnerstwem, odpowiedzialnością (rozliczalnością), skutecznością, efektywnością i spójnością. Definicja ta uwzględnia uczestnictwo w sprawowaniu władzy trzech podmiotów: rządu, administracji oraz społeczeństwa, gdyż tylko ich zgodne współdziałanie może zapewnić efektywną realizację funkcji państwa. Wskazanie rządu, administracji i społeczeństwa jednocześnie, pozwala uwzględnić w definicji dobrego rządzenia stojące za nimi role (decyzyjną, wykonawczą oraz uczestnictwa i współdziałania przy sprawowaniu władzy). Tylko poprawnie kształtowane relacje, bazujące na wskazanych w definicji zasadach, są w stanie zapewnić sprawną realizację zadań państwa.

Zasady, które powinny organizować proces sprawowania władzy, są:

1) otwartość, polegająca na jak najszerszym dostępie do informacji publicznej oraz informacji nt. działań planowanych, wyników podjętych inicjatyw (przede wszystkim rządu i administracji), a także mechanizmy antykorupcyjne wspomagające transparentność administracji,

2) partnerstwo, rozumiane jako współuczestnictwo społeczeństwa w procesie sprawowania władzy, czemu służy budowa potencjału instytucji działających na rzecz tworzenia mechanizmów partnerstwa, rozwijanie kompetencji administracji do współdziałania ze społeczeństwem przy realizacji zadań publicznych oraz stymulowanie potencjału podmiotów społecznych do współdziałania i kooperacji z administracją i rządem,

3) odpowiedzialność (rozliczalność), odnosząca się do odpowiedzialności politycznej za prowadzenie polityk publicznych, co umożliwią ugruntowane i funkcjonujące mechanizmy demokratyczne, jak również możliwość dokonywania obiektywnej oceny skuteczności i efektywności działania, co gwarantuje czytelny podział kompetencji przy realizacji zadań państwa,

4) skuteczność i efektywność, oznaczające budowę i wzmacnianie potencjału państwa na każdym poziomie realizacji jego funkcji, a więc rządu, administracji i społeczeństwa,

5) spójność realizowanych zadań państwa, wymagająca budowy mechanizmów koordynacji we wszystkich wymiarach, w których funkcje państwa są wykonywane.

Polska jako państwo, które wstąpiło w struktury unijne stosunkowo niedawno, miała niewiele czasu, aby wdrożyć skutecznie zasady „dobrego rządzenia”, stosowane powszechnie w państwach członkowskich. Międzynarodowe badania, dotyczące standardów rządzenia, wskazują na duże zapóźnienia w stosowaniu zasad dobrego rządzenia w Polsce na tle innych państw europejskich, jak i w skali globalnej. Badania Banku Światowego dotyczące efektywności rządzenia, mierzonej pod kątem jakości usług publicznych, jakości służby cywilnej i jej niezależności od presji politycznych, jakości tworzenia i wdrażania polityk oraz wiarygodności zaangażowania rządu w realizację tych polityk, wskazują na słabość instytucjonalną Polski w tym obszarze w porównaniu ze średnią unijną, ale i w porównaniu z nowymi państwami członkowskimi. We wszystkich mierzonych przez Bank Światowy wymiarach rządzenia Polska plasuje się za państwami UE-15 oraz większością nowych państw członkowskich UE, wyłączając tylko Bułgarię i Rumunię¹⁴⁴. W tabeli 3 przedstawiono wskaźniki dla Polski w latach 1998-2007.

Tabela 3 Wyniki osiągnięte przez Polskę w latach 1998, 2000, 2002, 2004, 2007 w sześciu wymiarach rządzenia badanych przez Bank Światowy (skala od -2,5 do +2,5)

Sześć wymiarów rządzenia	1998	2000	2002	2004	2007
Odpowiedzialność społeczna rządu	1,05	1,04	1,08	1,02	0,81
Stabilność polityczna i brak przemocy	0,60	0,41	0,66	0,20	0,58
Efektywność rządów	0,69	0,62	0,57	0,44	0,38
Jakość regulacyjna	0,69	0,64	0,70	0,78	0,71
Rządy prawa	0,69	0,60	0,56	0,40	0,28
Kontrola korupcji	0,60	0,51	0,34	0,20	0,14

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Banku Światowego, http://info.worldbank.org/governance/wgi/sc_chart.asp.

¹⁴⁴ Por. Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, *Koncepcja good governance - refleksje do dyskusji*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2008, s. 11.

W tabeli 3 zawarte są opracowane przez Bank Światowy podstawowe wskaźniki „dobrego rządzenia”. Sześć głównych elementów służy obecnie do oceny postępów poszczególnych państw w dążeniu do wdrażania zasad dobrego rządzenia. Należą do nich:

1) odpowiedzialność społeczna rządu: zakres udziału obywateli w pracach instytucji rządowych, demokratyczny wybór władz, jak również wolność wypowiedzi i mediów, swoboda stowarzyszania się, skuteczność rozliczania się z zobowiązań rządu, formy rozliczania się z odpowiedzialności,

2) stabilność polityczna i brak przemocy: prawdopodobieństwo stabilnych rządów, bezpieczeństwo obywateli, pokój i przeciwdziałanie zagrożeniom terrorystycznym,

3) efektywność rządów: wskaźnik dotyczy potencjału administracyjnego rządów do efektywnego realizowania polityk i usług publicznych,

4) jakość regulacyjna: dotyczy formułowania i implementowania regulacji, głównie związanych z rozwojem prywatnego sektora w gospodarce,

5) rządy prawa: w szczególny sposób wskaźnik ten dotyczy warunków działalności gospodarczej, zwłaszcza poszanowania własności, wykonalności kontraktów, sprawności systemu policyjnego i sądownictwa,

6) kontrola korupcji: wskaźnik dotyczy głównie postrzegania zagrożeń korupcyjnych.

Jak widać w każdym z przedstawionych powyżej modeli dobrego rządzenia publicznego zasada odpowiedzialności społecznej rządu jest integralnym elementem¹⁴⁵. Koncepcja odpowiedzialności powinna stanowić kluczowy element działania każdej organizacji, ponieważ dzięki temu przyczynia się do podnoszenia sprawności zarządzania tą organizacją.

1.3. Podsumowanie

Z powyższych rozważań wynika, że odpowiedzialny rząd, który zamierza dobrze rządzić powinien rozliczać się z odpowiedzialności społecznej. Przedmiotem owej odpowiedzialności jest rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa ze skuteczności realizacji funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Przedmiotowe rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej powinno być skuteczne, a więc wymaga sprawnie funkcjonującego systemu rachunkowości sektora finansów publicz-

¹⁴⁵ Por. P. L. Posner, op. cit, s. 71.

nych. Tak więc sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych jest fundamentem dla skutecznej odpowiedzialności społecznej rządu. Ponadto wskazano, że fakt skutecznego rozliczenia się z odpowiedzialności społecznej rządu jest elementem realizowanej przez rząd zasady dobrego rządzenia.

W tym rozdziale wskazano, że rząd realizuje przypisane mu funkcje za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych. Stwierdzenie takie wymusiło określenie zakresu podmiotowego tego sektora oraz zdefiniowanie funkcji realizowanych przez rząd. Ponieważ sektor finansów publicznych związany jest nieodłącznie z pojęciami sektora publicznego oraz sektora budżetowego przybliżono te pojęcia i przedstawiono zakres podmiotowy tych sektorów wskazując także na zależności między tymi sektorami. Ustalono, że zakres sektora finansów publicznych jest węższy niż zakres sektora publicznego oraz, że zakres sektora finansów publicznych jest szerszy niż zakres sektora budżetowego. Ponadto stwierdzono, że obecnie w Polsce zawarta w ustawie o finansach publicznych delimitacja sektora finansów publicznych jest dość precyzyjna i określony w ten sposób zakres sektora finansów publicznych przyjęto na potrzeby niniejszej rozprawy. Ponadto ustalono, że zakres ten jest zgodny ze standardami statystyki gospodarczej oraz z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Przyjęto także, iż rząd powinien realizować określone funkcje społeczne i gospodarcze, które szczegółowo omówiono. Realizacja powyższych funkcji społecznych i gospodarczych powinna natomiast zagwarantować dobrobyt społeczny. Wskazano także, iż obecnie sektor finansów publicznych zajmuje bardzo silną pozycję w gospodarce państw Unii Europejskiej, co świadczy o wysokiej randze tego sektora i potwierdza aktualność działań zmierzających do poprawy przejrzystości i jawności rozliczeń finansowych w tym sektorze.

Ponadto w wyniku rozważań na temat tradycyjnych i współczesnych definicji rachunkowości oraz na temat rachunkowości stosowanej w podmiotach sektora finansów publicznych ustalono, że niezależnie od tego w jakich podmiotach rachunkowość ta jest prowadzona to jej celem jest ewidencja operacji gospodarczych (aspekt informacyjny) i wykorzystanie zebranych w ten sposób informacji do efektywnego zarządzania danym podmiotem gospodarczym poprzez umożliwienie podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych. Uporządkowano także definicje rachunkowości stosowanej w podmiotach gospodarczych sektora finansów publicznych i przyjęto na potrzeby niniejszej rozprawy stosowanie terminu „rachunkowość sektora finansów publicznych” oraz zamiennie „rachunkowość podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych”.

Następnie przedstawiono regulacje prawne dotyczące podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych oraz omówiono rodzaje rachunkowości stosowane w tym sektorze. Na podstawie przeprowadzonej analizy podstaw prawnych rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce ustalono, że owe regulacje prawne rachunkowości nie są jednolite. Stwierdzono, że taki stan może utrudniać porównywanie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań tych podmiotów. Stan taki utrudnia także sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego całego sektora. Ponadto stwierdzono, że w rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce znalazła zastosowanie zarówno zmodyfikowana konwencja kasowa (głównie na potrzeby rozliczeń budżetowych), jak i konwencja memoriałowa.

Następnie w związku z tym, że podstawą prawną rachunkowości wszystkich podmiotów sektora finansów publicznych jest ustawa o rachunkowości stwierdzono, że we wszystkich tych podmiotach obowiązują takie same, przyjęte w teorii i praktyce rachunkowości, zasady rachunkowości oraz powinny być realizowane klasyczne funkcje rachunkowości. Zasady te i funkcje przedstawiono ponieważ przyjęto, że od stopnia prawidłowości stosowania zasad rachunkowości¹⁴⁶ oraz od ich jednolitego stosowania we wszystkich podmiotach zależy sprawność funkcjonowania systemu rachunkowości sektora finansów publicznych (przez metodologiczną spójność informacji). Z kolei, jak już stwierdzono, sprawnie funkcjonujący system rachunkowości przyczyni się do spełnienia wielu funkcji wynikających z misji rachunkowości jako całościowego systemu informacyjnego. Ponadto wymóg sprawności systemu rachunkowości jest niezbędny w celu zagwarantowania skutecznego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności wobec społeczeństwa.

Ponieważ rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej następuje w oparciu o dane zgromadzone w systemie informacyjnym to wskazano także że poza systemem rachunkowości sektora finansów publicznych bogatym źródłem informacji o tym sektorze jest także statystyka gospodarcza, czyli system rachunkowości narodowej i dokonano syntetycznego przedstawienia tego systemu.

Następnie wykazano, że sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych jest fundamentem dla skutecznego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej oraz przedstawiono kwestię odpowiedzialności na gruncie naukowym. Opracowano definicję odpowiedzialności społecznej rządu oraz ustalono, że przedmiotem owej odpowiedzialności jest rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności ponoszo-

¹⁴⁶ Inne elementy gwarantujące sprawność systemu rachunkowości to sprawozdawczość finansowa oraz audyt finansowy. Zagadnienia te będą omówione w dalszej części rozprawy.

nej za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Odpowiedzialność społeczna rządu wymaga ponadto uzgodnienia oczekiwań stron tej relacji odpowiedzialności co do sposobu działania, kierując się przy tym zasadami wartości i etyki.

Na przykładzie literatury światowej omówiono rodzaje odpowiedzialności społecznej rządu oraz zasugerowano, że dość dobrą bazą dla zdefiniowania rodzajów odpowiedzialności społecznej rządu są funkcje, które rząd realizuje w demokratycznym państwie.

Następnie omówiono odpowiedzialność społeczną rządu jako jeden z elementów realizowanej przez rząd zasady dobrego rządzenia. Stwierdzono, że sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych zagwarantuje skuteczne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej. Z kolei skuteczne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej jest kluczowym elementem i jednocześnie warunkiem realizowania przez rząd zasady dobrego rządzenia. Z powyższego wynika także, że skuteczne rządzenie wymaga sprawnego systemu informacyjnego, którym jest system rachunkowości.

Mając na uwadze powyższe rozważania przyjęto, że w dalszym etapie prac należy uzyskać odpowiedź na pytanie w jakim stopniu w Polsce rząd rozlicza się z odpowiedzialności społecznej, w jaki sposób następuje to rozliczenie oraz czy forma tego rozliczenia jest skuteczna. Odpowiedź na przedmiotowe pytanie rzutuje na dalszy układ rozprawy. Bowiem jeżeli w Polsce rząd nieskutecznie rozlicza się z odpowiedzialności społecznej to niezbędne jest ustalenie jakie działania należy podjąć aby ten stan poprawić? Próbę uzyskania odpowiedzi na te pytania oraz wskazania rozwiązania podjęto w rozdziale drugim.

ROZDZIAŁ 2. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA I FINANSOWA SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE

2.1.	Sprawozdawczość budżetowa sektora finansów publicznych w Polsce.....	73
2.1.1.	Sprawozdania budżetowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce.....	73
2.1.2.	Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa.....	81
2.2.	Sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce.....	84
2.2.1.	Pojęcie sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej.....	84
2.2.2.	Pojęcie sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych.....	89
2.2.3.	Sprawozdania finansowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce.....	92
2.2.4.	Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa.....	103
2.3.	Ocena obecnego stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych w Polsce oraz kierunki zmian.....	108
2.4.	Podsumowanie.....	113

W niniejszym rozdziale kontynuowano rozważania w zakresie problemu badawczego rozprawy jakim jest sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce, w tym w szczególności sprawozdanie finansowe tego sektora. W związku z tym podjęto próbę wyjaśnienia przy pomocy jakich sprawozdań rząd rozlicza się obecnie w Polsce z odpowiedzialności społecznej oraz czy rozliczenie to jest wystarczające, czy też należałoby zaproponować nowe rozwiązania w tym zakresie i jakie to może być rozwiązanie. W związku z powyższym przedstawieniu i ocenie poddano aktualny stan informacyjny sektora finansów publicznych w Polsce przez scharakteryzowanie sporządzanych w tym sektorze sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań finansowych. Jako kryteria oceny przyjęto głównie rodzaje potrzeb informacyjnych użytkowników przedmiotowego sprawozdania finansowego sprecyzowane przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych.

Charakterystykę tych sprawozdań poprzedzono przytoczeniem i omówieniem definicji takich pojęć jak „sprawozdanie budżetowe”, „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa” oraz uzasadnieniem roli i znaczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w ocenie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora.

W wyniku przeprowadzonych badań ustalono, że w Polsce rząd w sposób niewystarczający rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Stwierdzenie to uzasadniono faktem, iż rząd w pełni rozlicza się w zakresie wykonania budżetu państwa opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej, lecz nie rozlicza się w zakresie przedstawienia sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez cały sektor finansów publicznych w Polsce opierając się na konwencji memoriałowej.

Następnie ustalono, że skutecznym sposobem rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej może być sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Celem sprawdzenia czy jest to możliwe w Polsce poddano ocenie aktualną sytuację w Polsce w zakresie zespalandia sprawozdań finansowych na poziomie samorządowym i na poziomie rządowym. Ustalono, że podejmując określone działania, sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce jest możliwe.

Rozważania w niniejszym rozdziale stanowią ponadto realizację celów cząstkowych w postaci uporządkowania pojęć w zakresie sprawozdawczości budżetowej i sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych w Polsce, omówienia pojęć „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa”, oceny obecnego stanu sporządzanych sprawozdań przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce, a także wykazania, że obecnie w Polsce rząd w sposób niepełny realizuje obowiązek rozliczenia się przed społeczeństwem z odpowiedzialności za realizację przypisanych mu funkcji.

Dzięki powyższemu udowodniono hipotezę rozprawy stwierdzając, że w Polsce zasadne i celowe jest sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

2.1. Sprawozdawczość budżetowa sektora finansów publicznych w Polsce

2.1.1. Sprawozdania budżetowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce

Rozważania w tym rozdziale powinny udzielić odpowiedzi na pytanie czy w Polsce rząd rozlicza się z odpowiedzialności społecznej, a jeżeli tak to za pomocą jakich narzędzi odbywa się owo rozliczenie i czy jest ono wystarczające z punktu widzenia potrzeb informacyjnych społeczeństwa.

Funkcjonujący w Polsce i mający zastosowanie do podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych system rachunkowości jest prowadzony opierając się na ustawie o rachunkowości oraz rozporządzeniach, w tym rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

W Polsce na podstawie obowiązującego systemu rachunkowości określone podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe.

Dokonując podziału sprawozdań sporządzanych w sektorze finansów publicznych w Polsce na sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe, przyjęto kryterium podstawy prawnej zobowiązującej do sporządzania tych sprawozdań.

Przyjęto więc, że sprawozdania budżetowe to te sprawozdania, które sporządzane są na podstawie:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.),
- 2) rozporządzenia Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. Nr 113, poz. 770 z późn. zm.)

Następnie przyjęto, że sprawozdania finansowe stanowią te sprawozdania, które są sporządzane na podstawie:

- 1) rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.),
- 2) ustawy z dnia z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 1994 r., Nr 121, poz. 591 z późn. zm.),
- 3) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa (Dz.U. nr 77, poz. 864 z późn. zm.)

W tym fragmencie rozprawy zostaną scharakteryzowane jako pierwsze sprawozdania budżetowe będące elementem sprawozdawczości budżetowej prowadzonej na potrzeby wykonania budżetu.

Przedstawienie przedmiotowych sprawozdań budżetowych wymaga jednak scharakteryzowania terminu „sprawozdawczość budżetowa”. Pod pojęciem sprawozdawczości budżetowej należy rozumieć zbiór zestawień liczbowych sporządzanych w specjalnym układzie in-

formacyjnym, według podziałek klasyfikacji budżetowej, na podstawie danych wynikających z prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych¹⁴⁷.

Sprawozdania budżetowe dotyczą planowania i realizacji budżetu państwa. Przedmiotowe sprawozdania są sporządzane opierając się na przepływach środków pieniężnych, czyli uwzględniają wpływy i wydatki środków pieniężnych do lub z budżetu państwa¹⁴⁸.

Celem sporządzania sprawozdań budżetowych jest dostarczanie informacji o realizacji przez podmioty sektora finansów publicznych następujących procesów:

- 1) gromadzenia dochodów i przychodów publicznych,
- 2) wydatkowania środków publicznych,
- 3) finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- 4) finansowania potrzeb pożyczkowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 5) zaciągania zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 6) zarządzania środkami publicznymi,
- 7) zarządzania długiem publicznym,
- 8) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

W Polsce system sprawozdań budżetowych jest dostosowany do struktury organizacyjnej systemu finansów publicznych, który został zdefiniowany w ustawie o finansach publicznych¹⁴⁹.

Jak już stwierdzono rodzaje, zasady i tryb sporządzania sprawozdawczości budżetowej oraz szczegółowe wytyczne opracowywania sprawozdań budżetowych regulują następujące akty prawne:

- 1) rozporządzenie Ministra Finansów z 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.),
- 2) rozporządzenie Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. Nr 113, poz. 770 z późn. zm.).

W rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej zostały określone zasady sporządzania szczegółowych sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz z wykonania planów finansowych. Określa ono:

¹⁴⁷ Por. B. Bakalarska, *Zasady ewidencji środków trwałych w jednostkach i zakładach budżetowych oraz samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej otrzymanych od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w nieodpłatne używanie*, Rachunkowość nr 9, Warszawa 1999, s. 210.

¹⁴⁸ Por. K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007, s. 11.

¹⁴⁹ E. Hellich, *Polityka bilansowa jednostek sektora publicznego w systemie globalnej gospodarki narodowej*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Gierusza, *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002, s. 145.

- 1) rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań:
 - a) z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
 - b) z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych, a w wypadku gdy jednostka budżetowa dysponuje rachunkiem dochodów własnych – również z dochodów własnych i wydatków nimi finansowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz funduszy celowych,
 - c) z wykonania planów finansowych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
 - d) w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, jednostek, o których mowa w lit. a i b, oraz poręczeń i gwarancji udzielonych przez te jednostki samorządu terytorialnego,
 - e) o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań, o których mowa w punkcie 1, oraz odbiorców tych sprawozdań,
- 3) rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego zawieranych na podstawie odrębnych przepisów przez podmioty sektora finansów publicznych.

Należy podkreślić, że obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych, których wzory zawarto w niniejszym rozporządzeniu dotyczy głównie jednostek sektora budżetowego, z wyjątkiem rocznego sprawozdania o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych (Rb-WS) oraz kwartalnego sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego (Rb-Z-PPP).

Ponadto do podstawowych sprawozdań sporządzanych na podstawie przedmiotowego rozporządzenia, informujących o wykonaniu budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zalicza się między innymi sprawozdania przedstawione w tabeli 4.

Z kolei rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych posiadające osobowość prawną, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia w zakresie operacji finansowych dotyczących należności, państwowego długu publicznego, poręczeń i gwarancji oraz odbiorców sprawozdań¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Por. Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. Nr 113, poz. 770, paragraf 1 pkt 1.

Tabela 4 Rodzaje sprawozdań budżetowych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Symbol	Tytuł sprawozdania budżetowego
Rb-23	miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych, państwowych jednostek budżetowych z wyłączeniem rachunków izb celnych,
Rb-23A	miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunku bankowym izb celnych do gromadzenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego,
Rb-23B	miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych izb celnych, z wyłączeniem rachunku do gromadzenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego,
Rb-23PL	kwartalne sprawozdanie z rozliczenia środków pieniężnych placówki,
Rb-23PRF	miesięczne/roczne sprawozdanie o środkach na prefinansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności,
Rb-24	miesięczne/roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bieżących urzędów skarbowych dla gromadzenia dochodów budżetowych,
Rb-27	miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych,
Rb-27PL	kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych placówki,
Rb-27S	miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego,
Rb-27ZZ	kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
Rb-PDP	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania podstawowych dochodów podatkowych gminy i miasta na prawach powiatu,
Rb-28	miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa,
Rb-28PL	kwartalne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych placówki,
Rb-28PRF	miesięczne/roczne sprawozdanie z wydatkowania środków na prefinansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności,
Rb-28NW	miesięczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego,
Rb-28S	miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego,
Rb-NDS	kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego,
Rb-Z	kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń,
Rb-N	kwartalne sprawozdanie o stanie należności,
Rb-30	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych,
Rb-31	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych.
Rb-33	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej,

cd. tabeli 4

Rb-34	kwartalne sprawozdanie z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków sfinansowanych,
Rb-40	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania, określonego w ustawie budżetowej na dany rok, planu finansowego państwowego funduszu celowego,
Rb-50	kwartalne sprawozdanie o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
Rb-70	kwartalne sprawozdanie o zatrudnieniu i wynagrodzeniach,
Rb-71	kwartalne sprawozdanie z wykonania planu wydatków/dotacji na finansowanie inwestycji wieloletnich,
Rb-WS	roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych,
Rb-FM	półroczne/roczne sprawozdanie o przepływach środków na rachunku funduszu motywacyjnego,
Rb-ZUS	półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
Rb-ST	roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych samorządowych jednostek budżetowych/jednostek samorządu terytorialnego
Rb-Z-PPP	kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Do sprawozdań sporządzanych na podstawie powyższego rozporządzenia należy zaliczyć te sprawozdania, które przedstawiono w tabeli 5.

Przedstawione w tabelach 4 i 5 tytuły sprawozdań budżetowych wskazują jednoznacznie, że sprawozdawczość budżetowa jednostek sektora budżetowego ma na celu głównie umożliwienie sprawowania kontroli nad wykonaniem budżetu. Świadczy o tym fakt, że informacje zawarte w tych sprawozdaniach dotyczą:

- 1) stanu środków na rachunkach bankowych,
- 2) wykonania planu dochodów budżetowych oraz wykonania podstawowych dochodów podatkowych,
- 3) wykonania planu wydatków budżetowych, a także tych wydatków budżetowych, które nie wygasły z upływem roku budżetowego,
- 4) wykonania planów finansowych zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych, środków specjalnych jednostek budżetowych, funduszy celowych, nie posiadających osobowości prawnej oraz państwowych funduszy celowych,

5) otrzymanych dotacji i wydatków związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,

6) zatrudnienia i wynagrodzeń,

7) wydatków strukturalnych poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych,

8) stanu należności i zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń.

Tabela 5 Rodzaje sprawozdań budżetowych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych

Symbol	Tytuł sprawozdania budżetowego
Rb-Z	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji
A	Zobowiązania według tytułów dłużnych
B	Poręczenia i gwarancje
Rb-UZ	Roczne sprawozdania uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych
A	Zobowiązania z tytułu papierów wartościowych wg wartości księgowej
B	Struktura walutowa zobowiązań z tyt. zaciągniętych kredytów, pożyczek oraz wyemitowanych papierów wartościowych wg wartości nominalnej
C	Struktura terminowa zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz wyemitowanych papierów wartościowych
Rb-N	Kwartalne sprawozdanie o stanie należności
A	Należności
B	Należności z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji
Rb-UN	Roczne sprawozdania uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej

Źródło: Opracowano na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych

Rodzaje powyższych informacji wynikają z zastosowania w sektorze budżetowym na potrzeby wykonania budżetu zmodyfikowanej konwencji kasowej, za pomocą której pomiarowi poddawane są krótkoterminowe zasoby finansowe, czyli wpływy i wydatki środków pieniężnych, a także zmiana stanu należności i zobowiązań krótkoterminowych.

Ponadto sprawozdania budżetowe obejmują zarówno jednostkowe, łączne, zbiorcze jak i skonsolidowane sprawozdania dysponentów środków budżetowych wszystkich stopni, zarządów jednostek samorządu terytorialnego, urzędów skarbowych i Ministerstwa Finan-

sów¹⁵¹ i są przekazywane głównie zewnętrznym jednostkom uprawnionym do ich otrzymywania w formie znormalizowanych formularzy w ustalonych terminach. Zapewnia to jednolitość formy sprawozdań, a dzięki temu możliwość sporządzania zbiorczych zestawień w skali całego sektora samorządowego czy całego sektora budżetowego.

Jak wynika z tabel 4 i 5 sprawozdania budżetowe są sporządzane za różne okresy. Sporządza się więc sprawozdania miesięczne, kwartalne, półroczne i roczne¹⁵². Różny czasokres objęty tymi sprawozdaniami pozwala na odpowiednie ich wykorzystanie w gospodarce finansowej sektora finansów publicznych.

Sprawozdania z krótszych okresów sprawozdawczych (do półrocznych) są przede wszystkim źródłem operatywnych informacji o przebiegu wykonania budżetu, umożliwiających organom wykonującym budżet kontrolowanie prawidłowości wykorzystania środków budżetowych i podejmowanie w tym zakresie bieżących decyzji.

Inna jest natomiast funkcja sprawozdań rocznych. Są one bowiem przede wszystkim podstawą do sporządzenia zbiorczego sprawozdania z wykonania budżetu, którym organ wykonujący budżet rozlicza się przed organem przedstawicielskim (sejmem, sejmikiem wojewódzkim, radą gminy lub powiatu) uchwalającym budżet. Sprawozdania budżetowe służą także do sporządzania bilansu z wykonania budżetu państwa oraz budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Tak więc zawarte w tych sprawozdaniach zbiory danych finansowych są źródłem istotnych informacji zarówno do kontroli wewnętrznej, jak i zewnętrznej wykonania budżetu. Ponadto dane o dochodach i wydatkach budżetowych w różnych okresach mogą być podstawą do konstruowania przyszłych budżetów¹⁵³.

Sumując należy jednak stwierdzić, że sprawozdania budżetowe nie stanowią instrumentów, za pomocą których rząd mógłby się rozliczać z odpowiedzialności społecznej, ponieważ sprawozdania budżetowe nie są publikowane. Jednakże z punktu widzenia oceny stanu informacyjnego sektora finansów publicznych w Polsce istotne jest to, że sprawozdania budżetowe są sprawozdaniami na podstawie, których sporządza się sprawozdanie z wykonania budżetu państwa. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa jest przedmiotem rozważań w następnym punkcie rozprawy.

¹⁵¹ Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Wydawnictwo Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 160.

¹⁵² Ibidem, s. 162.

¹⁵³ M. Hass-Symotiuik, *Sprawozdawczość budżetowa*, w pracy zbiorowej pod red. T. Kiziukiewicz: *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006, s. 444.

2.1.2. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa

Rozliczenie się rządu z wykonania budżetu za pomocą jednostkowych sprawozdań budżetowych, nawet gdyby podlegały one publikacji, byłoby z pewnością nieskuteczne ze względu na brak syntetycznej informacji w zakresie całego sektorze finansów publicznych. W związku z tym przedstawione w poprzednim punkcie sprawozdania budżetowe są podstawą sporządzenia w Polsce sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Sprawozdanie to jest sporządzane w ujęciu rocznym jako roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa oraz w ujęciu miesięcznym w postaci sprawozdania operatywnego z wykonania budżetu państwa¹⁵⁴.

W niniejszej rozprawie zostanie przedstawione roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa, ponieważ ma ono charakter podsumowujący cały rok sprawozdawczy.

Ustawa o finansach publicznych zobowiązuje Radę Ministrów do przedstawienia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli, w terminie do dnia 31 maja roku następującego po roku budżetowym, rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa wraz ze sprawozdaniem o dochodach i wydatkach związanych z zadaniami z zakresu administracji rządowej, realizowanymi przez jednostki samorządu terytorialnego oraz innymi zadaniami zleconymi jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami. Stanowią one zbiorczą informację o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz z oceną realizacji założeń makroekonomicznych oraz przebiegu prywatyzacji majątku Skarbu Państwa¹⁵⁵.

Według ustawy o finansach publicznych sprawozdanie z wykonania budżetu państwa powinno zawierać:

- 1) dochody, wydatki oraz nadwyżkę lub deficyt sektora finansów publicznych,
- 2) dochody i wydatki wynikające z zamknięć rachunków budżetu państwa, sporządzone według szczegółowości i układu ustawy budżetowej,
- 3) przychody i wydatki państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych oraz państwowych funduszy celowych,
- 4) przedstawienie wykonania budżetu państwa, z uwzględnieniem różnic między budżetem uchwalonym a wykonanym,
- 5) informację o realizacji wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego,
- 6) omówienie wielkości środków własnych Unii Europejskiej oraz środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, z uwzględnieniem różnic między wielkościami uchwalonymi a wykonanymi,

¹⁵⁴ Sprawozdania operatywne z wykonania budżetu państwa dostępne są na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, <http://www.mf.gov.pl/index.php?const=5&dzial=35&wysw=5&sub=sub1>.

¹⁵⁵ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, op. cit., art. 158 ust. 2-5.

7) informację o wykorzystaniu środków funduszy motywacyjnych z wyodrębnieniem poszczególnych funduszy,

8) zestawienie dochodów własnych państwowych jednostek budżetowych oraz wydatków nimi sfinansowanych.

W związku z powyższym co roku Ministerstwo Finansów publikuje sprawozdania z wykonania budżetu państwa w podziale na dwa tomy:

1) Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia danego roku – tom I wraz z omówieniem i aneksem,

2) Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia danego roku – tom II.

W tomie I sprawozdania z wykonania budżetu państwa na wstępie zawarte jest zestawienie ogólne, a następnie zestawienie szczegółowe (według części) z wykonania budżetu państwa. W zestawieniach tych przedstawia się dochody, wydatki, deficyt budżetowy, tytuły rozchodów oraz źródła pokrycia pożyczkowych potrzeb budżetu państwa, w tym deficytu budżetu państwa. Wymienione rodzaje przepływów środków pieniężnych ujęto według założeń ustawy budżetowej oraz wykonania. W związku z tym w sprawozdaniu przedstawiono także odchylenia wartości rzeczywistych budżetu od wartości planowanych.

Zestawienie ogółem prezentuje rodzaje dochodów i wydatków wykonanych przez państwo dzieląc je na cztery podstawowe grupy, do których należy zaliczyć dochody podatkowe, dochody niepodatkowe, dochody zagraniczne oraz wpłaty do budżetu państwa z Unii Europejskiej, a także wydatki w podziale na dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wydatki bieżące jednostek budżetowych, wydatki majątkowe, rozliczenia z bankami, obsługę długu publicznego oraz środki własne Unii Europejskiej. Zestawienie szczegółowe prezentuje natomiast podział dochodów i wydatków budżetowych według części do których można na przykład zaliczyć Kancelarię Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, budownictwo, gospodarkę przestrzenną i mieszkaniową i inne. W dalszej części zawarto przychody i rozchody związane z finansowaniem deficytu i rozdysponowaniem nadwyżki budżetowej, przychody i wydatki zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz państwowych funduszy celowych, zestawienie dochodów własnych, wykonanie wydatków budżetowych na inwestycje imienne wymienione w wykazie inwestycji wieloletnich, zestawienia środków finansowych pochodzących z różnych źródeł zagranicznych, zestawienie dotacji, zestawienie zatrudnienia i wynagrodzeń w państwowych jednostkach budżetowych, zestawienie wykonania wydatków w ramach programów wieloletnich, wykonanie planów finansowych agencji, prefinansowanie zadań przewidzianych do finansowania ze środków Unii

Europejskiej, jak też wykonanie limitów kwot wydatków określonych w Narodowym Planie Rozwoju (NPR).

W tomie I przedstawia się także ocenę sytuacji makroekonomicznej Polski. Ocenie tej podlegają takie kwestie jak kształtowanie się czynników wzrostu gospodarczego (praca, inwestycje w gospodarce oraz zmiany technologiczne), omówienie strefy produkcji i wartości dodanej w gospodarce, omówienie zagregowanego popytu (z podziałem na popyt krajowy i zagraniczny), omówienie czynników kształtujących produkt krajowy brutto oraz omówienie aspektów dotyczących stopy procentowej, inflacji i kursu walutowego. W dalszej części sprawozdania zawarto ocenę przebiegu prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, omówienie sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, źródła finansowania deficytu budżetu państwa w podziale na finansowanie krajowe i zagraniczne, omówienie kwestii państwowego długu publicznego, poręczeń i gwarancji oraz należności Skarbu Państwa, omówienie kryterium monetarnego oraz kryterium fiskalnego, a także przedstawiono dane liczbowe obrazujące stopień wywiązania się państwa z dyscypliny finansów publicznych.

Odwołując się z kolei do tomu II sprawozdania z wykonania budżetu państwa można w sprawozdaniu tym zaprezentowano zestawienie obrazujące podział wszystkich budżetów województw na części działy i rozdziały bez wyodrębnienia poszczególnych województw oraz przedstawiono budżety poszczególnych województw w podziale na części, działy i rozdziały według klasyfikacji budżetowej.

Podsumowując, można stwierdzić, że do sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu państwa wykorzystywane są zespolone sprawozdania budżetowe sporządzane przez podmioty sektora finansów publicznych. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa jest sporządzane, podobnie jak sprawozdania budżetowe, na podstawie zmodyfikowanej konwencji kasowej. Dodatkowo w rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa zawarta jest informacja o sytuacji makroekonomicznej w Polsce, ocena przebiegu prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, a także inne ważne kwestie gospodarcze.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa jest więc obszerne (około 1700 stron), a ponadto brak, dodatkowego poza szczegółowymi informacjami, syntetycznego ujęcia (podsumowania) może powodować trudności w interpretacji danych przez użytkowników tego sprawozdania.

Całość opracowania dostępna jest w Monitorze Polskim B oraz na stronach Ministerstwa Finansów w sieci Internet. Jednakże znacznym utrudnieniem może być to, że nie stanowi ono jednolitego dokumentu w wersji elektronicznej (składa się z kilkudziesięciu osobnych dokumentów). Pozyskanie całego dokumentu wymaga scalenia i ułożenia według numerów stron

poszczególnych części, co jest bardzo czasochłonne i pracochłonne. Ten fakt z pewnością nie sprzyja realizowaniu zasady przejrzystości finansów publicznych.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa nie zawiera niezbędnych komentarzy do tabel, (w tym analizy i interpretacji odchyleń między wielkościami planowanymi a wielkościami rzeczywistymi) co sprawia, że użytkownik nie ma możliwości szybkiej interpretacji informacji.

Sumując powyższe rozważania należy stwierdzić, że informacje zawarte w rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa są informacjami syntetycznymi obejmującymi wszystkie podmioty sporządzające sprawozdania budżetowe. Tak więc ma ono tę zaletę, że pozwala ocenić cały sektor budżetowy. Ponadto rząd za pomocą tego sprawozdania w pełni rozlicza się z odpowiedzialności społecznej w zakresie wykonania uchwalonego budżetu państwa.

2.2. Sprawozdawczość finansowa sektora finansów publicznych w Polsce

2.2.1. Pojęcie sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej

Rozważania na temat sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy poprzedzić przedstawieniem pojęć „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa” i wyjaśnieniem istotnej różnicy między znaczeniem tych pojęć.

Jak już stwierdzono podstawą rachunkowości wszystkich podmiotów gospodarczych, w tym także podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce jest ustawa o rachunkowości. Według ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe stanowi jeden z elementów rachunkowości finansowej podmiotu gospodarczego. Rachunkowość finansowa tych podmiotów obejmuje następujący zakres przedmiotowy:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących operacje gospodarcze w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie przez inwentaryzację rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,

6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,

7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą¹⁵⁶.

Przywołany powyżej artykuł ustawy o rachunkowości sytuuje etap sporządzania sprawozdania finansowego jako następujący po wykonaniu podstawowych działań ewidencyjnych w systemie rachunkowości podmiotu. Można stwierdzić, że w systemie ewidencji księgowej, obejmującym zapisy poparte dokumentami potwierdzającymi występowanie zdarzeń gospodarczych, zawarte w nim informacje są porządkowane i przetwarzane w sposób umożliwiający okresowe sporządzenie właściwych sprawozdań finansowych¹⁵⁷.

W literaturze przedmiotu sprawozdanie finansowe jest definiowane podobnie biorąc pod uwagę cel podstawowy sprawozdania finansowego oraz sposób prezentowania informacji.

A. Jarugowa i E. Walińska są zdania, że sprawozdanie finansowe jest syntetyczną, dobrze ustrukturyzowaną reprezentacją, w wyrażeniu pieniężnym, zdarzeń wpływających na jednostkę i transakcji przez nie podejmowanych w celu przekazywania informacji finansowych w układach, strukturze i relacjach odpowiadających potrzebom kręgu użytkowników¹⁵⁸.

G. K. Świdorska twierdzi, że sporządzanie sprawozdania finansowego jest elementem końcowego etapu cyklu rachunkowości finansowej i stanowi usystematyzowany zbiór wybranych z ksiąg rachunkowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i jej wynikach oraz o sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego¹⁵⁹.

Należy również zwrócić uwagę na rozumienie sprawozdania finansowego przez L. Bednarskiego, dla którego jest ono przede wszystkim wieloczęłowym zestawem materiału liczbowego¹⁶⁰ oraz pojmowanie tego pojęcia przez T. Kiziukiewicz, według której jest ono strukturą zróżnicowaną pod względem rodzaju, treści, układu, momentu, okresu (cyklu) i zasad sporządzania¹⁶¹.

M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska i I. Olchowicz uważają natomiast, że sprawozdanie finansowe wyraża raportowanie (czyli zdawanie sprawy) z określonych aspektów działalności

¹⁵⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit., art. 4, ust. 3.

¹⁵⁷ Por. G. K. Świdorska, *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji*, w pracy zbiorowej pod red. G. K. Świdorskiej: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2003, s. 8 i 9.

¹⁵⁸ Por. A. Jarugowa, E. Walińska, *Roczne sprawozdanie finansowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997, s. 12.

¹⁵⁹ Por. G. K. Świdorska, op. cit., s. 15.

¹⁶⁰ Por. L. Bednarski, *Zasady rocznej sprawozdawczości przedsiębiorstw w systemie anglo-amerykańskim*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 18, Warszawa 1990, s. 92.

¹⁶¹ Por. T. Kiziukiewicz, *Przesłanki modyfikacji bilansu*, w pracy zbiorowej: *Rachunkowość i informacja ekonomiczna w zarządzaniu*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994, s. 48.

gospodarczej danego podmiotu gospodarczego, przy zachowaniu konwencjonalnej formuły opisu i prezentacji danych czerpanych z ewidencji księgowej i charakteryzujących sytuację majątkową i finansową i wynik finansowy tego podmiotu¹⁶².

J. Samelak określa sprawozdanie finansowe jako zbiór zestawień liczbowych lub liczbowo-opisowych, sporządzanych jednorazowo lub okresowo dla celów szerokiego kręgu odbiorców, zgodnie z ich oczekiwaniami lub przepisami prawa¹⁶³, a także jako zbiór sprawozdań, rachunków, zestawień i not informacyjnych o charakterze liczbowym lub liczbowo-opisowym, sporządzonych zgodnie z przepisami prawa bilansowego na ostatni dzień roku obrotowego lub za rok obrotowy¹⁶⁴.

Dostarczenie informacji potrzebnych użytkownikom sprawozdania finansowego do podejmowania decyzji ekonomicznych jest zatem najważniejszym celem sprawozdania finansowego. Chodzi tu zwłaszcza o informację o sytuacji finansowej i majątkowej oraz wynikach działalności podmiotu gospodarczego.

Należy dodać, że autorzy powyższych definicji stosują różne terminy określające strukturę danych sprawozdania finansowego. Używają oni terminów „dobrze ustrukturyzowany”, „usystematyzowany”, „uporządkowany”, „wyrażony konwencjonalną formułą opisu” zbiór informacji, co świadczy o tym, że sprawozdawanie finansowe zawiera ściśle określoną informację.

Zawartość informacyjna sprawozdania finansowego została sprecyzowana w krajowych i międzynarodowych regulacjach prawnych. Według międzynarodowego standardu rachunkowości nr 1¹⁶⁵, a także międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1¹⁶⁶, sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki. Jego celem jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności i przepływów środków pieniężnych podmiotu gospodarczego, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia wyniki zarządzania przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami. Aby zrealizować ten cel, sprawozdanie finansowe dostarcza danych o:

¹⁶² Por. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, I. Olchowicz, *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1999, s. 442.

¹⁶³ Por. J. Samelak, *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004, s. 109 i 110.

¹⁶⁴ Ibidem, s. 112.

¹⁶⁵ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, *IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements*, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, par. 7.

¹⁶⁶ Ibidem, par. 17.

- 1) aktywach (majątku),
- 2) zobowiązaniach,
- 3) kapitale własnym,
- 4) przychodach i kosztach, łącznie z zyskami i stratami,
- 5) pozostałych zmianach w kapitale własnym/aktywach netto oraz
- 6) przepływach środków pieniężnych.

Powyższe dane wraz z innymi danymi zawartymi w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, pomagają użytkownikom sprawozdań finansowych w przewidywaniu przyszłych przepływów środków pieniężnych podmiotu gospodarczego, a w szczególności ich terminów oraz stopnia pewności.

Ponadto należy stwierdzić, że dane takie można uzyskać przy zastosowaniu w systemie rachunkowości konwencji memoriałowej oraz kanonicznego modelu sprawozdawczego obejmującego bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w aktywach netto oraz informację dodatkową.

Jednakże najczęściej autorzy definicji sprawozdania finansowego nie podają elementów tego sprawozdania. Choć wyjątkiem może być pojmowanie rocznego sprawozdania finansowego przez T. Pechego, który stwierdza, że „sprawozdanie finansowe, poza podstawowymi i zawsze występującymi elementami, tj. bilansem i rachunkiem wyników, obejmuje zazwyczaj różne dane uzupełniające i dodatkowe, zgrupowane w postaci określonych wzorów sprawozdawczych, bądź też stanowiące tzw. załączniki do bilansu. Szczegółowość i forma prezentacji tych danych zależą od zwyczajów i przepisów obowiązujących w poszczególnych państwach, występować więc mogą w różnych odmianach i kompletach¹⁶⁷.

Precyzyjnie określone elementy sprawozdania finansowego są zawarte w ustawie o rachunkowości¹⁶⁸, a także międzynarodowych standardach rachunkowości zarówno dla sektora prywatnego jak i sektora publicznego do elementów sprawozdania finansowego. Należy do nich zaliczyć:

- 1) bilans,
- 2) rachunek zysków i strat,
- 3) rachunek przepływów pieniężnych,
- 4) zestawienie zmian w kapitale własnym,
- 5) informację dodatkową.

¹⁶⁷ T. Peche, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988, s. 555.

¹⁶⁸ Ustawa z dnia z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit. art. 45 ust 2 i 3.

Biorąc to pod uwagę należy stwierdzić, że sprawozdanie finansowe obejmuje sprawozdanie właściwe oraz noty i zestawienia, niezbędne do zwiększenia komunikatywności sprawozdania właściwego, czyli precyzujące i wyjaśniające wybrane pozycje sprawozdania właściwego. Sprawozdanie właściwe składa się z w pełni usystematyzowanego zbioru sprawozdań w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, oraz zestawienia zmian w aktywach netto, natomiast informacja dodatkowa może być tworzona w taki sposób, aby zrealizować cel objaśnienia sprawozdania właściwego.

W sprawozdaniach finansowych są zatem prezentowane zagregowane informacje o znaczących grupach transakcji i innych zdarzeniach oraz ich podzbiorach. Ujęte w sprawozdaniach obszerne klasy informacji finansowych o grupach zdarzeń poddanych pomiarowi są nazywane elementami sprawozdania finansowego, czyli elementami sprawozdania właściwego oraz not i zestawień towarzyszących.

Przytaczając powyższe definicje, nie trudno zauważyć, że odnoszone są one głównie do podmiotów gospodarczych sektora prywatnego. Jeśli chodzi o podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych to należy stwierdzić, że bazę rachunkowości dla podmiotów gospodarczych tego sektora w Polsce - podobnie jak dla podmiotów gospodarczych sektora prywatnego - stanowi także ustawa o rachunkowości. Skoro fundamentem ustawy o rachunkowości jest rachunkowość zasobów, czyli rachunkowość bazująca na pełnej konwencji memoriałowej (artykuły 6, 7 i 21) i na kanonicznym modelu sprawozdawczym (art. 45 ust. 2 i 3) obejmującym bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym oraz informację dodatkową stanowiące jednocześnie elementy sprawozdania finansowego to przywołane powyżej definicje można odnieść wprost do podmiotów sektora finansów publicznych.

Ponadto żadna ze sformułowanych definicji nie uwzględnia zasad polityki rachunkowości, które stanowią nieodłączną część sprawozdania finansowego. W związku z powyższym na potrzeby niniejszej rozprawy przyjęto, że sprawozdanie finansowe składa się:

- 1) ze sprawozdania właściwego obejmującego podstawowe elementy sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w aktywach netto¹⁶⁹,
- 2) z not objaśniających i zestawień towarzyszących,
- 3) z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, na podstawie których sporządzono dane sprawozdanie finansowe¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Specyfika sektora finansów publicznych wymaga używania pojęcia aktywa netto zamiast pojęcia kapitał własny.

2.2.2. Pojęcie sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych

Od pojęcia „sprawozdanie finansowe”, które stanowi określony, z góry przyjęty zestaw danych liczbowych tworzony opierając się na ewidencji księgowej należy odróżnić pojęcie „sprawozdawczość finansowa”.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że sprawozdawczość podmiotów gospodarczych obejmuje zbiór różnorodnych zestawień i danych liczbowych sporządzonych za pewien okres. Sprawozdawczość podmiotu gospodarczego nie jest jednolita. Według W. Gabrusewicza ze względu na charakter danych prezentowanych w sprawozdaniach wyróżniamy sprawozdawczość rzeczową i sprawozdawczość finansową¹⁷¹. Jednakże z punktu widzenia rachunkowości sektora finansów publicznych należy wyróżnić także sprawozdawczość budżetową omówioną w podrozdziale 2.1.

Sprawozdawczość rzeczowa podmiotu gospodarczego prezentuje dane liczbowe głównie w jednostkach naturalnych¹⁷². Dostarczycielem danych dla tego obszaru sprawozdawczości nie jest rachunkowość, lecz ewidencja operatywna i statystyka.

W ramach sprawozdawczości finansowej przedstawia się natomiast dane liczbowe o działalności podmiotu gospodarczego w wyrażeniu pieniężnym, czyli w postaci wartościowej. Sprawozdawczość finansowa jest sporządzana na podstawie danych liczbowych ujętych w ewidencji księgowej. Dane te są najpierw odpowiednio uporządkowane, doprowadzone do porównywalności, pogrupowane i zweryfikowane. Dopiero takie dane mogą stanowić podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego.

Sprawozdawczość finansowa stanowi, obok księgowości i rachunku kosztów, jeden z trzech działów rachunkowości - w rozumieniu tradycyjnym - oraz podstawową (integralną) część składową rachunkowości finansowej - w pojmowaniu współczesnym i jednocześnie jej produkt końcowy. Umożliwia to jej rozpatrywanie w ujęciu:

1) dynamicznym, w postaci ciągłego procesu przekształcania informacji w ramach rachunkowości w odpowiednie zbiory o różnych przekrojach danych, które charakteryzują sytuację finansową i majątkową oraz wyniki finansowe podmiotu gospodarczego w pewnym okresie,

¹⁷⁰ Układ ten jest zgodny z wytycznymi międzynarodowego standardu rachunkowości nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” (pkt. 8) oraz międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, pkt 21.

¹⁷¹ Por. W. Gabrusewicz, *Sprawozdawczość finansowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości w Poznaniu, Poznań 2005, s. 11-14.

¹⁷² Sprawozdawczość ta może wykorzystywać również dane liczbowe w ujęciu wartościowym, ale nie stanowią one podstawowej formy prezentacji tych danych.

2) statycznym, w formie zbioru zestawień liczbowych, które są sporządzane dla szerokiego kręgu użytkowników sprawozdania finansowego¹⁷³.

Sprawozdawczość finansowa jest zatem częścią rachunkowości finansowej - w rozumieniu dynamicznym, oraz jej produktem - w podejściu statycznym¹⁷⁴.

Występujące w literaturze przedmiotu definicje sprawozdawczości finansowej eksponują różne jej aspekty.

K. Sawicki definiuje sprawozdawczość finansową jako ogół sprawozdań finansowych, które podmioty gospodarcze sporządzają w określonych terminach, zgodnie z ustawą o rachunkowości i przepisami wydanymi przez Prezesa GUS Prezesa NBP oraz Przewodniczącego Komisji Papierów Wartościowych¹⁷⁵.

M. Gmytrasiewicz i A. Karmańska pojmują natomiast sprawozdawczość finansową jako ściśle określony przepisami prawa zestaw informacji wyjściowych z systemu rachunkowości, który musi być emitowany na zewnątrz przedsiębiorstwa w określonej formie i na ściśle określoną datę¹⁷⁶.

Według R. Stadtmüllera i S. Jagiełły sprawozdawczość finansowa jest zbiorem sprawozdań finansowych, z których każde charakteryzuje określony zakres sytuacji majątkowej lub działalności podmiotu gospodarczego.

Z kolei J. Matuszewicz definiuje sprawozdawczość finansową jako wybór informacji ujednoliconych pod względem tematycznym, uzyskiwanych w ramach księgowości i kalkulacji, które są prezentowane w formie okresowych zestawień liczbowych (sprawozdań) służących zarówno potrzebom wewnętrznym podmiotu gospodarczego, jak i potrzebom zewnętrznym¹⁷⁷.

J. Samelak pojmuje natomiast sprawozdawczość finansową jako usystematyzowany zbiór wyselekcjonowanych i syntetycznych informacji, tworzonych głównie przez rachunkowość finansową i częściowo poza nią, odnoszących się do przeszłej i obecnej sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu gospodarczego oraz jego wyniku finansowego, pozwalających wyciągać wnioski dotyczące przyszłości. J. Samelak podkreśla także, że sprawozdawczość finansowa jest usystematyzowanym, czyli odpowiednio wybranym, pogrupowanym i zagregowanym zbiorem informacji. Informacje te, ujęte w zestawienia liczbowe lub liczbowo-opisowe

¹⁷³ Por. praca zbiorowa pod red. Z. Lutego, *Rachunkowość finansowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1994, s. 261.

¹⁷⁴ Por. J. Samelak, op. cit., s. 108.

¹⁷⁵ K. Sawicki, *Informacyjne potrzeby zarządzania firmą a sprawozdawczość finansowa*, w pracy zbiorowej pod red. K. Sawickiego, *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 1996, s. 71.

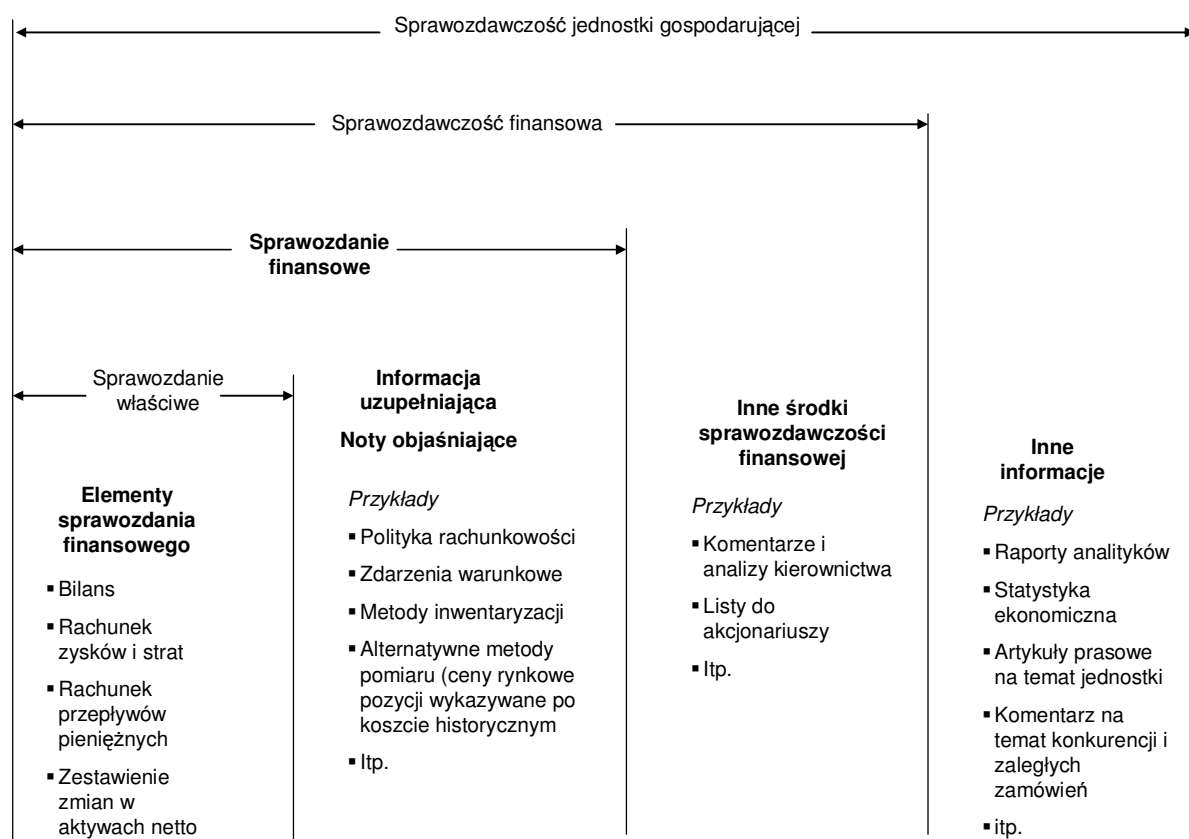
¹⁷⁶ M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, op. cit., s. 26.

¹⁷⁷ Por. J. Matuszewicz, *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1985, s. 13.

stanowią usystematyzowane elementy sprawozdania finansowego, które w zależności od potrzeb użytkowników tych sprawozdań mają dostarczyć niezbędnych im informacji¹⁷⁸.

Z powyższego wynika, że sprawozdawczość finansowa jest pojęciem szerszym niż sprawozdanie finansowe, ponieważ w ramach sprawozdawczości finansowej poza informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym zawiera się szereg innych ważnych informacji dookreślających sytuację majątkową, sytuację finansową oraz efektywność działań podejmowanych przez dany podmiot gospodarczy. Tak więc zakres sprawozdawczości finansowej jest szerszy od zakresu sprawozdania finansowego i oprócz informacji tworzonej na podstawie ewidencji księgowej obejmuje także inne środki sprawozdawczości finansowej opisujące sytuację majątkową i finansową podmiotu gospodarczego, co przedstawiono na schemacie 3. Z kolei pojęcie „sprawozdawczość finansowa” obok „sprawozdawczości rzeczowej” składa się na sprawozdawczość jednostki gospodarczej.

Schemat 3 Zakres sprawozdawczości jednostki gospodarczej



Źródło: Opracowanie własne.

¹⁷⁸ Por. J. Samelak, op. cit., s. 109.

Odnosząc się jednakże wprost do podmiotów sektora finansów publicznych można powyższe stwierdzenie poszerzyć o sprawozdawczość budżetową i wskazać, że pojęcie „sprawozdawczość finansowa” obok „sprawozdawczości rzeczowej” oraz „sprawozdawczości budżetowej” składa się na sprawozdawczość jednostki sektora finansów publicznych.

2.2.3. Sprawozdania finansowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce

Sprawozdania finansowe sporządzane w sektorze finansów publicznych w Polsce należy podzielić na¹⁷⁹:

- 1) sprawozdania finansowe jednostek sektora budżetowego, których wymóg sporządzenia wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych,
- 2) sprawozdania finansowe innych jednostek sektora finansów publicznych, innych niż jednostki sektora budżetowego, których wymóg sporządzenia wynika z ustawy o rachunkowości¹⁸⁰.

Sprawozdania finansowe podmiotów sektora budżetowego stanowią zbiór zestawień liczbowych w postaci sprawozdań finansowych sporządzonych na podstawie wybranych z ksiąg rachunkowych danych liczbowych o działalności danego podmiotu gospodarczego i jego wynikach oraz o sytuacji majątkowej i finansowej.

Rodzaje, zasady i tryb sporządzania sprawozdań finansowych oraz szczegółowe wytyczne ich opracowywania jak już stwierdzono reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych.

Rozporządzenie to określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla:

- 1) budżetu państwa,
- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego,

¹⁷⁹ W niniejszej rozprawie do sprawozdań finansowych zaliczono także sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa ponieważ sprawozdanie to przedstawia w wyrażeniu wartościowym majątek Skarbu Państwa. Jednakże przedmiotowe sprawozdanie zostanie omówione w następnym punkcie rozprawy.

¹⁸⁰ Sprawozdania finansowe innych jednostek niż jednostki sektora budżetowego nie będą szczegółowo omawiane w niniejszej rozprawie. Sprawozdania te są sporządzane zgodnie ze wzorami zawartymi w ustawie o rachunkowości dla innych jednostek niż banki i zakłady ubezpieczeń. Są tożsame ze sprawozdaniami stosowanymi przez podmioty gospodarcze sektora prywatnego.

- 3) jednostek budżetowych,
- 4) zakładów budżetowych,
- 5) gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz
- 6) jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. placówek).

W zakresie szczególnych zasad rachunkowości to podmioty gospodarcze wymienione powyżej powinny stosować zasady rachunkowości, o których mowa w ustawie o rachunkowości oraz międzynarodowych standardach rachunkowości. Dodatkowo minister finansów sprecyzował w przywołanym rozporządzeniu szczegółowe zasady rachunkowości w zakresie:

- 1) ujmowania w księgach rachunkowych operacji gospodarczych dotyczących dochodów i wydatków budżetu państwa oraz dochodów i wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) wyceny składników majątku trwałego i obrotowego,
- 3) amortyzacji środków trwałych,
- 4) inwentaryzacji środków trwałych.

Ponadto przedstawione są w rozporządzeniu rodzaje planów kont w zależności od rodzaju podmiotu, zasady stosowane przy ustalaniu zakładowego planu kont, zasady rozbudowy planu kont o konta analityczne oraz zasady ewidencji i rozliczania kosztów.

Z kolei w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych ustawodawca określił:

- 1) zakres i terminy sporządzania sprawozdań finansowych,
- 2) podział sprawozdań na sprawozdania jednostkowe i łączne,
- 3) zasady sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- 4) podmioty podpisujące sprawozdanie finansowe,
- 5) podmioty przekazujące i odbierające sprawozdania finansowe.

W przedmiotowym rozporządzeniu zostały przedstawione następujące sprawozdania finansowe:

- 1) bilans z wykonania budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) bilans jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej,
- 3) skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego,
- 4) bilans placówki¹⁸¹,
- 5) rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy),

¹⁸¹ Zgodnie z definicją zawartą w tym rozporządzeniu przez pojęcie „placówka” rozumie się jednostkę budżetową działającą poza granicami państwa (na przykład placówkę dyplomatyczną).

6) zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Bilans z wykonania budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest zestawieniem aktywów i pasywów, dotyczących tych wartości, które wpłynęły na wynik budżetu odpowiednio państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w minionym roku, a także tych, które będą miały wpływ na budżet w roku następnym lub w kolejnych latach¹⁸².

Bilans z wykonania budżetu dostarcza informacji o nadwyżce lub niedoborze budżetu, o stanie niespłaconych kredytów i pożyczek oraz innych zobowiązań na dzień 31 grudnia danego roku budżetowego i jest sporządzany przez ten organ, który odpowiada za wykonanie budżetu. Budżet państwa sporządzany jest przez Ministerstwo Finansów, a w wypadku jednostki samorządu terytorialnego sporządzany jest przez wójta (burmistrza, prezydenta) lub zarząd powiatu i samorządowego województwa.

W aktywach tego bilansu są wykazywane środki pieniężne, należności i rozliczenia oraz inne aktywa. W pasywach główne grupy to zobowiązania, aktywa netto budżetu oraz inne pasywa. Ponadto w danych uzupełniających do bilansu znajdują się informacje o udzielonych oraz otrzymanych gwarancjach i poręczeniach, a także inne informacje, które wpływają na rzetelność i przejrzystość bilansu.

Interpretacja większości pozycji zawartych w bilansie z wykonania budżetu jest zbieżna z takimi samymi pozycjami zawartymi w bilansie podmiotów sektora prywatnego. Jedyną pozycją, która znacznie odbiega od standardów przyjętych w sektorze prywatnym jest pozycja aktywów netto oraz jej składowe. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, aktywami netto są aktywa jednostki pomniejszone o zobowiązania odpowiadające wartościowo kapitałowi (funduszowi) własnemu. W wypadku aktywów netto budżetu jest to wynik wykonania budżetu, którym może być deficyt lub nadwyżka. Deficyt jest ujemną różnicą między dochodami jednostek sektora finansów publicznych powiększonymi o środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi a wydatkami, ustalonymi dla okresu rozliczeniowego. Nadwyżka jest natomiast różnicą dodatnią między powyższymi kategoriami. Aktywa netto ustala się przez ujęcie sald wyrażających:

- 1) nadwyżkę budżetu wskazującą na osiągnięcie wyższych dochodów niż wydatków budżetu(+),
- 2) niedobór budżetu stanowiący ujemną różnicę między wartością dochodów a wartością wydatków budżetu (-),

¹⁸² A. Zysnarska, op. cit., s. 166.

3) rezerwę na niewygasające wydatki, które zgodnie z art. 102 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych obejmują wydatki, które są uznane przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a w zakresie budżetu – przez Radę Ministrów za niewygasające z upływem roku obrotowego, których źródłem finansowania są zagraniczne kredyty bankowe, dochody własne państwowych jednostek budżetowych zgromadzone na rachunkach funduszy motywacyjnych lub środki uzyskane z wymienionych źródeł nie podlegające zwrotowi (+),

4) wynik na funduszach pomocowych, będący różnicą między dochodami a wydatkami zrealizowanymi z tych funduszy (+, -),

5) wynik na operacjach niekasowych, obejmujący między innymi takie elementy umorzenie zaciągniętych i udzielonych pożyczek i kredytów czy różnice kursowe z tytułu kredytów w walutach obcych (+, -),

6) skumulowaną nadwyżkę lub niedobór na zasobach budżetu, odwzorowującą skumulowane nadwyżki lub niedobory budżetu z lat ubiegłych (+, -)¹⁸³.

Jeżeli chodzi o bilans, który sporządzają jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i Gospodarstwa pomocnicze jednostki budżetowej to należy stwierdzić, że układ tego bilansu jest również w dużej mierze zbieżny z bilansem stosowanym w podmiotach gospodarczych. Bilans ten jako zestawienie aktywów i pasywów charakteryzuje sytuację majątkową i finansową danego podmiotu gospodarczego. Ponadto dane uzupełniające do tego bilansu zawierają informacje korygujące pozycje bilansowe i dotyczą umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także odpisów aktualizujących wartość należności i wartość długoterminowych aktywów finansowych¹⁸⁴.

Analizując budowę przedmiotowego bilansu należy zwrócić uwagę na pewne jego pozycje, które są odmienne od tych występujących w bilansie podmiotów gospodarczych sektora prywatnego. Wynika to ze specyfiki funkcjonowania podmiotów gospodarczych w sektorze finansów publicznych. Do tych pozycji bilansowym można zaliczyć:

- 1) wartość mienia zlikwidowanych jednostek,
- 2) rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych,
- 3) fundusz jednostki,
- 4) fundusz mienia zlikwidowanych jednostek,
- 5) fundusze celowe,
- 6) sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów),

¹⁸³ Por. T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość w jednostkach ...*, op. cit., s. 499-500.

¹⁸⁴ A. Zysnarska, op. cit., s. 168.

7) rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych.

W aktywach trwałych występuje pozycja „Wartość mienia zlikwidowanych jednostek”. W pozycji tej jest ujmowana wartość mienia przejętego przez organ założycielski, a niezagospodarowanego po zlikwidowanych jednostkach. Wartość tego mienia ustalana jest w wysokości wynikającej z bilansów końcowych zlikwidowanych jednostek, tj. w wartości netto.

W aktywach obrotowych w grupie „Należności i rozliczenia” występuje pozycja „Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych”. W tej pozycji jest wykazywana wartość kwoty wynikającej z rozliczeń jednostki budżetowej z tytułu zainkasowanych dochodów budżetowych i środków otrzymanych na wydatki budżetowe. Rozliczenia z tych tytułów nie wystąpią w zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych.

W pasywach bilansu znajduje się „Fundusz jednostki”, który wyraża równowartość aktywów trwałych i obrotowych w danej jednostce. Korygują go wynik finansowy netto, wpłaty do budżetu nadwyżki środków obrotowych w zakładach budżetowych oraz wpłaty do budżetu nadwyżki środków obrotowych w jednostkach budżetowych posiadających rachunek dochodów własnych, a także odpisy z wyniku finansowego w gospodarstwach pomocniczych. „Wynik finansowy netto” oznacza wypracowany w danym roku wynik (zysk ze znakiem (+) lub strata ze znakiem (-)). Pozycja ta występuje we wszystkich jednostkach sektora finansów publicznych (jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze). Należy stwierdzić, że w jednostkach budżetowych wynik finansowy netto najczęściej jest ujemny, przy czym wynik ten jest jedynie efektem przyjętych rozwiązań techniczno-ewidencyjnych, a nie stratą w sensie ekonomicznym. „Nadwyżka środków obrotowych” występuje ze znakiem (-) jako pozycja korygująca „Fundusz jednostki”. W zakładzie budżetowym pozycja ta oznacza nadwyżkę środków obrotowych, którą zakład budżetowy zobligowany jest odprowadzić do budżetu organu założycielskiego. W jednostce budżetowej pozycja ta może natomiast wystąpić tylko wówczas, gdy jednostka ta ma prawo do tworzenia rachunku dochodów własnych. „Odpisy z wyniku finansowego” – pozycja ta występuje również ze znakiem (-) jako korygująca „Funduszu jednostki”. W tej pozycji jest wykazywana ta część zysku gospodarstwa pomocniczego, która zostaje do dyspozycji tej jednostki na koniec roku.

„Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek” jest pozycją, która wyraża równowartość mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw państwowych, komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych, które zostały przejęte przez organy założycielskie i nadzorujące, a mienie to

nie zostało jeszcze zagospodarowane albo wartość mienia oddanego do odpłatnego korzystania lub sprzedanego, ale jeszcze niespłaconego.

W pozycji „Fundusze celowe” wykazuje się wartość funduszy utworzonych ustawowo lub na podstawie uchwał organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego występujących w jednostce w postaci odrębnego rachunku bankowego.

„Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)” – są pozycją, w której wykazuje się równowartość depozytów, zabezpieczenia wykonania umów i kaucje, które stanowią zobowiązanie jednostki, a jednocześnie obce środki pieniężne znajdujące się na wyodrębnionych rachunkach.

„Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych” stanowią wielkość wynikającą z rozliczeń między dysponentami środków budżetowych a jednostkami budżetowymi z tytułu dochodów i wydatków budżetowych.

Jeżeli chodzi o skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego to bilans ten ma na celu przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej gminy, powiatu czy województwa samorządowego jako całej organizacji. Cel sporządzania tego sprawozdania jest zasadniczo jeden. Jest nim zestawienie danych finansowych wszystkich podporządkowanych i podległych jednostce samorządu terytorialnego jednostek w taki sposób, aby za pośrednictwem takiego sprawozdania można było ocenić wielkość i zakres zasobów majątkowych, jakimi dysponuje dana jednostka samorządu terytorialnego i które kontroluje, a które zostały albo przekazane, albo zainwestowane w jednostki realizujące bezpośrednio lub pośrednio zadania własne danej jednostki samorządu terytorialnego. W przeciwnym razie odbiorca i oceniający działania jednostki samorządu terytorialnego jedynie na podstawie jednostkowego sprawozdania organu jednostki samorządu terytorialnego jest otoczony swoistym murem informacyjnym, w którym ujęte są wyłącznie znajdujące się w bezpośredniej dyspozycji danej jednostki zasoby¹⁸⁵. Wspomniany mur informacyjny można zneutralizować, zestawiając ze sobą dane finansowe jednostek powiązanych z jednostką samorządu terytorialnego, które powinny obejmować dane finansowe jednostki dominującej, tj. jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostek od niej zależnych i jej podległych, a więc przez nią kontrolowanych, przy czym zestawione w taki sposób, jakby grupa jednostek powiązanych wraz z jednostką samorządową stanowiła jedną jednostkę. Konsolidacja polega więc w tym wypadku na syntezie łącznych sprawozdań jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomoc-

¹⁸⁵ Por. R. Ignatowski, *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2007, s. 37 i 38.

nicznych jednostek budżetowych oraz bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego¹⁸⁶.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że przy sporządzaniu bilansu łącznego jednostki samorządu terytorialnego ważne jest także dokonanie niezbędnych eliminacji i wyłączeń wzajemnych zasileń i przepływów finansowych między jednostkami objętymi konsolidowanymi¹⁸⁷. Według ustawy o finansach publicznych „dochody publiczne i wydatki publiczne oraz nadwyżkę lub deficyt sektora finansów publicznych ustala się po wyeliminowaniu przepływów finansowych między jednostkami tego sektora”¹⁸⁸.

W wypadku bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego układ tego bilansu jest także podobny do bilansu sporządzanego w sektorze prywatnym. W bilansie znajdują się pozycje charakterystyczne dla bilansów skonsolidowanych, do których należy zaliczyć m.in.:

- 1) „Wartość firmy jednostek podporządkowanych (wartość dodatnia i ujemna)”,
- 2) „Kapitały mniejszości”.

Dodatni lub ujemna wartość firmy jednostek podporządkowanych to pozycje, które wystąpią w razie konsolidacji metodą praw własności. Wartość ta wynika z wartości udziałów w cenach ich nabycia skorygowanej o różnicę między ceną nabycia udziałów a wartością udziałów w kapitale własnym tych jednostek.

Pozycję „kapitał mniejszości”, wykazuje się w grupie funduszy jednostki samorządu terytorialnego. W ten sposób oddziela się kapitały należne jednostce dominującej (jej udziałowcom) od kapitałów należnych udziałowcom mniejszościowym¹⁸⁹. W tej pozycji prezentowane są udziały w kapitale własnym jednostek podporządkowanych należnych pozostałym udziałowcom, niesprawującym kontroli w tych jednostkach. „Kapitał mniejszości” oznacza więc wartość kapitałów nieprzysługujących jednostce samorządu terytorialnego, a pozycja ta wystąpi jedynie przy konsolidacji metodą pełną. Ujęcie tej pozycji w grupie „Fundusze” wpływa na wzrost łącznej ich wartości jednostki samorządu terytorialnego. Trzeba jednak zdawać sobie sprawę z tego, że pozycja „Kapitał mniejszości” nie odwzorowuje udziału jednostki samorządu terytorialnego w kapitałach własnych innych jednostek i nie można jej przypisywać wprost do funduszy tej jednostki.

Ponadto w „rozporządzeniu” zawarto wzór bilansu placówki, przez którą rozumie się jednostkę budżetową mającą siedzibę poza granicami państwa. Zawartość i układ tego bilansu

¹⁸⁶ A. Zysnarska, op. cit., s. 170.

¹⁸⁷ Ignatowski R., op. cit., s. 40.

¹⁸⁸ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, op. cit. art. 7 ust. 2.

¹⁸⁹ Ibidem, s. 38.

jest podobny do bilansu stosowanego w sektorze prywatnym przez inne jednostki niż banki i zakłady ubezpieczeń.

Jeżeli chodzi o rachunek zysków i strat to jego istotą jest zestawienie przychodów i kosztów podmiotu gospodarczego oraz pokazanie sposobu tworzenia wyniku finansowego (zysku lub straty netto) oraz jego obowiązkowych obciążeń. Układ rachunku zysków i strat pozwala na analizę sposobu osiągania zysku (straty) ze sprzedaży, z działalności operacyjnej oraz z działalności gospodarczej. Jednostki sektora budżetowego zobligowane są do sporządzania wyłącznie wariantu porównawczego tego sprawozdania. Należy zaznaczyć, że przy sporządzaniu tego sprawozdania finansowego obowiązują zapisy dotyczące przychodów i kosztów określone w ustawie o rachunkowości oraz objaśnienia do kont zespołu 4, 7 i 8, o których mowa w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych.

Układ tego sprawozdania jest taki sam jak układ rachunku zysków i strat stosowanym w jednostkach gospodarczych i obejmuje:

- 1) przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi,
- 2) koszty działalności operacyjnej (w układzie rodzajowym),
- 3) pozostałe przychody i koszty operacyjne,
- 4) przychody i koszty finansowe,
- 5) zyski i straty nadzwyczajne,
- 6) podatek dochodowy,
- 7) pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych.

Ostatnim sprawozdaniem, które pozostało do przedstawienia jest zestawienie zmian w funduszu jednostki, które stanowi bezpośrednie odniesienie do zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym zawartym w ustawie o rachunkowości. Zestawienie to obrazuje strukturę i dynamikę zmian w poszczególnych składnikach funduszu oraz przyczyny ich wystąpienia.

W jednostkach sektora budżetowego nie sporządza się obecnie w systemie rachunkowości memoriałowej klasycznych sprawozdań z przepływów pieniężnych.

Podsumowując przedstawienie wzorów sprawozdań finansowych obowiązujących w sektorze budżetowym w Polsce można stwierdzić, że z wymienionych sprawozdań jedynie bilans z wykonania budżetu państwa oraz budżetu jednostki samorządu terytorialnego bazują na

rachunkowości kasowej. Pozostałe sprawozdania opierają się na rachunkowości memoriałowej i prowadzonej przez jednostki wykonawcze.

Na schemacie 4 przedstawiono obecną sytuację w sektorze finansów publicznych w Polsce w zakresie stopnia zespalandia sprawozdań finansowych. Przy czym uwzględniono zarówno zakres sektora budżetowego, jak i zakres sektora finansów publicznych, a także poziom lokalny, samorządowy i rządowy.

Ze schematu 4 wynika, że w sektorze budżetowym każda jednostka budżetowa, zakład budżetowy oraz gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej sporządza jednostkowy bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Te sprawozdania jednostkowe są przesyłane do jednostki samorządu terytorialnego, której podlega dana jednostka wykonawcza. Na poziomie danej jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania te są łączone¹⁹⁰ i powstają:

- 1) zbiorczy bilans,
- 2) zbiorczy rachunek zysków i strat,
- 3) zbiorcze zestawienie zmian w funduszu jednostek,

odpowiednio dla:

- a) wszystkich jednostek budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego,
- b) wszystkich zakładów budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego,
- c) wszystkich gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego.

Ponadto jednostka samorządu terytorialnego sporządza własny jednostkowy bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w jej funduszu.

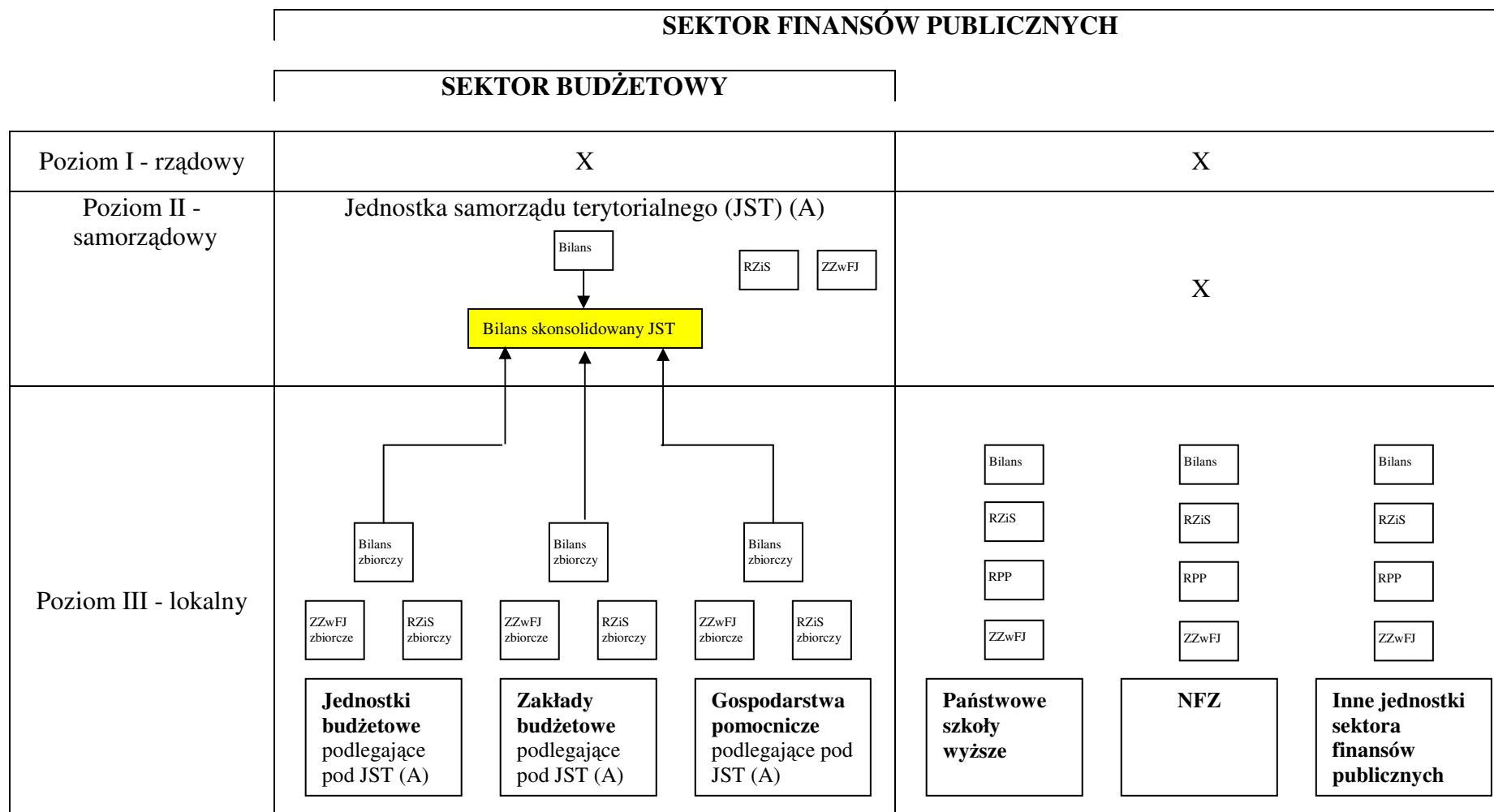
Następnie na poziomie jednostki samorządu terytorialnego dokonuje się konsolidacji jednostkowego bilansu danej jednostki samorządu terytorialnego z bilansami zbiorczymi odpowiednio jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych zakładów budżetowych oraz funduszy specjalnych i uzyskuje się skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego.

Na tym etapie kończą się procesy łączenia sprawozdań finansowych w polskim sektorze finansów publicznych. Z tego wynika, że w zakresie sektora budżetowego:

- 1) żadna jednostka wykonawcza ani jednostka samorządu terytorialnego nie sporządza jednostkowego rachunku przepływów pieniężnych, co oznacza, że nie sporządza się zbiorczych i skonsolidowanych rachunków przepływów pieniężnych,

¹⁹⁰ Jako metodę zespalandia przyjęto sumowanie odpowiednich wierszy.

Schemat 4 Sytuacja w zakresie stopnia zespolenia sprawozdań finansowych podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce



Źródło: Opracowanie własne.

2) jednostki samorządu terytorialnego nie sporządzają zbiorczego rachunku zysków i strat dla wszystkich jednostek wykonawczych, co oznacza, że nie sporządzają one skonsolidowanego rachunku zysków i strat jednostki samorządu terytorialnego,

3) jednostki samorządu terytorialnego nie sporządzają zbiorczego zestawienia zmian w funduszu jednostek dla wszystkich jednostek wykonawczych, a co za tym idzie nie sporządzają skonsolidowanego zestawienia zmian w funduszu jednostek jednostki samorządu terytorialnego.

Brak sporządzania tych sprawozdań wynika z faktu, że przepisy nie narzucają takiego obowiązku na jednostkę samorządu terytorialnego. Aktualne przepisy ograniczają zakres skonsolidowanego sprawozdania finansowego wyłącznie do bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego. Choć w przepisie § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych przez sprawozdanie finansowe rozumie się bilans, rachunek zysków i strat (w wariantcie porównawczym) oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki, to zakres taki dotyczy odrębnych jednostek, a nie jednostki samorządu terytorialnego widzianej jako całość¹⁹¹.

W odniesieniu do pozostałych jednostek sektora finansów publicznych, innych niż jednostki sektora budżetowego należy natomiast stwierdzić, że jednostki te sporządzają sprawozdanie finansowe zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości, a więc zawierające bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale własnym oraz informację dodatkową. Wzory tych sprawozdań są odmienne od wzorów sprawozdań sporządzanych w sektorze budżetowym.

Reasumując, należy stwierdzić, że opierając się na obecnie sporządzanych sprawozdaniach finansowych w sektorze finansów publicznych w Polsce rozliczenie rządu z odpowiedzialności społecznej nie następuje ponieważ, choć sprawozdania te są publikowane, stanowią one jedynie jednostkowe sprawozdania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Ich analiza nie pozwala przeto wyciągnąć wniosków w stosunku do całego sektora finansów publicznych w Polsce.

¹⁹¹ Por. A. Zysnarska, *Zamknięcie ksiąg na koniec roku w sektorze budżetowym i gospodarce pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006, s. 115 i 116.

2.2.4. Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa

Poza sporządzanymi przez podmioty sektora finansów publicznych sprawozdaniami finansowymi i budżetowymi w Polsce jest sporządzane także co roku przez Ministerstwo Skarbu Państwa sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Po siedemdziesięciu latach przerwy po raz pierwszy sporządzono przedmiotowe sprawozdanie w roku 1997, a ostatnie opublikowane sprawozdanie prezentuje stan majątku Skarbu Państwa na dzień 31 grudnia 2007 roku¹⁹².

Obowiązek sporządzenia takiego sprawozdania wynika z ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa¹⁹³. Podstawą zbiorczego sprawozdania o stanie mienia Skarbu Państwa jest jego ewidencja prowadzona na zasadach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z 14 września 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa¹⁹⁴. Rozporządzenie to określa również zasady sprawozdawczości o stanie mienia Skarbu Państwa. Według tego rozporządzenia jednostka ewidencji podstawowej¹⁹⁵ sporządza sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa na dzień 31 grudnia każdego roku, w formie bilansu, zgodnie z przepisami o rachunkowości¹⁹⁶. Ponadto ewidencja zbiorcza majątku Skarbu Państwa powinna być prowadzona w ujęciu wartościowym, z podziałem rodzajowym składników uwzględniającym ich przeznaczenie, sposób zagospodarowania oraz ewidencjonowania, a także obejmuje dane dotyczące podmiotów wykonujących uprawnienia wynikające z praw majątkowych Skarbu Państwa¹⁹⁷.

W związku z powyższym sprawozdanie o stanie mienia skarbu państwa obejmuje całość mienia państwowego, a więc mienie Skarbu Państwa w jego kodeksowym rozumieniu¹⁹⁸ oraz

¹⁹² Publikacja Ministerstwa Skarbu Państwa, *Sprawozdanie o stanie majątku Skarbu Państwa, Majątek Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych na dzień 31 grudnia 2007 r.*, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2008, wersja elektroniczna sprawozdania znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Skarbu Państwa http://bip.msp.gov.pl/portal/bip/79/2355/Sprawozdanie_o_stanie_mienia_Skarbu_Panstwa.html.

¹⁹³ Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, art. 2, Dz.U. Nr 106, poz. 493 i Nr 156, poz. 775, z 1997 r., z późn. zm.

¹⁹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa, § 7, Dz.U. nr 77, poz. 864 z późn. zm.

¹⁹⁵ Przez jednostkę ewidencji podstawowej należy rozumieć państwową jednostkę organizacyjną zobowiązaną do prowadzenia ewidencji mienia Skarbu Państwa, w zakresie przysługujących jej uprawnień wynikających z praw majątkowych Skarbu Państwa, oraz ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa nieprzypisanych państwowym jednostkom organizacyjnym - na zasadach określonych w przepisach o rachunkowości.

¹⁹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. op. cit., § 7.

¹⁹⁷ Ibidem, § 23.

¹⁹⁸ Skarb Państwa nie jest pojęciem zdefiniowanym w polskim prawodawstwie. Z przepisu art. 34 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) wynika, że Skarb Państwa jest w stosunkach cywilnoprawnych podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. Z przepisów kodeksu cywilnego wynika też, że mienie państwowe

wkład państwa w majątek państwowych osób prawnych i wynikające z tego uprawnienia Skarbu Państwa.

W przedmiotowym sprawozdaniu przedstawiono zasoby majątku służące realizacji zadań publicznych państwa i przeznaczone na wykonanie zobowiązań publicznoprawnych, wynikających z ustaw lub przepisów wydanych na ich podstawie. W stosunkach majątkowych Skarb Państwa występuje bowiem nie tylko jako podmiot praw właściciela lub wierzyciela. W licznych sytuacjach - na podstawie Konstytucji, kodeksu cywilnego lub kodeksów postępowania cywilnego i administracyjnego - ciężką na nim obowiązki dłużnika wynikające z ustaw, umów lub z tytułu szkód wyrządzonych przez niezgodne z prawem działanie władzy państwowej.

Do państwa należą zatem w ujęciu funkcjonalnym:

- 1) przedmioty potrzebne do wykonywania funkcji ustrojowych, takich m.in. jak obrona, bezpieczeństwo obywateli, administracja - powierzone państwowym jednostkom organizacyjnym;
- 2) mienie udostępniane obywatelom i ich organizacjom w celu wspierania ich różnorodnej działalności gospodarczej i niegospodarczej, dotyczy to na przykład dóbr kultury, różnego rodzaju dokumentacji, zasobów naturalnych czy dróg;
- 3) zasoby kapitału, w który wyposażono podmioty gospodarcze i państwowe osoby prawne prowadzące działalność naukową, kulturalną, edukacyjną, ochronę zdrowia itp.;
- 4) majątek rzeczowy przeznaczony do zagospodarowania przez inwestorów prywatnych; jak na przykład zasoby nieruchomości rolnych lub powojkowych czy rzeczy i prawa pozostałe po likwidacji państwowych jednostek organizacyjnych.

W rozporządzeniu zapisano także, że w ewidencji zbiorczej majątku Skarbu Państwa należy wyodrębnić składniki wyróżnione rodzajowo w następujące grupy¹⁹⁹:

- 1) majątek trwały, z uwzględnieniem stanu umorzenia, a w szczególności:
 - a) składniki majątku trwałego, w tym grunty i pozostałe nieruchomości, inwestycje rozpoczęte,
 - b) wartości niematerialne i prawne,
- 2) finansowe składniki majątku trwałego, a w szczególności:
 - a) akcje i udziały w spółkach prawa handlowego,
 - b) obligacje,

wyraża się w postaci własności i innych praw majątkowych przypadających Skarbowi Państwa albo innym państwowym osobom prawnym. Skarb Państwa jest właścicielem całego majątku państwowego tylko w sensie ekonomicznym.

¹⁹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. op. cit., § 24.

- c) inne papiery wartościowe
- d) należności długoterminowe,
- 3) składniki majątku obrotowego, a w szczególności:
 - a) rzeczowe składniki majątku obrotowego, w tym zapasy,
 - b) należności i roszczenia,
 - c) środki pieniężne,
 - d) krótkoterminowe papiery wartościowe przeznaczone do obrotu,
 - e) inne aktywa, a w szczególności składniki mienia zlikwidowanych lub upadłych:
 - państwowych osób prawnych,
 - spółek prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa.

Ponadto w ewidencji zbiorczej majątku Skarbu Państwa wyodrębnia się składniki podlegające ewidencji na szczególnych zasadach i w zakresie określonym w odrębnych ustawach lub przepisach wydanych na ich podstawie, a w szczególności dobra kultury wpisane do inwentarza muzealiów, dobra kultury wpisane do rejestru zabytków, zasoby archiwalne, zasoby biblioteczne, zasoby wodne, drogi, kopaliny, lasy, ustanowione ustawą monopole, rezerwy państwowe, zobowiązania Skarbu Państwa, obciążenia publicznoprawne Skarbu Państwa. Obecnej zasoby te ewidencjonuje się przeważnie tylko w ujęciu ilościowym. W odniesieniu do tych składników - na ile jest to możliwe - Minister ustala wartość szacunkową²⁰⁰.

Według przedmiotowego rozporządzenia w ewidencji zbiorczej majątku Skarbu państwa wyodrębnia się ponadto²⁰¹:

- 1) wydzielone ustawą lub przepisami wydanymi na jej podstawie, składniki majątku Skarbu Państwa, w formie majątków odrębnych, np. parki narodowe, agencje, inne,
- 2) prawa majątkowe, które stanowią wkład założycielski lub udział Skarbu Państwa w państwowych osobach prawnych, np. fundusz instytucji kultury,
- 3) zasoby majątkowe ze względu na sposób zagospodarowania lub przeznaczenia składników majątku,
- 4) zasoby przeznaczone na realizację zobowiązań publicznoprawnych, wynikające z ustaw lub przepisów wydanych na ich podstawie.

Zbiorcza ewidencja majątku Skarbu Państwa jest zbiorem informacji zawierającym zagregowane dane ze sprawozdań okresowych, zarówno budżetowych jak i finansowych, sporządzanych przez jednostki wykonawcze i informacji składanych Ministrowi Skarbu Państwa.

²⁰⁰ Ibidem, § 25.

²⁰¹ Ibidem, § 26-28.

Ponadto rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa daje Ministrowi Skarbu Państwa prawo oszacowania lub ustalenia wartości składników mienia Skarbu Państwa na potrzeby ewidencji zbiorczej. Korzystając z tego przepisu w Sprawozdaniu dla każdego rodzaju składników mienia przyjmowano możliwie najbardziej adekwatną metodę wyceny, co przedstawiono w tabeli 6. Zasadniczo przyjęto, że do wyceny majątku Skarbu Państwa można stosować te same metody, które powszechnie wykorzystuje się do oszacowania wartości pieniężnej podmiotów gospodarczych i ich mienia oraz rzeczy i praw majątkowych będących przedmiotem obrotu rynkowego. Takie oszacowanie może być przydatne w ochronie interesów Skarbu Państwa w razie formułowania programów użycia majątku Skarbu Państwa do zaspokajania różnych roszczeń lub wsparcia programów państwowych. Ponadto uznano, że do sprawowania funkcji nie polegających na obrocie składnikami majątkowymi wystarczą dane ilościowe i opisowe, ograniczone do charakterystyki rzeczowej i cech prawnych wyodrębniających majątek należący do Skarbu Państwa²⁰².

Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa sporządza się w ujęciu:

- 1) rzeczowym - tylko opisowym lub rodzajowo-ilościowym, bez dokonywania wyceny - dla dóbr w stanie naturalnym, dóbr kultury, zasobów dokumentacyjnych i archiwaliów,
- 2) wartościowym-szacunkowym, uwzględniającym (zagregowaną) wartość według szacunku eksperckiego (w ten sposób ustalono wartość gruntów leśnych, wyłączonych z obrotu) lub na podstawie przeciętnych cen rynkowych (badanych przez Główny Urząd Statystyczny),
- 3) wartościowym-księgowym, polegającym na ustalaniu wartości na podstawie sprawozdań sporządzanych zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz innymi przepisami szczególnymi dotyczącymi jednostek państwowych,
- 4) wartościowym-rynkowym, odwołującym się do cen w rzeczywistych transakcjach dobrami lub prawami określonymi co do rodzaju, które zastosowano do akcji notowanych w obrocie na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie i Centralnej Tabeli Ofert.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa jest dobrym źródłem informacji o stanie tego majątku. Ponadto porównując sprawozdania z lat 1997-2007 można wyraźnie dostrzec stopniowe doskonalenie metodologii ich sporządzania. Przedstawiono i omówiono zakres pomiaru majątku Skarbu Państwa oraz metody wyceny składników tego majątku.

²⁰² Należy podkreślić, iż metody wyceny zastosowane w sprawozdaniu nie powodują ustalenia ceny, po której składniki majątkowe zmieniłyby właściciela. Metodologia wyceny wynika z poszukiwania optimum między kompleksowością i wartością informacyjną z jednej strony, a kosztami wyceny z drugiej. Ujęcie takie nie pozwala na posługiwanie się ustalonymi tu wartościami w prognozowaniu cen w transakcjach dotyczących konkretnych składników. Dla takich celów niezbędne jest zastosowanie odrębnych, specjalistycznych metod wyceny uwzględniających jednostkowe cechy przedmiotu transakcji i aktualne w okresie transakcji warunki rynkowe.

Tabela 6 Zastosowane zasady wyceny w Sprawozdaniu o stanie mienia Skarbu Państwa

Ewidencja źródłowa	Źródła danych	Metoda wyceny	Rodzaj dóbr
Rodzajowo-ilościowa (niefinansowa)	Ośrodek Dokumentacji Zabytków	Bez wyceny	Zabytki
	Muzea i biblioteki		Eksponaty muzealne i materiały biblioteczne
	Naczelna Dyrekcja Archiwów Państwowych		Archiwalia
	Główny Geolog Kraju		Zasoby naturalne, wody
	Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi		Kwoty połowowe
Rodzajowo-ilościowa (z wartością szacunkową)	Ceny transakcyjne ANR	Szacunek na podstawie przeciętnych cen transakcyjnych	Grunty zasobu własności rolnej skarbu
	Ceny rynkowe rejestrowane przez GUS; dane ilościowe Głównego Geodety Kraju		Pozostałe grunty
	PGL Lasy Państwowe	Szacunek ekspercki	Nieruchomości lasów państwowych
Ilościowo-wartościowa (kosztowa)	Informacje właściwych ministerstw	Wg kosztów odtworzenia	Drogi i obiekty drogowe
		Wg poniesionych nakładów i stopnia	Urządzenia wodne, Infrastruktura rolna
Ilościowo-wartościowa (księgowa)	Bilanse placówek: Ministerstwo Gospodarki, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Polska Akademia Nauk	Wg wartości księgowej poszczególnych grup rodzajowych aktywów podmiotu	Mienie za granicą
	Bilanse dysponentów części budżetu i wojewodów		Mienie państwowych jednostek organizacyjnych
	Protokoły przejęcia przez MSP i AMW	Wg operatów szacunkowych	Należności po likwidacji, mienie przekazane AMW
	Ewidencja MSP i bilanse podmiotów	Wg wartości majątku netto podmiotu	Akcje i udziały, majątek agencji, przedsiębiorstw oraz innych państwowych osób prawnych
	Ewidencja MSP	Wg wartości nominalnej lub księgowej	Kilkuprocentowe pakiety akcji i udziałów Skarbu Państwa w spółkach publicznych
Ilościowo-wartościowa (rynkowa)	Cedula giełdowa	Wg kursu giełdowego	Akcje w spółkach publicznych

Źródło: Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa, Majątek Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych na dzień 31 grudnia 2006 r., Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2006, s. 16.

Zakres pomiaru jest bardzo szeroki i szczegółowy. Stosowane metody wyceny mienia Skarbu Państwa, wykorzystujące zróżnicowaną bazę danych źródłowych, powodują niewspółmierność poszczególnych wartości, co sprawia, że brak jest możliwości podania wartości mienia Skarbu Państwa jako jednej wielkości.

Sprawozdania Ministerstwa Skarbu Państwa, są dobrym źródłem informacji o majątku Skarbu Państwa, nie zastąpią jednak pełnego bilansu sektora finansów publicznych w Polsce.

2.3. Ocena obecnego stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych w Polsce oraz kierunki jego zmian

W celu dokonania kompleksowej oceny stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych w Polsce w tabeli 7 dokonano zestawienia przedstawionych w poprzednim podrozdziale sprawozdań, za pomocą których obecnie w Polsce rząd podejmuje wysiłki w celu rozliczenia się z odpowiedzialności społecznej. Do sprawozdań tych zaliczono:

- 1) sprawozdania budżetowe,
- 2) sprawozdanie z wykonania budżetu państwa,
- 3) sprawozdania finansowe jednostek sektora finansów publicznych,
- 4) sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa.

Sprawozdania te zweryfikowano pod kątem:

- a) stopnia zaspokojenia potrzeb informacyjnych społeczeństwa,
- b) podmiotu sprawozdawczego,
- c) zakresu pomiaru oraz
- d) konwencji pomiarowej.

W zakresie stopnia zaspokojenia potrzeb informacyjnych społeczeństwa wykorzystano cele szczegółowe skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych przedstawione w punkcie 3.2.2 niniejszej rozprawy. Należą do nich:

- 1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,
- 2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,
- 3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,

4) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,

5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,

6) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie,

7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Przedstawione powyżej cele szczegółowe mieszczą się w zakresie celu ogólnego sprawozdania finansowego, którym jest dostarczenie użytkownikom tego sprawozdania należytej informacji dotyczącej sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Z kolei odnosząc się do zakresu pomiaru oraz konwencji pomiarowej wykorzystano rozważania zawarte w punkcie 3.2.3 niniejszej rozprawy.

Informacje przedstawione w tabeli 7 pozwalają dokonać następującej oceny.

Na podstawie sprawozdań budżetowych rząd nie rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Sprawozdania te nie podlegają publikacji i są wykorzystywane na potrzeby wewnętrzne jednostek sektora budżetowego, natomiast sprawozdania te są z kolei niezbędne do sporządzenia sprawozdania z wykonania budżetu państwa.

Dzięki sporządzaniu sprawozdania z wykonania budżetu państwa rząd zaspokaja potrzeby informacyjne społeczeństwa jedynie w zakresie 1-4 co jest równoznaczne z pełnym rozliczeniem się rządu z wykonania budżetu państwa opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej. Rozliczenie to następuje opierając się na krótkoterminowych (bieżących) zasobach finansowych w postaci wpływów i wydatków środków pieniężnych oraz zmiany stanu należności i zobowiązań krótkoterminowych. Ponadto w sprawozdaniu tym zawarte są informacje o sytuacji makroekonomicznej Polski. Ponieważ sprawozdanie to dotyczy wykonania budżetu przeto obejmuje jednostki sektora budżetowego.

Opierając się na sprawozdaniach finansowych sporządzanych w sektorze finansów publicznych w Polsce rozliczenie rządu z odpowiedzialności społecznej nie następuje, ponieważ, choć sprawozdania te są publikowane, to stanowią one jedynie jednostkowe sprawozdania poszczególnych podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych. Ich ocena nie pozwala wyciągnąć wniosków dotyczących całego sektora finansów publicznych w Polsce.

Tabela 7 Ocena stanu informacyjnego zawartego w sprawozdaniach budżetowych i finansowych sporządzanych w sektorze finansów publicznych w Polsce

Wyszczególnienie	Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa*	Sprawozdania finansowe	Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa
Stopień realizacji zapotrzebowania informacyjnego	Punkty 1-4	Punkty 1-3 oraz 5-7 (na poziomie jednostek wykonawczych, a nie na poziomie całego sektora)	Częściowo punkty 4 i 6
Podmiot sprawozdawczy	Cały sektor budżetowy	Indywidualne pomiary sektora finansów publicznych	Sektor finansów publicznych
Zakres pomiaru	<ul style="list-style-type: none"> – Wpływy i wydatki środków pieniężnych, – zmiana stanu należności i zobowiązań krótkoterminowych, – sytuacja makroekonomiczna państwa 	Zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe), w odniesieniu do jednostek wykonawczych	Aktywa finansowe i aktywa niefinansowe,
Konwencja pomiarowa	Zmodyfikowana konwencja kasowa	<ul style="list-style-type: none"> – Zmodyfikowana konwencja kasowa – budżety gmin – Konwencja memoriałowa – jednostki wykonawcze 	Niepełna konwencja memoriałowa

* Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa jest sporządzane na podstawie sprawozdań budżetowych.

Źródło: Opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę poziom jednostek wykonawczych, użytkownicy tych sprawozdań uzyskają odpowiedź na zapotrzebowanie informacyjne określone w punktach 1-3 oraz 5-7. Zakres informacji objęty tymi sprawozdaniami obejmuje zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe), lecz jak już stwierdzono jedynie w odniesieniu do indywidualnych podmiotów sektora finansów publicznych.

Z kolei w odniesieniu do sprawozdania o stanie mienia Skarbu Państwa należy stwierdzić, że sprawozdanie to częściowo udziela odpowiedzi na zapotrzebowanie określone w punkcie 4 i 6 przez częściową informację o sytuacji majątkowej i sytuacji finansowej sektora finansów publicznych.

W związku z powyższym stwierdzono, że w Polsce rząd częściowo rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Wynika to z faktu, że:

- 1) następuje pełne rozliczenie z wykonania budżetu państwa na podstawie rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa; stanowi to równocześnie częściowe rozliczenie w zakresie sytuacji finansowej opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej,
- 2) brak jest rozliczenia się rządu w zakresie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz w zakresie efektywności działań podejmowanych przez cały sektor finansów publicznych w Polsce opierając się na konwencji memoriałowej.

Jak już stwierdzono przedmiotowe rozliczenie się jest niepełne i dotyczy głównie rozliczenia z wykonania budżetu państwa. Społeczeństwo nie może w związku z tym ocenić sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podmiotów gospodarczych całego sektora finansów publicznych.

W związku z tym należy uzyskać odpowiedź na pytanie, w jaki sposób rząd może rozliczać się skutecznie z odpowiedzialności społecznej? W uzyskaniu odpowiedzi na to pytanie pomocne mogą być zalecenia na temat instrumentów skutecznego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej formułowane przez liczące się na świecie organizacje księgowo-

Na przykład Zarząd Komitetu Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości²⁰³ uważa, że sprawozdania finansowe ilustrują sposób, w jaki kierownictwo podmiotu gospodarczego zarządza nią i ochrania majątek oraz odpowiedzialność kierownictwa za powierzone zasoby. Ci użytkownicy, którzy chcieliby ocenić sposób zarządzania i ochronę ma-

²⁰³ Komitet Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Committee, w skrócie IASC).

jątku oraz odpowiedzialność kierownictwa, czynią to po to, aby móc podejmować decyzje gospodarcze²⁰⁴.

Z kolei według Rady Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych adopcja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych może przyczynić się do znacznego poprawienia jakości sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. To z kolei doprowadzi do tego, że rząd będzie podejmował lepsze decyzje w zakresie alokacji zasobów, a przez to wzmocnieniu ulegnie przejrzystość i odpowiedzialność społeczna rządu²⁰⁵.

Amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Rządowej wskazuje natomiast, że sprawozdawczość rządu jest nie tylko źródłem informacji lecz przede wszystkim „kamieniem węgielnym” odpowiedzialności społecznej rządu i jest podstawowym narzędziem komunikowania informacji finansowej i niefinansowej dla zewnętrznych użytkowników. Sprawozdawczość jest jednym z najistotniejszych kanałów informacyjnych w relacjach między społeczeństwem a rządem.

Ponadto w raporcie „Financial Management of the European Union” z maja 2004 roku zawarto jeden z wniosków wskazujący na to, że dzięki centralnej sprawozdawczości rządu wzmocniona zostaje realizowana w państwach Unii Europejskiej koncepcja odpowiedzialności społecznej rządu²⁰⁶.

Powyższe stwierdzenia wskazują, że pełne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej może nastąpić w Polsce przez sporządzanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

W celu umożliwienia sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce należałoby uzyskać zbiorczy, a następnie skonsolidowany bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w funduszu jednostek całego sektora finansów publicznych. Można się tego podjąć dwuwariantowo.

Po pierwsze można opracować szczegółowe procedury konsolidacji sprawozdań finansowych wszystkich podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych mimo tego, że układ i forma sprawozdań głównie między jednostkami sektora budżetowego a pozostałymi

²⁰⁴ Por. Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach, Tom I, *Założenia ogólne, Zastosowanie po raz pierwszy, Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, International GAAP 2006, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006, s. 41.

²⁰⁵ 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, op. cit., s. 20.

²⁰⁶ Report by the Comptroller and Auditor General, *Financial management of the European Union*, National Audit Office – March 2004, s. 4.

jednostkami sektora finansów publicznych nie jest w pełni jednolita. Jednak więcej w tym obszarze podobieństw niż różnic. Oczywiście jednostki sektora budżetowego powinny dodatkowo sporządzać jednostkowy rachunek przepływów pieniężnych.

Po drugie można wprowadzić obowiązek sporządzania jednolitych układów sprawozdań finansowych przez wszystkie jednostki sektora finansów publicznych co zdecydowanie ułatwi konsolidację wszystkich sprawozdań i w ostateczności sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Podjmując stosowaną decyzję należałoby oczywiście uwzględnić zasadę polegającą na zachowaniu równowagi między korzyściami i kosztami podjęcia takiej decyzji.

Warto także w tym miejscu dodać, że według W.A. Nowaka oraz B. Bakalarskiej²⁰⁷ w Polsce mamy do czynienia z niepełnym modelem sprawozdawczym sektora finansów publicznych w postaci quasi-biznesowego modelu zbudowanego na memoriałowej bazie rachunkowości²⁰⁸. Zastosowanie ma pełna zasada memoriałowa co daje możliwość sporządzania zestawu sprawozdań finansowych zawierających się w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych, lecz obecna konfiguracja systemu pozwala sporządzać jedynie bilans wraz z informacją uzupełniającą w celu prezentacji sytuacji finansowej. W.A. Nowak dokonał także porównania kluczowych elementów modelu sprawozdawczego według układu polskiego oraz układu wynikającego z międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Stwierdził on, że rozwiązania dotyczące modelu sprawozdawczego stosowanego w Polsce i wymaganego przez te standardy są kompatybilne. W memoriałowym systemie rachunkowości sektora publicznego w Polsce znajdują się wszystkie istotne dane, które pozwolą zastosować przedmiotowe standardy. Różnice występują w szczegółach struktury sprawozdań finansowych. Różnice te można łatwo wyeliminować.

2.4. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale omówiono i poddano ocenie stan informacyjny sektora finansów publicznych w Polsce. Rozważaniom poddano zatem sprawozdania budżetowe i sprawozda-

²⁰⁷ W. A. Nowak, B. Bakalarska, *The model of financial reporting for local government: Methodology for international comparison and some case analyses*, in: *International Trends and Experiences in Government Accounting*, A. Bourmistrov, F. Mellemlvik, Cappelen Akademisk Forlag, Proceedings of the 9th CIGAR conference, Norway 2005, s. 98.

²⁰⁸ Quasi-biznesowy model zbudowany na memoriałowej bazie rachunkowości (ang. quasi-business-type accrual model).

nia finansowe sporządzane przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce, a ponadto sprawozdanie z wykonania budżetu państwa oraz sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Dokonano także przedstawienia definicji pojęć „sprawozdanie finansowe” oraz „sprawozdawczość finansowa” oraz stwierdzono, że sprawozdawczość finansowa jest pojęciem szerszym niż sprawozdanie finansowe, ponieważ w ramach sprawozdawczości finansowej poza informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym zawiera się szereg innych ważnych informacji dookreślających sytuację majątkową, sytuację finansową oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze.

Stwierdzono ponadto, że sprawozdania budżetowe nie stanowią instrumentów, za pomocą których rząd mógłby się rozliczać z odpowiedzialności społecznej, ponieważ sprawozdania budżetowe nie są publikowane, a są wykorzystywane głównie na potrzeby wewnętrzne jednostek sektora budżetowego. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa opracowywane jest w oparciu o sprawozdania budżetowe sporządzane przez podmioty sektora finansów publicznych. Informacje zawarte w rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa są informacjami syntetycznymi obejmującymi wszystkie podmioty sporządzające sprawozdania budżetowe. Tak więc sprawozdanie z wykonania budżetu państwa ma tę zaletę, że pozwala ocenić cały sektor budżetowy. Ponadto rząd za pomocą tego sprawozdania w pełni rozlicza się z odpowiedzialności społecznej w zakresie wykonania uchwalonego budżetu państwa.

W zakresie sprawozdawczości finansowej sektora budżetowego żadna jednostka wykonawcza ani jednostka samorządu terytorialnego nie sporządza jednostkowego rachunku przepływów pieniężnych, co oznacza, że nie sporządza się zbiorczych i skonsolidowanych rachunków przepływów pieniężnych. Ponadto jednostki samorządu terytorialnego nie sporządzają zbiorczego rachunku zysków i strat dla wszystkich jednostek wykonawczych, co oznacza, że nie sporządzają one skonsolidowanego rachunku zysków i strat jednostki samorządu terytorialnego. W dodatku jednostki samorządu terytorialnego nie sporządzają zbiorczego zestawienia zmian w funduszu jednostek dla wszystkich jednostek wykonawczych, a co za tym idzie nie sporządzają skonsolidowanego zestawienia zmian w funduszu jednostek jednostki samorządu terytorialnego. Reasumując, należy stwierdzić, że opierając się na obecnie sporządzanych sprawozdaniach finansowych w sektorze finansów publicznych w Polsce rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej nie następuje ponieważ, choć sprawozdania te są publikowane, stanowią one jedynie jednostkowe sprawozdania poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Ich analiza nie pozwala przeto wyciągnąć wniosków w stosunku do całego sektora finansów publicznych w Polsce. Nie stanowi bowiem pełnego rozliczenia z odpowiedzialności społecznej rządu publikowanie jednostkowych sprawozdań

finansowych jednostek wykonawczych sektora budżetowego oraz pozostałych jednostek sektora finansów publicznych.

Stwierdzono także, że sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa jest dobrym źródłem informacji o stanie majątku Skarbu Państwa. Zakres pomiaru w tym sprawozdaniu jest bardzo szeroki i szczegółowy. Stosowane metody wyceny mienia Skarbu Państwa, wykorzystujące zróżnicowaną bazę danych źródłowych, powodują niewspółmierność poszczególnych wartości, co sprawia, że brak jest możliwości podania wartości mienia Skarbu Państwa jako jednej wielkości. Sprawozdanie to choć jest dobrym źródłem informacji o majątku Skarbu Państwa, nie zastąpi jednak pełnego bilansu sektora finansów publicznych w Polsce.

Reasumując stwierdzono, że w Polsce rząd częściowo rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Wynika to z faktu, że następuje pełne rozliczenie z wykonania budżetu państwa na podstawie rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa; stanowi to równocześnie częściowe rozliczenie w zakresie sytuacji finansowej opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej. Brak jest jednak rozliczenia się rządu w zakresie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz w zakresie efektywności działań podejmowanych przez cały sektor finansów publicznych w Polsce opierając się na konwencji memoriałowej.

Jak już stwierdzono przedmiotowe rozliczenie się jest niepełne i dotyczy głównie rozliczenia z wykonania budżetu państwa. Społeczeństwo nie może w związku z tym ocenić sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podmiotów gospodarczych całego sektora finansów publicznych.

Ponadto stwierdzono, że liczące się na świecie organizacje księgowe ustaliły, iż pełne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej może nastąpić jedynie przez sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, z czym nie mamy do czynienia w Polsce.

W związku z tym w odniesieniu do możliwości sporządzania takiego sprawozdania finansowego w Polsce stwierdzono, że stosowana obecnie w sektorze finansów publicznych w Polsce konwencja memoriałowa rachunkowości, umożliwiająca zastosowanie kanonicznego modelu sprawozdawczego, pozwala, przy założeniu podjęcia określonych działań, na sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. W tym celu należałoby uzyskać zbiorcze, a następnie skonsolidowane elementy sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w funduszu jednostek na poziomie samorządowym, a następnie należałoby dokonać konsolidacji tych skonsolidowanych sprawozdań na poziomie rządowym. Stwierdzono, iż można się tego podjąć dwuwariantowo.

Po pierwsze można opracować szczegółowe procedury konsolidacji sprawozdań finansowych wszystkich podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych mimo tego, że układ i forma sprawozdań głównie między jednostkami sektora budżetowego a pozostałymi jednostkami sektora finansów publicznych nie jest w pełni jednolita. Jednak więcej w tym obszarze podobieństw niż różnic. Oczywiście jednostki sektora budżetowego powinny dodatkowo sporządzać jednostkowy rachunek przepływów pieniężnych.

Po drugie można wprowadzić obowiązek sporządzania jednolitych układów sprawozdań finansowych przez wszystkie jednostki sektora finansów publicznych co zdecydowanie ułatwi konsolidację wszystkich sprawozdań i w ostateczności sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Podjmując stosowaną decyzję należałoby oczywiście uwzględnić zasadę polegającą na zachowaniu równowagi między korzyściami i kosztami podjęcia takiej decyzji.

Sporządzanie takiego sprawozdania przez rząd wzmocniłoby realizację zasady odpowiedzialności społecznej rządu.

Potrzeba rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej wymaga skondensowanej, pełnej informacji o całym sektorze finansów publicznych. Wynika z tego, że niezbędny jest proces konsolidacji sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych. W konsekwencji tego w rozprawie jest stosowany termin „model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych”.

W związku z powyższym w rozdziale trzecim podjęto się konstrukcji modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

ROZDZIAŁ 3. KONCEPCJA MODELU SKONSOLIDOWANEGO

SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE

3.1. Założenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	118
3.1.1. Pojęcie i rodzaje modeli w nauce.....	118
3.1.2. Model systemu informacyjnego rachunkowości i jego elementy.....	126
3.1.3. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	130
3.2. Charakterystyka zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	133
3.2.1. Użytkownicy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	133
3.2.2. Cel skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	137
3.2.3. Konwencje pomiarowe w rachunkowości sektora finansów publicznych.....	143
3.2.4. Zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	154
3.2.5. Cechy jakościowe i ograniczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	156
3.2.6. Elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	158
3.2.7. Podmiot sprawozdawczy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	161
3.2.8. Procedura konsolidacyjna.....	164
3.2.9. Okres sprawozdawczy i data sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	166
3.2.10. Zależności między zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	167
3.3. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych.....	171
3.4. Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.....	179
3.4. Podsumowanie.....	191

W niniejszym rozdziale przedstawiono przedmiot pracy, którym jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jako element systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Podjęto także kontynuację rozważań w zakresie problemu badawczego udzielając odpowiedzi na pytanie jak kształtować się powinien układ zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Omówiono występujące w nauce definicje pojęcia modelu oraz przedstawiono przyjęty w nauce podział modeli na ich rodzaje. Zdefiniowano także pojęcie modelu sprawozdania finansowego i ustalono, że model ten jest elementem nadrzędnego modelu systemu informacyjnego (sprawozdawczego) rachunkowości.

Następnie w oparciu o wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ustalono jakie zmienne powinny kształtować model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Dokonano szczegółowej charakterystyki tych zmiennych oraz wskazano na zależności między nimi.

Ponadto omówiono międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych jako kluczowe wytyczne dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Dalej w celu zaprojektowania optymalnego dla sektora finansów publicznych w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego dokonano analizy zdefiniowanych wcześniej zmiennych modelu według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych oraz według aktualnych rozwiązań stosowanych w takich państwach jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia oraz Nowa Zelandia.

Dzięki powyższym rozważaniom zrealizowano cele częściowe rozprawy w postaci omówienia pojęcia modelu i przedstawienia rodzajów modeli w nauce, przedstawienia zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, uzasadnienia roli i znaczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozliczeniu się rządu z odpowiedzialności społecznej, omówienia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jako podstawy dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, przedstawienia skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii oraz Nowej Zelandii, oraz przedstawienia metodologii konstruowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

3.1. Założenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

3.1.1. Pojęcie i rodzaje modeli w nauce

W niniejszym rozdziale rozważaniom podlegał będzie cel główny rozprawy, którym jest stworzenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. W związku z tym proces konstruowania modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, czyli proces modelowania poprzedzono omówieniem pojęcia „model”, które występuje z powodzeniem w rozmaitych naukach.

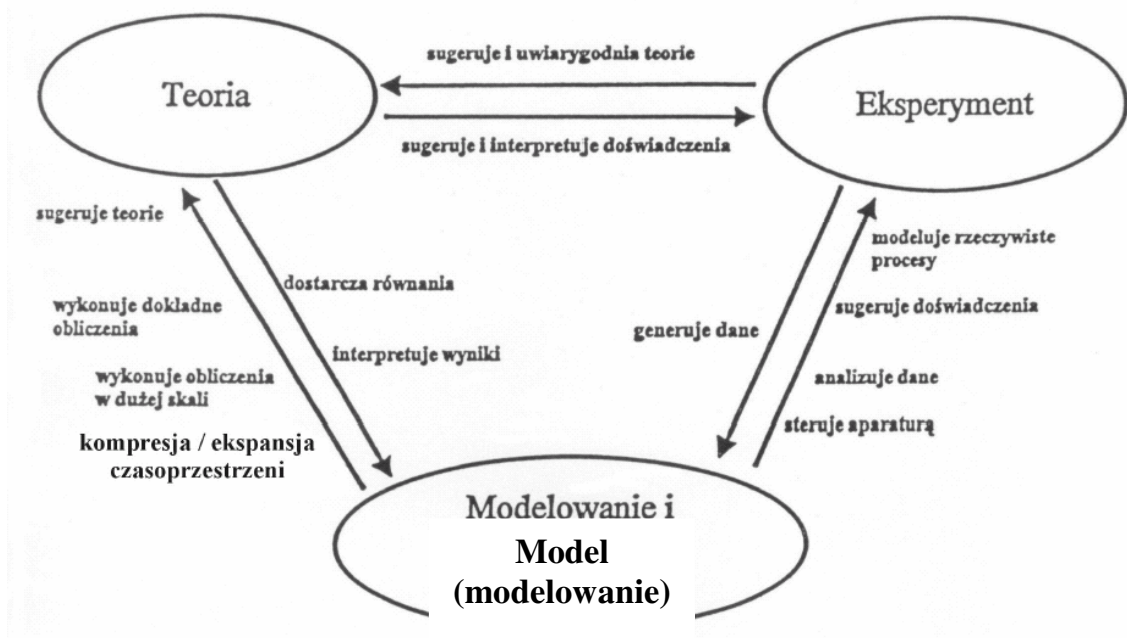
Można przyjąć, że istnieją trzy kluczowe problemy rozwiązywane przez naukę. Pierwszy to problem identyfikacji rzeczywistości, z którym wiążą się takie pytania: co to jest, do czego

to służy i od czego to zależy itd. Drugi to problem optymalizacyjno decyzyjny, czyli kwestia wyboru najlepszego rozwiązania, najlepszej struktury czy decyzji itp. Trzeci problem nauki występujący na pograniczu inżynierii, stanowi problem rozwoju i innowacji, czyli wynajdywanie nowych lepszych rozwiązań, produktów czy sposobów postępowania.

Pierwszy problem identyfikacji rzeczywistości jest w istocie szukaniem najlepszego modelu strukturalnego i funkcjonalnego danego fragmentu rzeczywistości. Jednakże pozostałe dwa problemy również wymagają określonej formy modelu. Bez modelu, zarówno pełna identyfikacja, jak optymalizacja i innowacja nie przebiegają optymalnie, bo wtedy jedyną metodą stanowi metoda prób i błędów, którą się stosuje od zarania cywilizacji. Tak więc kluczowym problemem w nauce jest znalezienie lub posiadanie modelu zjawiska czy obiektu będącego przedmiotem naszego zainteresowania²⁰⁹.

Model jest więc istotnym czynnikiem poznania rzeczywistości. Poza „teorią” i „eksperymentem” model jest elementem „triady poznania rzeczywistości” według Kleiber’a²¹⁰, co przedstawiono na poniższym schemacie 5, gdzie wyartykułowano również zasadnicze relacje między tymi trzema elementami.

Schemat 5 Trzy filary poznawcze współczesnej nauki



Źródło: M. Kleiber, Modelowanie i symulacja komputerowa - moda czy naturalny trend rozwoju nauki, Nauka nr 4, 1999, s. 29.

²⁰⁹ Por. Cz. Cempel, *Nowoczesne zagadnienia metodologii i filozofii badań - wybrane zagadnienia dla studiów doktoranckich i podyplomowych*, Politechnika Poznańska, <http://neur.am.put.poznan.pl/mt/mt.htm>, s. 21.

²¹⁰ M. Kleiber, *Modelowanie i symulacja komputerowa - moda czy naturalny trend rozwoju nauki*, Nauka nr 4, 1999, pp 29.

W nauce i literaturze termin model jest różnie interpretowany. Można spotkać liczne definicje tego pojęcia. Wieloznaczność pojęcia „model” wynika stąd, że termin ten występuje w obszarze różnych dyscyplin naukowych. Często można się z nim także spotkać w języku potocznym. Wiele było już prób uporządkowania tego pojęcia.

Według J. Gutenbauma²¹¹, przez model należy rozumieć taki dający się pomyśleć lub materialnie zrealizować układ, który odzwierciedlając lub odtwarzając przedmiot badania, jest zdolny zastępować go tak, że jego badanie dostarcza nam nowej informacji o tym przedmiocie²¹².

W interpretacji I. Dziedziczaka model jest uproszczonym obrazem rzeczywistości dla wydobycia cech charakterystycznych do badania i konstruowania modelowanego odcinka rzeczywistości²¹³.

Modele umożliwiają swoistą syntezę rozproszonej i heterogenicznej informacji, a także dostarczają informacji nowej, a priori nieznannej. Pozwalają na uwzględnienie w analizie znacznie większej ilości sprzężeń gospodarczych niż rozumowanie jakościowe²¹⁴.

W ujęciu prakseologii oraz w teorii organizacji i zarządzania model ujmuje te cechy rzeczywistości (np. systemu ekonomicznego), które są kluczowe do zrozumienia występujących w jej ramach relacji behawioralnych, instytucjonalnych i technicznych²¹⁵.

Według W. Sadowskiego, „model odzwierciedla interesujący nas fragment rzeczywistości z pominięciem mniej istotnych elementów tej rzeczywistości”²¹⁶.

Cz. Cempel stwierdza, że modelownie jest zawsze intencjonalne, mające preferencje wyróżnienia jednych cech a pominięcia drugich²¹⁷.

R. Łukaszewicz uważa model za pewną reprezentację badanego systemu, wykorzystywaną do opisu, wyjaśnienia i przewidywania zachowania się tego systemu²¹⁸.

S. Krupp definiuje model jako „konstrukcję, schemat, heurystyczną zasadę mającą na celu porządkowanie, tłumaczenie, przepowiadanie lub kontrolowanie określonego wycinka rzeczywistości”²¹⁹.

²¹¹ J. Gutenbaum, *Modelowanie matematyczne systemów*, Omnitech Press, Warszawa, 1992, s. 26.

²¹² Por. D. Strahl, *Modele zarządzania bankiem (model Triada)*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1996, s. 7.

²¹³ I. Dziedziczak, *Model księgowości informatycznej w przedsiębiorstwie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1979, s. 203.

²¹⁴ K. Barteczko, A. F. Bocian, *Modele i symulacje makroekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2000, s. 31.

²¹⁵ Por. MIT Press, *The Dictionary of Modern Economics*, Cambridge MA, 1984, s. 288.

²¹⁶ W. Sadowski, *Teoria podejmowania decyzji, Wstęp do badań operacyjnych*, wyd. 3, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1964, s. 232.

²¹⁷ Por. Cz. Cempel, op. cit., s. 50.

²¹⁸ R. Łukaszewicz, *Dynamika systemów zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1975, s. 65.

Według J. Zieleniewskiego, „model to teoria skonstruowana w taki sposób, aby można było operatywnie manipulować zmiennymi wchodzącymi w jej skład. Model służy więc nie tylko do orientacji w rzeczywistym otoczeniu, ale i do zastąpienia realnego eksperymentu rozumowaniem polegającym na zmienianiu wartości poszczególnych zmiennych i na sprawdzaniu, jakie konsekwencje wywołuje to w odniesieniu do pozostałych zmiennych²²⁰”.

Model jest sposobem przedstawienia (prezentacji) jakiegoś systemu lub procesu. W modelu eksponuje się zasadnicze cechy danego procesu lub systemu, pomijając zwykle w celu jasności i uproszczenia cechy mniej istotne. Ważność poszczególnych cech ocenia się z punktu widzenia celu modelu. Te same cechy modelu mogą być dla jednych celów ważne, dla innych zaś nieważne. Wynika stąd, że charakter, budowa czy stopień szczegółowości określonego modelu powinny zależeć od celu, do którego model ma być wykorzystany. Jeżeli sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych ma na celu przedstawienie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywność działań podejmowanych przez cały sektor, to trzeba określić stopień szczegółowości modelu sprawozdania finansowego. Według D. Strahl'a, model powinien uwypuklać najbardziej istotne cechy modelowanej rzeczywistości. Kryterium istotności zwykle narzuca cel modelowania²²¹.

Z wyżej przytoczonych definicji można wysnuć następujące wnioski:

- 1) model odzwierciedla rzeczywistość,
- 2) model jest sposobem przedstawienia jakiegoś systemu lub procesu (modelem jest więc system rachunkowości, który odzwierciedla określony wycinek rzeczywistości),
- 3) w modelu eksponuje się zasadnicze cechy danego procesu lub systemu, pomijając zwykle w celu jasności i uproszczenia cechy mniej istotne, tak więc model dotyczy określonego wycinka rzeczywistości (z tego wynika, że modelem może być sprawozdanie finansowe, które stanowi zawężenie informacji zawartej w systemie rachunkowości do obrazu majątkowego i finansowego danego podmiotu),
- 4) ważność poszczególnych cech ocenia się z punktu widzenia celu modelu; te same cechy modelu mogą być dla jednych celów ważne, dla innych zaś nieważne; wynika stąd, że charakter, budowa czy stopień szczegółowości określonego modelu powinny zależeć od celu, do którego model ma być wykorzystany (jeżeli więc sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych ma na celu przedstawienie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz

²¹⁹ S. Krupp, *Pattern in Organization Analysis*, Holt, Rinehart&Winston, Evanston III., 1961, s. 54.

²²⁰ J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969, s. 45.

²²¹ D. Strahl, op. cit., s. 7.

efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze całego sektora, to trzeba określić stopień szczegółowości modelu sprawozdania finansowego),

5) dzięki syntetycznemu ujęciu (uproszczonemu obrazowi rzeczywistości, wybranych danych z rzeczywistości) model pozwala skojarzyć ze sobą właściwe elementy informacji (rozproszoną informację), co z kolei umożliwi uświadomienie sobie danego stanu rzeczywistości i dokonanie oceny, przez co model dostarczy nowych informacji, których nie byłibyśmy w stanie uzyskać bez tego modelu, czyli bez odpowiedniego agregowania informacji ze względu na nasze ograniczone możliwości percepcji (kojarzenia),

6) dzięki zastosowaniu modelu możemy przewidywać określony wycinek rzeczywistości poprzez dokonywanie zamierzonych zmian określonych parametrów tego modelu.

Odnosząc powyższe wnioski do przedmiotu rozprawy, którym jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jako element systemu rachunkowości sektora finansów publicznych, można stwierdzić, że przedmiotem procesu modelowania tego sprawozdania finansowego jest stan majątkowy, stan finansowy oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Dane te pozyskuje się na podstawie informacji zawartych w systemie rachunkowości. Dopiero zastosowanie odpowiedniego modelu sprawozdania finansowego opisującego wybrany skrawek rzeczywistości pozwoli uzyskać syntetyczne spojrzenie pozwalające ocenić tę rzeczywistość i ustalić nowe fakty na temat stanu majątkowego, stanu finansowego i efektywności działań.

Innymi słowy prezentowaną rzeczywistością jest stan majątkowy, stan finansowy oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze (to wynika z definicji rachunkowości, sprawozdania). Modelem jest natomiast sprawozdanie finansowe, które odzwierciedla ten stan. Innymi słowy, bardziej szczegółowym modelem niż model systemu rachunkowości jest sprawozdanie finansowe, które zawiera już wyselekcjonowane, wybrane informacje cząstkowe – model finansowy.

Informacje, o których mowa powyżej, stanowią zbiór danych zgromadzonych w systemie rachunkowości. W literaturze przedmiotu można także spotkać się z interpretacją modelu jako zbiorem danych (zbiorem informacji). Na przykład według A. Zaleskiego, za model uważa się każdy większy zbiór danych, zgromadzonych w celu dalszego ich przetwarzania i przechowywania.²²²

²²² A. Zaleski, *Rachunkowość i jej model danych*, w pracy zbiorowej pod. red. T. Peche, *Modele ewidencyjne*, Monografie i opracowania 224, Wydawnictwo Szkoły Głównej Planowania i Statystyki, Warszawa 1987, s. 181 i 182.

Nieco szerzej niż tylko zbiór danych interpretuje pojęcie modelu N. Wirth, który uważa, że modelem danych jest określony zbiór danych wraz z wyartykułowanymi regułami definiowania struktur danych i ich opisu. Ponadto twierdzi on, że duże partie informacji, które mają być przetwarzane, reprezentują – w pewnym sensie – abstrakcyjny model części świata rzeczywistego. Dane te reprezentują model abstrakcyjny w tym sensie, że pewne właściwości obiektów rzeczywistych są ignorowane, ponieważ nie są związane z badanym problemem. Trzeba więc dokonać wyboru abstrakcyjnego modelu rzeczywistości, czyli zdefiniować zbiór danych mających reprezentować rzeczywistą sytuację²²³. Definiowanie zbioru danych, które mają reprezentować rzeczywistą sytuację, czyli dokonywanie wyboru abstrakcyjnego modelu tej rzeczywistości, należy do zakresu szeroko pojętej organizacji danych. Chodzi w tym głównie o kształtowanie struktur danych, które – niezależnie od wyrażenia semantyki danych – można by utrzymywać w pamięciach w sposób zapewniający łatwy i sprawny dostęp do danych oraz selektywne ich odszukiwanie celem udostępnienia przetwarzającym je procedurom.

Wynika z tego, że zdefiniowanie zbioru danych wraz z wyartykułowanymi regułami definiowania struktur danych i ich opisu, które mają reprezentować pewną sytuację rzeczywistą, można uważać za równoznaczne z dokonaniem wyboru abstrakcyjnego modelu rzeczywistości. Stwierdzenie to ma charakter ogólny i odnosi się w związku z tym do dowolnych sytuacji rzeczywistych, dających się modelować za pomocą danych. Ma więc również zastosowanie do, będącej tu przedmiotem zainteresowania, gospodarki podmiotów.

Jednym z możliwych punktów widzenia na gospodarkę podmiotu, wykorzystywanym powszechnie od kilku stuleci jest ten, którym posługuje się rachunkowość. Zbiór danych opisujących gospodarkę podmiotu gospodarczego, widzianą przez taki właśnie pryzmat, jest przechowywany – zgodnie z tradycyjną terminologią – w księgach rachunkowych.

W polskiej literaturze naukowej z dziedziny rachunkowości powstało pojęcie modelu ewidencyjnego. Autorem, który pierwszy użył tego terminu jest W. Brzezina²²⁴. Zdaniem tego autora, „model ewidencyjny stanowi z reguły obraz teorii księgowej w postaci minimalnego układu kont i zasad ewidencji odpowiednio znormalizowanych zdarzeń księgowych²²⁵. O ile treść teorii księgowej jest wyrażana w postaci zbioru sądów, o tyle w modelu ta sama treść jest przedstawiona w postaci struktur księgowych, schematów księgowych bądź w postaci równań²²⁶”.

²²³ N. Wirth, *Algorytmy, struktury danych, programy*, Wydawnictwo Naukowo-Techniczne, Warszawa 1980, s. 13.

²²⁴ W. Brzezina, *Metody analizy polskich planów kont*, Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej, Nauki Społeczno-Ekonomiczne, 1971, nr 74(7), s. 35.

²²⁵ Por. A. Zaleski, op. cit., s. 184 i 185.

²²⁶ W. Brzezina, *Teoria modeli ewidencyjnych*, Studia i Monografie nr 1, WSP w Częstochowie, 1980, s. 149.

W związku z powyższym w tej pracy przyjęto, że model to uproszczone przedstawienie wybranego fragmentu rzeczywistości celem lepszego jej zrozumienia. Nierozzerwalnymi elementami modelu są także wyartykułowane reguły definiowania struktur danych i ich opisu.

Dane zebrane w systemie rachunkowości na kontach księgowych stanowią uproszczone przedstawienie wybranego fragmentu rzeczywistości (na przykład ewidencji podlegają jedynie operacje gospodarcze, a więc nie wszystkie zdarzenia gospodarcze; poza tym jedynie zdarzenia zachodzące w podmiocie gospodarczym i pomiędzy nim a otaczającymi je podmiotami gospodarczymi). W związku z tym mówić można o modelu rachunkowości (model systemu rachunkowego).

Modele mogą mieć różny wyraz formalny. Tak więc modelem będzie zarówno określony obiekt – niejednokrotnie bardzo złożony - wykonany z metalu, drewna bądź z innego tworzywa, jak i symbol, wzór, rysunek czy równanie chemiczne, funkcją, konstrukcją myślową, koncepcją zarządzania, baza danych itp., czyli coś co odzwierciedla rzeczywistość. Pod pojęciem modelu rozumiemy także konstrukcję myślową²²⁷ obejmującą układ założeń przyjętych dla określenia najważniejszych cech i zależności w tym modelu występujących²²⁸.

Dokonując uporządkowania wyrazu formalnego modelu, można stwierdzić za Cz. Cempellem, że po pierwsze możemy wyróżnić podział pierwotny modeli na modele materialne i symboliczne. Model materialny jest reprezentacją odzwierciedlającą inną skalę obiektu (np. kolej do zabawy, kokpit samolotu do symulacji lotu itp.), bądź też materialna reprezentacja sposobu działania (np. model skalowy tamy, model przekładni zębatej itd.). Jak widać, skala modelu materialnego może powiększać określony wycinek rzeczywistości (np. model atomu helu) lub zmniejszać (np. tama z naporem cieczy), a przy rzeczywistych badaniach naukowych z użyciem takich modeli muszą być spełnione zasady i prawa analizy wymiarowej. Z kolei modele symboliczne, jak sama nazwa wskazuje, używają reprezentacji symbolicznej do przedstawienia struktury i/lub własności obiektu czy procesu. Może to być postać słowna, graficzna lub matematyczna.

Przyjmuje się, że modele symboliczne mogą mieć postać modeli jakościowych i modeli ilościowych. Modele jakościowe mogą mieć charakter modelu opisowego i charakter modelu wyjaśniającego. Modele opisowe przedstawiają w sposób ogólny zjawisko czy obiekt będący przedmiotem naszego zainteresowania (np. to jest...). Z kolei model wyjaśniający, jest bar-

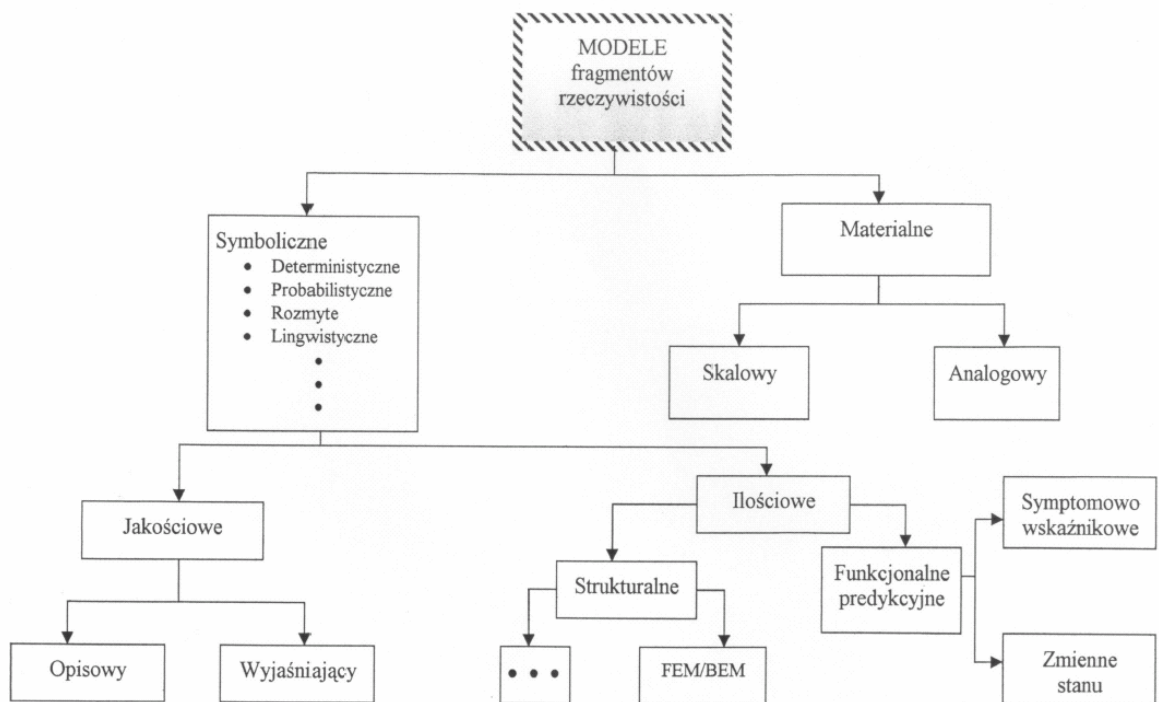
²²⁷ Wielu naukowców jest przekonana, że jakiegokolwiek myślenie o rzeczywistości i problemach, jakie należy rozwiązać jest związane z operowaniem modelami. Jeśli przyjąć, że model, to uproszczone przedstawienie wybranego fragmentu rzeczywistości w celu lepszego jej zrozumienia, a nasze możliwości poznania czegokolwiek są skończone, a także fakt, iż modelowanie jest zawsze intencjonalne, mające preferencje wyróżnienia jednych cech a pominięcie drugich, to rzeczywiście, myślimy prawdopodobnie w kategoriach modeli.

²²⁸ Por. J. Samelak, op. cit., s. 7.

dziej szczegółowy. Taki model zawiera bardziej szczegółowy opis zjawiska, obiektu będącego przedmiotem naszego zainteresowania niż modele opisowe, jak również jest przedstawiona zasada działania modelu. Modele ilościowe dogodnie jest natomiast podzielić na dalsze dwie klasy. Po pierwsze wyróżniamy modele strukturalne, które reprezentują budowę obiektu, np. układ belek, ciał sztywnych, układ elementów skończonych (FEM), lub brzegowych (BEM). Następnymi są modele funkcjonalne, przedstawiające w postaci graficznej i / lub matematycznej (np. równania), co od czego zależy. Model taki przedstawia na ogół wynik działania systemu (obektu) jako zmienna zależną, np. Y w postaci funkcjonalnej zależności od zmiennych zależnych (sterowalnych), np. X_i i jednego bądź układu parametrów strukturalnych, (niesterowalnych), np. V_j , co możemy zapisać na przykład w następujący sposób $Y = f(X_i, V_j)$. Może to być również w notacji macierzowej.

Scharakteryzowane powyżej rodzaje modeli przedstawiono na schemacie 6.

Schemat 6 Rodzaje modeli przedstawiających wybrane fragmenty rzeczywistości



Źródło: Cz. Cempel, w pracy zbiorowej Symulacja nowoczesne zagadnienia metodologii i filozofii badań - wybrane zagadnienia dla studiów doktoranckich i podyplomowych, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2002, <http://neur.am.put.poznan.pl/mt/mt.htm>.

W związku z powyższym, biorąc pod uwagę rodzaje modeli, należy stwierdzić, że będący przedmiotem niniejszej rozprawy model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie odpowiadał rodzajowi modelu symbolicznego jakościowego wyjaśniającego.

3.1.2. Model systemu informacyjnego rachunkowości i jego elementy

Rachunkowość jest powszechnie uznawana za system informacyjny podmiotu gospodarczego. Tak określona rachunkowość powinna dążyć do stworzenia poprawnego opisu wszystkich aspektów funkcjonowania podmiotu gospodarczego. Ze względu na silne zróżnicowanie elementów statycznych i dynamicznych tworzących strukturę funkcjonowania tego podmiotu, niezmiernie trudno jest wybrać zakres i sposób jednolitej prezentacji informacji, która pozwoliłaby ocenić (na podstawie uznanych reguł i interpretacji), działalność i realizację przyjętych celów podmiotu gospodarczego przez odbiorców informacji znajdujących się wewnątrz i na zewnątrz tego podmiotu. Dlatego, aby tego dokonać stosuje się powszechnie przyjęte zasady i metody rachunkowości oraz stosuje się określony układ sprawozdania finansowego. Rachunkowość jest systemem przetwarzania danych liczbowych posługującym się stałymi zasadami, metodami i technikami. Działają one w sposób elastyczny oraz pozwalają na zachowanie wiarygodności dzięki wielu stopniom sprawdzania prawidłowości przetworzeń, które opierają się w głównej mierze na metodzie bilansowej.

Jak stwierdzono już wcześniej rachunkowość, jako system gromadzący informacje, czyli jako zbiór danych, sama jest modelem odzwierciedlającym określony wycinek rzeczywistości w postaci zasobów i procesów gospodarczych w obiekcie (jednostce gospodarczej). Jest to jednak model o dużej pojemności informacyjnej, tak więc analiza informacji zawartych w tym systemie wymaga zastosowania odrębnych narzędzi syntetyzujących obszar informacyjny i pozwalających ocenić stan podmiotu gospodarczego. Realne zdarzenia i procesy gospodarcze zachodzące w podmiocie mają w systemie rachunkowości, swe odzworowanie z punktu widzenia określonego celu (kontroli mienia i sterowania procesami, rozliczenia się z fiskusem itd.). Odzworowanie to jest uproszczone (agregacja, przyjęte umownie sposoby rozliczeń) i przedstawione za pomocą specyficznego języka (język kont, sald, wartości

itp.). Poza tym, jak już stwierdzono z całego zakresu zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości ujęte są tylko operacje gospodarcze²²⁹.

W związku z powyższym można więc stwierdzić, że istnieją koncepcje i działania pozwalające stworzyć całościowy obraz liczbowy podmiotu gospodarczego, które można nazwać modelem systemu informacyjnego rachunkowości²³⁰.

Według A. Kostur, mimo wieloaspektowej charakterystyki informacji tworzonych i raportowanych w systemie rachunkowości, opisie metod i procedur, jest to o wiele za mało, aby na tej podstawie uzyskać wymagane i porównywalne dane. Należałoby w związku z tym postawić pytania: (1) jak prezentować informacje o majątku?, (2) co to jest wynik finansowy i jak należy go prezentować?, (3) jak ukazywać przepływy finansowe i pozycję płynności?, (4) jak należy gromadzić i przetwarzać elementarne transakcje jednostek gospodarczych, aby spełnić ogólne wymogi w zakresie cech jakościowych sprawozdań i ich konstrukcji?

Wydaje się, że można postawić tezę, że odpowiedzi na te pytania daje odpowiednio skonstruowany i opisany model systemu informacyjnego rachunkowości. Można go określić jako zespół powiązanych ze sobą szczegółowych modeli majątku i wybranych zakresów działalności (tworzenie wyniku finansowego, przepływy finansowe czy pieniężne) oraz procedur i technik ich tworzenia, zgodnych z ogólnymi założeniami i metodami rachunkowości²³¹.

Podstawą funkcjonowania całego modelu systemu informacyjnego rachunkowości są:

- 1) ogólne zasady i konwencje,
- 2) wyraźnie opisane formy i zakresy sprawozdań finansowych.

Sprawozdania finansowe są bowiem szczególnymi modelami opisującymi majątek podmiotów gospodarczych i są też podstawą funkcjonowania całego systemu ujmowania i grupowania informacji, czyli systemu rachunkowości. Decydują więc o układach ewidencyjno-rozliczeniowo-sprawozdawczych, a także i planistycznych.

Model systemu informacyjnego rachunkowości, czyli model sprawozdawczy jest oparty na zasadach, metodach oraz modelach finansowych, które pozwalają zapewnić ogólne zasady i konwencje. Procedury szczegółowe oparte na tych założeniach pozwalają na prawidłowe zaprezentowanie sprawozdań oraz tworzenie zbiorów dodatkowych informacji.

W związku z powyższym można sprecyzować model systemu informacyjnego rachunkowości, który może być podstawą sporządzania sprawozdań finansowych.

²²⁹ Por. Z. Głodek, *Modelowanie i metody symulacyjne w rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988, s. 77 i 78.

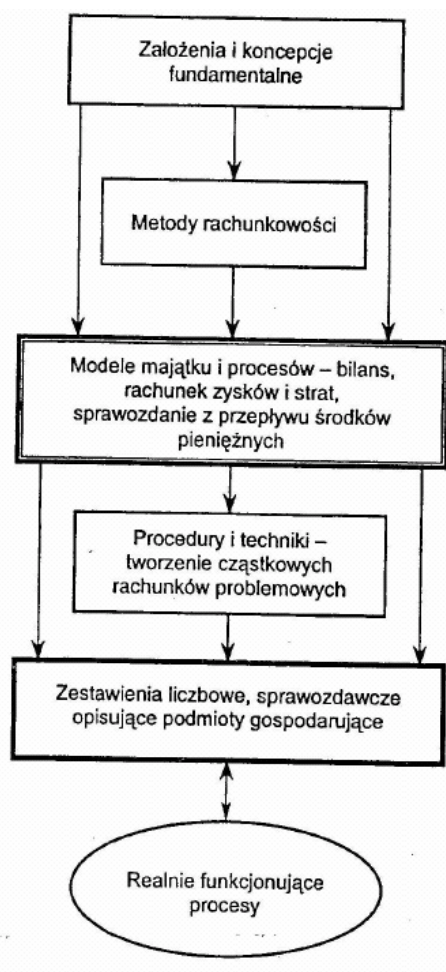
²³⁰ W literaturze przedmiotu model ten przybiera często nazwę modelu sprawozdawczego rachunkowości, ponieważ przyjmuje się, że podstawową funkcją rachunkowości jest funkcja sprawozdawcza.

²³¹ Por. A. Kostur, *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001, s. 170.

Na podstawie istoty i zakresu rachunkowości, sformułowanych potrzeb informacyjnych można przyjąć, że model systemu informacyjnego rachunkowości składa się z wielu elementów powiązanych ze sobą w relacjach nadrzędności, podrzędności i równorzędności²³².

W sposób zwięzły elementy tak rozumianego systemu informacyjnego rachunkowości oraz powiązań przedstawiono graficznie na schemacie 7.

Schemat 7 System informacyjny rachunkowości oraz powiązania między elementami tego modelu



Źródło: A. Kostur, *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001, s. 170.

Za nadrzędne składowe modelu systemu informacyjnego rachunkowości należy uznać ogólnie akceptowane założenia co do jakości informacji o majątku i procesach w podmiotach gospodarczych.

²³² Por. ibidem, s. 172.

Następnie należałoby wyłonić podstawowe metody trwałe i niezmiennie, stosowane w analizie stanów i procesów związanych z majątkiem, które mogą być elastycznie wykorzystane w różnych warunkach funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Przyjęto, że jako metody rachunkowości można traktować podmiotowe i bilansowe podejście do zbieranych informacji (metoda podmiotowa i bilansowa).

Opierając się na powyższych założeniach i metodach, wyróżniono jako podstawowe i istotne dla całego systemu rachunkowości modele finansowe majątku i działalności podmiotów gospodarczych. Modelami tymi są schematy (wzory) przedstawiające majątek podmiotów gospodarczych, tworzenie wyniku finansowego oraz strumieni zmian środków pieniężnych, czyli bilans, rachunek zysków i strat oraz formuła sprawozdania z przepływu środków pieniężnych.

Formuły sprawozdawcze (wzory sprawozdań) są nadrzędne, implikują sposób ich spełniania przez szczegółowy system procedur i technik rachunkowości, tzn. określają klasy, grupy kont, sposób pomiaru i wyceny majątku oraz operacji, dokumentacji, transformacji danych, a także urządzeń i podmiotów weryfikująco-kontrolnych. Dają też możliwość rozwinięcia analitycznych i powstawania rachunków spełniających dodatkowe funkcje.

Można przyjąć, że układy sprawozdawcze są elementami porządkującymi sposób widzenia i opisu podmiotów gospodarczych, szczególnie ich charakterystyk finansowych. Nie oznacza to, że opis procesów dokonany w systemie rachunkowości może być jednoznaczny i jednowariantowy. W związku ze skomplikowanymi działaniami i zjawiskami występującymi w podmiotach gospodarczych oraz zmianami otoczenia występują różne problemy i koncepcje ich opisu. Jednak wyłonione trwałe cechy systemu pozwalają modyfikować podejście do procesów i zjawisk oraz traktować rachunkowość jako system dynamiczny, poddający się adaptacji i rozwojowi.

Podsumowując, należy stwierdzić, że charakter nadrzędny ma model systemu informacyjnego rachunkowości. Model ten za pomocą technik, metod i zasad odwzorowuje określony wycinek rzeczywistości zawężony do opisanego podmiotu gospodarczego. W ramach tego modelu informacyjnego rachunkowości należy natomiast wyodrębnić model sprawozdania finansowego, który przy udziale tych samych technik, metod i zasad odwzorowuje określony wycinek rzeczywistości jeszcze bardziej zawężony niż w wypadku modelu systemu informacyjnego rachunkowości ponieważ dotyczy opisanego sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmiot gospodarczy. Świadczy to o tym, że nie można modelu sprawozdania finansowego rozpatrywać odrębnie od modelu systemu

informacyjnego rachunkowości, ponieważ wszystkie elementy modelu systemu informacyjnego rachunkowości mają wpływ na model sprawozdania finansowego.

3.1.3. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Sporządzenie i opublikowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych wymaga opracowania modelu tego sprawozdania. Model sprawozdania finansowego jest elementem modelu systemu informacyjnego (sprawozdawczego) rachunkowości. Celem dalszych rozważań będzie więc zdefiniowanie pojęcia modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych oraz przedstawienia procesu modelowania tego sprawozdania.

Z pojęciem modelu bezpośrednio wiąże się pojęcie modelowanie, określane zazwyczaj jako proces budowy modelu lub jako proces budowy i wykorzystania modelu. Przedstawienie procesu modelowania wymaga określenia celu modelowania. W wypadku tej rozprawy celem modelowania będzie stworzenie modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Jak już stwierdzono w tej rozprawie przez model rozumie się uproszczone przedstawienie wybranego fragmentu rzeczywistości w celu lepszego jej zrozumienia oraz poznania. Nierozwalnymi elementami modelu są także wyartykułowane reguły definiowania struktur danych i ich opisu. Takie rozumienie modelu jest zbieżne z definicją modelu sprawozdania finansowego przyjętą przez Komitet Do Spraw Sektora Finansów Publicznych przy Międzynarodowej Federacji Księgowych²³³, która brzmi następująco. Model sprawozdania finansowego to sposób ujęcia i konfiguracji poszczególnych klas informacji w sprawozdanie finansowe. Dotyczy to zwłaszcza kryteriów wyboru klas informacji, które mają być włączane do zbioru elementów sprawozdania finansowego, metod ich wiązania oraz sposobu prezentacji kluczowych miar²³⁴.

²³³ Komitet do spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants Public Sector Committee, w skrócie IFAC PSC), obecnie Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych.

²³⁴ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, *The Government Financial Reporting Entity*, International Federation of Accountants, July 1996 roku, appendix 2 – Glossary Of Terms, s. 136.

W związku z powyższym przyjęto, że na potrzeby stworzenia modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy²³⁵:

- 1) określić standardy rachunkowości, na podstawie których sporządzone zostanie skonsolidowane sprawozdanie finansowe,
- 2) określić użytkowników sprawozdania finansowego,
- 3) ustalić jakie informacje powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym oraz cele sprawozdania finansowego,
- 4) określić zakres pomiaru informacji,
- 5) dokonać wyboru konwencji pomiarowej stosowanej podczas sporządzania sprawozdania finansowego,
- 6) określić zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- 7) określić cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym,
- 8) określić liczby, rodzaje i formaty elementów sprawozdania finansowego wraz z określeniem rodzajów i form not objaśniających,
- 9) przedstawić metody wyceny składników sprawozdania finansowego,
- 10) zdefiniować podmiot sprawozdawczy i wskazać metodę określenia tego podmiotu,
- 11) określić koncepcję wyboru jednostek objętych konsolidacją,
- 12) określić podmiot publikujący sprawozdanie finansowe,
- 13) określić podmiot odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego,
- 14) sprecyzować metodę konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych,
- 15) określić okres sprawozdawczy,
- 16) określić dzień sprawozdawczy.

Powyższe zagadnienia stanowią zmienne modelu, które istotnie wpływają na jego kształt. Można więc stwierdzić, że modyfikowanie zmiennych w modelu sprawozdania finansowego ma wpływ na ostateczny układ sprawozdania finansowego. Zależności między zmiennymi zostaną przedstawione w następnym fragmencie tej rozprawy.

Proces modelowania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych wymaga zachowania określonej kolejności działań. Ponieważ nadrzędnym celem sporządzania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników tego sprawozdania, przeto należy w pierwszej kolejności zdefiniować użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Pozwoli to następ-

²³⁵ Por. Public Sector Accounting Board, *20 Questions About Governmental Financial Reporting – Federal, Provincial and Territorial Governments*, National Library of Canada Cataloguing in Publication, The Canadian Institute of Chartered Accountants 2003, s. 128.

nie na podstawie ich potrzeb informacyjnych określić rodzaje informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym wymaga²³⁶.

Określenie rodzajów informacji, które powinny być w sprawozdaniu finansowym powinno mieć wpływ na określenie właściwej konwencji pomiarowej stosowanej w rachunkowości sektora finansów publicznych. Z kolei konwencja pomiarowa przez określony zakres pomiaru będzie miała wpływ na układ elementów sporządzanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Zanim jednak zostanie wyznaczony układ elementów sprawozdania finansowego niezbędne jest wcześniejsze sprecyzowanie zasad rachunkowości stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. W następnym etapie należy także określić cechy informacji zawartych w sprawozdaniu finansowych sektora finansów publicznych. Przekłada się to na analizę wymagań jakościowych informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym.

Wnioski wynikające z rozważań obejmujących powyższe czynności powinny pozwolić na zdefiniowanie elementów sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, a w dalszej kolejności układu grup informacji zawartych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego. Niewątpliwie ważną częścią tego etapu jest także nakreślenie rodzajów i form not objaśniających. Istotną rolę odgrywają w tej konstrukcji sposoby przypisania prezentowanym elementom majątku cech wartościowych, co oznacza, że powstaje problem wyboru parametrów wyceny i ich zastosowania. Należy zdawać sobie sprawę z istotności zagadnienia wyceny w modelu sprawozdania finansowego jednakże ze względu na niezwykle obszerny i złożony zakres tego problemu to zagadnienie nie będzie szczegółowo omawiane w tej rozprawie. Na podstawie sprecyzowanych elementów sprawozdania finansowego powinna być możliwość wyznaczenia podstawowych wskaźników finansowych, których interpretacja ułatwi użytkownikom sprawozdania dokonanie szybkiej oceny stanu majątkowego, stanu finansowego oraz efektywności działań podejmowanych przez sektor finansów publicznych.

W następnej kolejności niezbędne jest określenie podmiotu sprawozdawczego. Podmiotem sprawozdawczym będzie oczywiście sektor finansów publicznych, jednakże ważne jest wyznaczenie koncepcji (sposobu) wyboru (selekcji) jednostek objętych konsolidacją. Z tym zagadnieniem jest związana także kwestia wyboru podmiotu odpowiedzialnego za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz podmiotu, który sporządzi i opublikuje sprawozdanie finansowe.

²³⁶ W literaturze przedmiotu identyfikuje się często rodzaje informacji z celami szczegółowymi sprawozdania finansowego, które powinny być spełnione przez to sprawozdanie.

W dalszym etapie sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania sektora finansów publicznych wymaga zastosowania określonej procedury (metody) konsolidacji w odniesieniu do sprawozdań finansowych poszczególnych podmiotów (grup podmiotów) sektora finansów publicznych).

Kolejnym ważnym elementem modelu sprawozdania finansowego jest określenie okresu, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe, czyli okresu sprawozdawczego, oraz dnia na który będzie sporządzane sprawozdanie finansowe.

Należy także mieć na uwadze to, że w związku z tym, że obecnie na świecie dokonuje się proces harmonizacji zasad rachunkowości między poszczególnymi państwami, co jest szczególnie istotne w kontekście uzyskania porównywalności, zasadne wydaje się skorzystanie z międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przy określaniu wszystkich powyższych elementów modelu sprawozdania finansowego.

Powyższej konstrukcji podporządkowano układ kolejnego fragmentu rozprawy, w którym szczegółowo przedstawiono kolejne części modelu opierając się także na doświadczeniach innych państw.

3.2. Charakterystyka zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

3.2.1. Użytkownicy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Potencjalnymi użytkownikami skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będą grupy osób względem których rząd jest zobowiązany rozliczyć się z odpowiedzialności społecznej. Na przykład według założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych opracowanych przez Komitet Do Spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych²³⁷ do użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy zaliczyć:

- 1) społeczeństwo,
- 2) inwestorów,

²³⁷ Komitet do spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants Public Sector Committee, w skrócie IFAC PSC), obecnie Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych.

- 3) kredytodawców/pożyczkodawców,
- 4) członków rządu wybranych przez społeczeństwo i administrację rządową,
- 5) inne rządy, agencje międzynarodowe,
- 6) agencje ratingowe,
- 7) analityków finansowych i ekonomistów²³⁸.

Wymienieni użytkownicy mogą korzystać ze sprawozdań finansowych, aby zaspokoić niektóre ze swoich różnorodnych potrzeb informacyjnych.

Społeczeństwo to szeroko rozumiana grupa do której można zaliczyć podatników, wyborców, grupy interesu, beneficjentów dóbr i usług świadczonych przez rząd, dostawców towarów dla rządu oraz media. Społeczeństwo, które płaci podatki i dokonuje opłat za dobra i usługi świadczone na jego rzecz przez jednostki sektora finansów publicznych będzie chciało wiedzieć, ile pieniędzy publicznych wydano na poszczególne rodzaje świadczonych dóbr i usług. Członkowie społeczeństwa będą także chcieli ocenić czy sektor finansów publicznych świadczył dobra i usługi zgodnie z zapotrzebowaniem, a więc czy potrzeby społeczeństwa zostały zrealizowane, a także czy otrzymane dobra i usługi warte były ceny, którą społeczeństwo poniosło w postaci podatków i innych opłat. Społeczeństwo będzie także zainteresowane, czy środki budżetowe zostały wydane zgodnie z planem. Będzie chciało ocenić efektywność rządzenia itd. Nabywcy oraz klienci dóbr i usług świadczonych przez sektor finansów publicznych będą chcieli dowiedzieć się czy świadczenie tych dóbr i usług będzie kontynuowane w przyszłości. Dostawcy i odbiorcy dóbr i usług są zainteresowani planami działalności i pozycją finansową sektora finansów publicznych. Klienci są szczególnie zainteresowani tym na ile bezpieczne będzie świadczenie obecnych usług. Z kolei dostawcy będą zainteresowani zdolnością finansową odbiorcy czyli sektora finansów publicznych. Dostawcy i inni wierzyciele są zainteresowani informacjami, umożliwiającymi im ustalenie, czy w terminie uzyskają należne im kwoty. Sprawozdania finansowe mogą pomagać społeczeństwu przez dostarczanie informacji o trendach i ostatnich zmianach w poziomie zasobności sektora finansów publicznych oraz o zakresie jego działalności.

Inwestorzy, czyli podmioty inwestujące kapitał obarczony ryzykiem i ich doradcy, są zainteresowani wielkością ryzyka nieodłącznie związanego z inwestycjami i stopą zwrotu z tych inwestycji. Potrzebują oni informacji pomagających w ustaleniu, czy nabyć, utrzymać, czy też zbyć dane inwestycje. Udziałowcy i akcjonariusze są ponadto zainteresowani infor-

²³⁸ Por. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, International Federation of Accountants, May 2000, s. 11.

macjami umożliwiającymi im ocenę zdolności podmiotu gospodarczego do wypłacenia dywidend²³⁹.

Kredytodawcy i pożyczkodawcy są zainteresowani informacjami umożliwiającymi im określenie, czy ich kredyty wraz z odsetkami od tych kredytów zostaną spłacone w ustalonym terminie.

Kolejną grupą użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych mogą być członkowie rządu i administracja rządowa. Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych może być bardzo ważnym dokumentem informującym członków rządu o tym czy organizacje, w których działają bądź którymi zarządzają, spełniają swoje funkcje zgodnie z oczekiwaniami. Chodzi tu o informację dotyczącą oceny prowadzonej polityki organizacji, określenia efektywności oraz skuteczności działań i kontroli czy środki pieniężne zostały wydane z budżetu zgodnie z planem²⁴⁰.

Użytkownikami sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych mogą być także inne rządy i agencje międzynarodowe. Postępująca globalizacja na świecie jest procesem integrowania się coraz większej liczby krajowych gospodarek. Dzięki temu powstaje ogólnosiwiatowy system ekonomiczny o dużej współzależności i znaczących skutkach działań podejmowanych nawet w odległych państwach²⁴¹. Globalizacja to także rozszerzanie się międzynarodowych powiązań gospodarczych. Wzrost poziomu wymiany kapitałów zarówno finansowych, osobowych jak i rzeczowych między gospodarkami różnych państw powoduje, że ich rządy są także zainteresowane sprawozdaniem finansowym innych rządów. Agencje międzynarodowe mogą być natomiast zainteresowane porównywalnością sprawozdań finansowych różnych rządów.

Wiele rządów uzyskuje środki finansowe z rynków międzynarodowych dzięki emisji obligacji czy innych instrumentów finansowych. Agencje ratingowe dostarczają społeczeństwu informacji o pozycji finansowej i wiarygodności inwestycyjnej²⁴². Agencje ratingowe są szczególnie zainteresowane zdolnością sektora finansów publicznych do obsługiwanie zobowiązań, rodzajami i zakresem emitowanych rządowych papierów wartościowych, efektywnością zarządzania majątkiem, zakresem obecnych i prognozowanych wydatków czy zdolnością do wypracowania porównywalnego lub wyższego poziomu podatków dochodowych.

²³⁹ Por. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, Tom I, op. cit., paragraf 9-11.

²⁴⁰ Por. D. Hensley, A. Likierman, J. Perrin, M. Evans, I. Lapsley, J. Whiteoak, *Public Sector Accounting and Financial Control*, fourth edition, Chapman & Hall Series in Accounting and Finance, London 1992, s. 15-18.

²⁴¹ E. Hellich, op. cit., s. 199.

²⁴² Na przykład w 2007 roku według ratingu Moody's Polska klasyfikowała się w pozycji A2, http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/ctryprem.html.

Analitycy finansowi i ekonomiści analizują informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym w imieniu społeczeństwa i przekazują tę informację społeczeństwu.

Wskazanych wyżej użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w taki sam sposób, lecz w podziale na grupy definiują Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej²⁴³ oraz Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Federalnej²⁴⁴ w Stanach Zjednoczonych. Powyższe organizacje wyróżniają cztery grupy podstawowych użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych²⁴⁵.

Do pierwszej z tych grup zaliczymy społeczeństwo, a więc obywateli względem, których rząd jest odpowiedzialny za powierzone zasoby. Należy do tej grupy włączyć podatników, wyborców, beneficjentów usług sektora finansów publicznych, a także media, grupy interesu, i inne²⁴⁶. Do drugiej grupy zaliczymy inwestorów i kredytobiorców, a więc tych, którzy pożyczili podmiotom sektora finansów publicznych środki pieniężne. Do trzeciej grupy można zaliczyć administrację rządową. Do czwartej grupy należy zaliczyć podmioty legislacyjne i nadzorujące działalność rządu, a więc te podmioty, które bezpośrednio reprezentują obywateli.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że krąg użytkowników informacji finansowej czerpanej ze sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest bardzo szeroki i obejmuje praktycznie wszystkich obywateli danego państwa (całe społeczeństwo²⁴⁷). Dlatego też w praktycznym wymiarze nie jest możliwe, aby w jednym sprawozdaniu finansowym zaspokoić potrzeby wszystkich użytkowników²⁴⁸. Poza tym nie wszyscy użytkownicy sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych potrzebują takiej samej informacji. Potencjalny inwestor może chcieć odmiennej informacji niż obywatel czy agencja międzynarodowa. Dlatego opracowywane są standardy sprawozdawczości finansowej, które wskazują na minimalny zakres informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Dany podmiot gospodarczy według własnego uznania zawsze może sprawozdawać szerszy zakres informacji.

²⁴³ Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej (ang. Government Accounting Standards Board, w skrócie GASB).

²⁴⁴ Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Federalnej (ang. Federal Accounting Standards Advisory Board, w skrócie FASAB).

²⁴⁵ SFFAC No. 4 „*Intended Target Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government*”.

²⁴⁶ R. J. Freeman, C. D. Shoulders, G. S. Allison, *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, Eight Edition, Pearson Prentice Hall 2006, s. 19.

²⁴⁷ W rozprawie przyjęto, iż rząd rozlicza się z odpowiedzialności społecznej oraz przyjęto, iż owa odpowiedzialność to relacja zachodząca między rządem a społeczeństwem. Mimo wyodrębnienia określonych „grup interesu” wśród użytkowników sprawozdania finansowego przyjęto także, iż wszystkie te grupy stanowią elementy szeroko rozumianego społeczeństwa.

²⁴⁸ S. J. Gautier, op. cit., s. 6.

Poza tym sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jest sporządzane dla użytkowników zewnętrznych²⁴⁹. Tak więc powinna to być informacja ogólna, w ujęciu syntetycznym²⁵⁰. Z kolei dla użytkowników wewnętrznych tego sprawozdania, a więc pracowników podmiotów sektora finansów publicznych na potrzeby zarządzania w tych podmiotach sporządza się inne rodzaje sprawozdań wewnętrznych.

Z całą pewnością jednak zdefiniowanie użytkowników zewnętrznych sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych pozwoli określić potrzeby informacyjne tych użytkowników. To z kolei jest niezbędne dla stworzenia modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zawierającego takie informacje finansowe, dzięki którym potrzeby użytkowników zostaną zaspokojone.

3.2.2. Cel skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Jak już stwierdzono, sprawozdanie finansowego sektora finansów publicznych powinno zaspokoić potrzeby informacyjne użytkowników tego sprawozdania²⁵¹. Z kolei potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych mogą wynikać z chęci rozliczenia rządu z odpowiedzialności społecznej, którą rząd ponosi wobec społeczeństwa za skuteczność realizacji funkcji społecznych i gospodarczych realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Użytkownicy będą chcieli zweryfikować skuteczność zarządzania zasobami, ocenić prawidłowość gospodarowania zasobami publicznymi czy uzyskać pomoc w procesie podejmowania decyzji o charakterze ekonomicznym, społecznym i politycznym. Powyższe potrzeby informacyjne są podstawą określenia rodzajów informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych. Można więc stwierdzić, że przedstawione w sprawozdaniu finansowym informacje powinny odpowiadać zapotrzebowaniu informacyjnemu jego użytkowników.

Zakres informacyjny sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych przedstawiany jest w dokumentach wielu instytucji rachunkowych bardzo podobnie. Na przykład we-

²⁴⁹ 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, op. cit., s. 18.

²⁵⁰ <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb.htm>.

²⁵¹ Por. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 9.

dług Rady Do Spraw Standardów Rachunkowości Rządowej w Stanach Zjednoczonych sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno umożliwić użytkownikom²⁵²:

- 1) zdiagnozowanie sytuacji finansowej sektora finansów publicznych,
- 2) porównanie aktualnych rezultatów wykonania budżetu z budżetem planowanym,
- 3) określenie zgodności działań podmiotów sektora finansów publicznych z właściwymi regulacjami prawnymi, regulacjami wewnętrznymi i ograniczeniami w użyciu zasobów,
- 4) oszacowanie efektywności funkcjonowania sektora finansów publicznych,
- 5) ocenę czy rząd jest w stanie zapewnić, że sektor finansów publicznych dostarczy potrzebne dobra i usługi oraz będzie w stanie regulować zobowiązania.

Rada Do Spraw Standardów Rachunkowości Federalnej²⁵³ w Stanach Zjednoczonych wskazuje, że sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno zaspokoić potrzeby informacyjne użytkowników i podkreśla, że sporządzenie tego sprawozdania opiera się przede wszystkim na fundamencie odpowiedzialności społecznej. Sprawozdanie finansowe powinno umożliwić użytkownikom ocenę²⁵⁴:

- 1) zgodności wykonanego budżetu z budżetem planowanym,
- 2) efektywności operacyjnej sektora finansów publicznych,
- 3) sprawności rządzenia sektorem finansów publicznych,
- 4) oraz na wykazanie prawidłowo działającego systemu kontroli nad sektorem finansów publicznych²⁵⁵.

Według Komitetu Do Spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych, sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno dostarczyć użytkownikom tego sprawozdania informacji, która spełni ich oczekiwania²⁵⁶. Chodzi tu o informację o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych²⁵⁷. Określa się tu potrzeby informacyjne użytkowników w czterech aspektach²⁵⁸:

²⁵² M. H. Granof, *Government and Not-for-Profit Accounting, Concepts & Practices*, Fourth Edition, John Wiley & Sons. Inc., 2007, s. 13.

²⁵³ SFFAC No. 1 „Objectives of Federal Financial Reporting”.

²⁵⁴ M. H. Granof, op. cit., s. 671.

²⁵⁵ Por. E. R. Wilson, S. C. Kattelus, J. L. Reck, *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, fourteenth edition, McGraw-Hill Irwin 2005, s. 7.

²⁵⁶ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 9.

²⁵⁷ Por. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, Tom I, op. cit., par. 12.

²⁵⁸ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 1, *Financial Reporting By National Governments*, International Federation of Accountants, March 1991, s. 8-10.

- 1) powiernictwo oraz zgodność z prawem i umowami²⁵⁹,
 - a) ocena zgodności wykorzystania zasobów przepisami prawa i umowami, w tym z budżetem,
 - b) ocena pieczy nad zasobami publicznymi oraz ocenę stanu ich utrzymania.
- 2) stan finansów publicznych, co obejmuje:
 - a) oszacowanie źródeł i rodzajów przychodów,
 - b) ocena alokacji i sposobów wykorzystania zasobów,
 - c) ocena stopnia pokrycia kosztów działalności przez przychody,
 - d) oszacowanie przepływów pieniężnych oraz zapotrzebowania na kredyty i pożyczki,
 - e) ocenę zdolności jednostki do regulowania zobowiązań bieżących i długoterminowych,
 - f) ocenę sytuacji finansowej²⁶⁰ podmiotu sprawozdawczego, rozumianej jako bieżący stan finansowy oraz potencjalna zdolność do finansowania w przyszłości działalności operacyjnej oraz nowych przedsięwzięć,
- 3) dokonania zrealizowane przez wykorzystywanie zasobów publicznych, co jest oceniane w aspekcie osiągnięcia założonych celów oraz gospodarczości i efektywności²⁶¹,
- 4) wpływ działalności rządowej na gospodarkę oraz ocena kierunków i priorytetów wydatków rządowych.

Na podstawie przywołanych powyższych zbiorów potrzeb informacyjnych użytkowników, implikujących rodzaje informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym, można stwierdzić, że cechuje je zasadnicze podobieństwo. Wydaje się, że pozwala to na sformułowanie ogólnego celu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych i traktowania go jako swoistego wzorca na potrzeby budowy modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce

Należy stwierdzić, że przedstawione powyżej potrzeby informacyjne użytkowników potwierdzają przyjęte wcześniej w rozprawie stwierdzenie, że celem sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności społecznej ponoszonej za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicz-

²⁵⁹ Ibidem, s. 63.

²⁶⁰ Pojęcie „ocena sytuacji finansowej” ma wiele aspektów. Na jego treść składają się co najmniej: pozycja finansowa, zdolność do wypracowywania zysków, wypłacalność, płynność finansowa, ryzyko zawarte w strukturze kapitału, zdolność do działalności operacyjnej, zdolność do adaptacji do otoczenia, elastyczność finansowa.

²⁶¹ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych, op. cit., par. 15.

nych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i nie-finansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Odpowiedzialność społeczna rządu wymaga uzgodnienia oczekiwań stron tej relacji odpowiedzialności co do sposobu działania, kierując się przy tym zasadami wartości i etyki.

Należy w tym miejscu brzmienie dotychczasowej definicji poszerzyć i stwierdzić, że w kręgu użytkowników sprawozdania jest także potrzeba kontroli stopnia realizacji planów i zadań oraz potrzeba uzyskania możliwości podejmowania lepszych decyzji przez użytkowników sprawozdania finansowego.

Rząd przez sprawozdanie finansowe rozlicza się z odpowiedzialności społecznej, którą to odpowiedzialność rząd powziął na siebie w wyniku wygrania wyborów parlamentarnych. Będzie on chciał zatem wykazać, że odpowiedzialnie organizował i regulował funkcjonowanie sektora finansów publicznych dzięki optymalnemu zarządzaniu zasobami aby zagwarantować dobrobyt społeczny. Można więc stwierdzić, że z punktu widzenia rządu, rozliczenie się rządu z odpowiedzialności wobec społeczeństwa jest podstawowym celem sporządzania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych²⁶².

Po drugie, można przyjąć, że tak sformułowany przedmiot odpowiedzialności rządu wyraża się w postaci spraw finansowych ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Poza tym można stwierdzić, że powyższe sprawy finansowe składają się na obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Sytuacja finansowa sektora finansów publicznych jest uzależniona od kontrolowanych przez niego zasobów ekonomicznych, jego struktury finansowej, płynności i wypłacalności oraz od jej zdolności dostosowywania się do zmian w środowisku, w którym prowadzi działalność. Informacje o zasobach ekonomicznych kontrolowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora i dotychczasowej umiejętności modyfikowania tych zasobów. Są one pomocne przy przewidywaniu zdolności sektora finansów publicznych do wypracowywania środków

²⁶² Por. J. L. P. Rodriguez, A. C. Garcia, A. L. Diaz, *The Disclosure of financial information in local governments: State of the art and future directions*, in: V. Montesinos, J. M. Vela, *Innovations in Governmental Accounting*, s. 231.

pieniężnych i ich ekwiwalentów w przyszłości. Informacje o strukturze finansowej są pomocne przy przewidywaniu przyszłych potrzeb kredytowych i prognozowaniu sposobu, w jaki przyszłe zyski i przepływy środków pieniężnych zostaną rozdzielone między osoby zaangażowane finansowo w działalność tego sektora. Informacje takie są również pomocne przy przewidywaniu zdolności sektora finansów publicznych do dalszego pozyskiwania źródeł finansowania. Informacje dotyczące płynności i wypłacalności są pomocne przy przewidywaniu zdolności sektora do terminowego regulowania swoich zobowiązań finansowych. Termin „płynność” oznacza dostępność środków pieniężnych w krótkim okresie czasu (w niedalekiej przyszłości), po uwzględnieniu zaspokojenia przypadających na dany okres zobowiązań o charakterze finansowym. Z kolei „wypłacalność” oznacza dostępność środków pieniężnych przez dłuższy okres, co umożliwia podmiotowi gospodarczemu terminowe regulowanie zobowiązań. Należy tu także dodać, że specyfika sektora finansów publicznych charakteryzująca się między innymi tym, że uchwalany i realizowany jest budżet państwa wymaga także wykazania w sprawozdaniu finansowym stopnia realizacji planów i zadań.

Nawet jeżeli poszczególne podmioty gospodarcze sektora nie są dochodowe, to jednak w sumie w skali całego sektora powinno się dążyć do nadwyżki przychodów z podatków nad jego kosztami własnymi.

Z kolei informacje o wynikach działalności sektora finansów publicznych, a w szczególności o jej rentowności (miary finansowe i niefinansowe, skuteczność), wymagane są dla potrzeb oceny potencjalnych zmian zasobów ekonomicznych, które podmiot gospodarczy prawdopodobnie będzie kontrolować w przyszłości. Ważne w tym kontekście są informacje o zmienności wyników działalności podmiotu gospodarczego. Informacje o wynikach działalności są użyteczne przy prognozowaniu zdolności podmiotu gospodarczego do wypracowywania środków pieniężnych przy wykorzystaniu dotychczasowych zasobów. Są one również użyteczne przy formułowaniu ocen dotyczących efektywności, z jaką podmiot gospodarczy mógłby wykorzystać ewentualne dodatkowe zasoby²⁶³. Przy ocenie efektywności w sektorze finansów publicznych pojawia się istotne ograniczenie. Jak stwierdzono w innym fragmencie rozprawy, brak możliwości zastosowania miary finansowej w postaci zysku oznacza, że należy stosować przede wszystkim miary niefinansowe. Na przykład Rada Standardów Rachunkowości Rządowej opracowała wiele różnych miar dla różnego rodzaju usług np. edukacja, bezpieczeństwo i inne. W roku 1994 określono trzy kategorie miar SEA²⁶⁴. Są one następujące²⁶⁵:

²⁶³ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w interpretacjach i przykładach, op. cit., pkt 15-17.

²⁶⁴ Por. E. R. Wilson, S. C. Kattelus, J. L. Reck, op. cit., s. 530-533.

1) miary wyników – mające postać finansowych i niefinansowych informacji; kwota przypadająca na jednego ucznia na rok jest przykładem miary finansowej; miarą niefinansową może być np. liczba pracowników wyznaczona do danego zadania itd.,

2) miary osiągnięć – koncentrują się na ilości usług dostarczanych oraz na rezultacie osiągniętym,

3) miary, które są odniesieniem wyników do osiągnięć, np. koszty własne usuwania odpadów przypadających na tonę odpadów, koszty własne przypadające na określony odcinek drogi utrzymywanej na określonym poziomie itp²⁶⁶.

Informacje o zmianach sytuacji finansowej jednostki są natomiast użyteczne przy ocenie jej działalności inwestycyjnej, finansowej i operacyjnej w danym okresie sprawozdawczym. Informacje te są cenne dla użytkownika, ponieważ dają podstawę do oceny zdolności podmiotu gospodarczego do wypracowywania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz jego potrzeb w zakresie wykorzystania tych środków. Przy sporządzaniu sprawozdania ze zmian sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego, fundusze mogą być definiowane w różny sposób, na przykład jako: „wszelkie zasoby finansowe”, „kapitał obrotowy”, „aktywa płynne” lub „środki pieniężne”.

Po trzecie, można stwierdzić, że przedstawienie takich informacji finansowych pozwoli wykorzystać je przez użytkowników sprawozdania do podejmowania lepszych decyzji na tle ekonomicznym, społecznym i politycznym, a także do oceny zarządzania przez rząd zasobami publicznymi²⁶⁷.

Podsumowując, należy stwierdzić, że usytuowanie kwestii odpowiedzialności społecznej rządu na pierwszym miejscu w powyższej definicji celu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych ma swoje źródło w tym, że odpowiedzialność społeczna rządu jest uważana za nadrzędny cel sprawozdania finansowego, z którego wynikają wszystkie inne cele, wyrażone rodzajem informacji²⁶⁸. W związku z tym można przyjąć, że owe rodzaje informacji, które powinno zagwarantować sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych to swego rodzaju cele szczegółowe tego sprawozdania. Należy do nich zaliczyć:

1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,

²⁶⁵ Concepts Statement No. 2

²⁶⁶ S. J. Gautier, op. cit., s. 377.

²⁶⁷ A. M. Hegarty, *A Review of Existing Government Accounting Standards and Practices in the East and Southern African Region for the East and Southern African Association of Accountants General (ESAAG): Final Report* (Botswana, December 1996), s. 15.

²⁶⁸ Por. E. R. Wilson, S. C. Kattelus, J. L. Reck, op. cit., s. 375.

2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów oraz z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,

3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,

4) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,

5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,

6) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tej dziedzinie,

7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań²⁶⁹.

Punkty 1-3 dotyczą rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej za wykonanie uchwalonego budżetu opierając się na konwencji kasowej, a punkty 4-7 odnoszą się do rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej za sytuacją majątkową, sytuację finansową oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze całego sektora finansów publicznych opierając się na konwencji memoriałowej.

3.2.3. Konwencje pomiarowe w rachunkowości sektora finansów publicznych

Potrzeba dostarczenia użytkownikom sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zdefiniowanych w poprzednim punkcie tej rozprawy rodzajów informacji wymaga odpowiedniego pomiaru i prezentacji tej informacji. W tym fragmencie rozprawy przedstawiono rozważania dotyczące rodzajów konwencji pomiarowych w rachunkowości, a następnie dokonano wyboru właściwej konwencji pomiarowej w celu stworzenia modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce²⁷⁰.

²⁶⁹ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 15 i 16.

²⁷⁰ Por. K. Barata, P. Cain, A. Thurston, *From Accounting to Accountability: Managing Accounting Records as a Strategic Resource*, Report to the World Bank infoDEV Programme, International Records Management Trust, August 1999, s. 43 i 44.

W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że konwencja pomiarowa jest sposobem obserwacji zasobów i zdarzeń z nimi związanych. Konwencja pomiarowa decyduje o treści i jakości informacji tworzonych przez rachunkowość w sektorze finansów publicznych. Przy opisach konwencji pomiarowych w publikacjach angielskich i amerykańskich wprowadzono rozróżnienie między zakresem pomiaru oraz techniką pomiaru. Zakres pomiaru dotyczy rodzaju zasobów, które poddawane są pomiarowi. Konwencja pomiarowa może więc zakładać objęcie pomiarem wszystkich składników majątku bądź tylko części tych składników wyróżnionych według określonego kryterium. Technika pomiaru winna być natomiast zgodna z zasadami rachunkowości określającymi, w którym momencie rezultaty transakcji i innych zdarzeń mogą być uznane z perspektywy celu sprawozdania finansowego. Powszechnie stosowanymi zasadami pomiaru w rachunkowości są zasada kasowa i zasada memoriałowa. Zasada kasowa odwzorowuje skutki transakcji i zdarzeń w momencie wpłaty lub wypłaty gotówki. Zasada memoriałowa odwzorowuje natomiast skutki transakcji i innych zdarzeń w dacie ich wystąpienia²⁷¹.

Jakie informacje będą prezentowane w sprawozdaniu finansowym, zależy zatem od przyjętej konwencji pomiarowej, czyli od rodzaju składników objętych pomiarem oraz od sposobu obserwacji zmian w tych składnikach. Zdefiniowanie konwencji pomiarowej jest warunkiem koniecznym dla uzyskania jednoznaczności, wiarygodności i istotności informacji finansowej. W sektorze finansów publicznych na świecie w przeciwieństwie jak w sektorze prywatnym, wykorzystuje się całe spektrum możliwych konwencji pomiarowych²⁷². Szczególne zróżnicowanie funkcji i horyzontów czasowych składników majątku publicznego z jednej strony oraz specyficzna natura odpowiedzialności za majątek i gospodarowanie z drugiej strony, wymagają nadania wyborowi rodzaju konwencji pomiarowej charakteru normy prawnej, a co najmniej normy profesjonalnej²⁷³.

W tym miejscu należałoby scharakteryzować główne konwencje pomiarowe stosowane w sektorze finansów publicznych na świecie²⁷⁴.

W pełnej konwencji kasowej²⁷⁵ pomiarowi są poddawane tylko środki pieniężne. Jedynie środki pieniężne są majątkiem w tej konwencji. Ewidencjonowane w tej konwencji są wpływy i wydatki środków pieniężnych. Ujmowane są źródła wpływów i adresaci wydatków. Na koniec okresu oblicza się różnicę między otrzymanymi i wydanymi środkami pieniężnymi.

²⁷¹ W. A. Nowak, op. cit. s. 81.

²⁷² Są to metoda kasowa i metoda memoriałowa oraz modyfikacje tych metod.

²⁷³ P. A. Copley, J. H. Angstrom, op. cit., s. 11 i 12.

²⁷⁴ Por. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 1, op. cit., s. 4.

²⁷⁵ Pełna konwencja kasowa (ang. the cash basis of accounting).

Saldo to jest pieniężnym (kasowym) wynikiem finansowym gospodarowania. Informacje dostarczane przez tę konwencję pomiarową nie tworzą dostatecznej bazy do podejmowania decyzji ekonomicznych. Są natomiast wystarczające do oceny zgodności z limitami budżetowymi. Zakres rozliczeń z odpowiedzialności jest w tym wypadku bardzo wąski²⁷⁶.

W zmodyfikowanej konwencji kasowej²⁷⁷ pomiarowi poddawane są krótkoterminowe zasoby finansowe, czyli wpływy i wydatki środków pieniężnych, a także zmiana stanu należności i zobowiązań krótkoterminowych. Przez wpływy rozumie się tutaj także zwiększenie zobowiązań, a przez wydatki zwiększenie należności. Przy takiej modyfikacji ustalenie wiarygodnego wyniku finansowego gospodarowania za dany rok wymaga przedłużenia otwarcia ksiąg tego roku na pewien ściśle wyznaczony czas po jego zakończeniu, aby można było ująć związane z nim wpływy i wydatki. W praktyce powszechnie stosuje się modyfikację, polegającą na uwzględnieniu tylko tych spośród należności i zobowiązań, które pociągną za sobą przepływ środków pieniężnych do określonego momentu na początku następnego roku obrachunkowego²⁷⁸.

W pełnej konwencji memoriałowej²⁷⁹ pomiarem objęte są wszystkie rodzaje zasobów ekonomicznych. Zasoby ekonomiczne obejmują wszystkie zasoby, które wpływają na sytuację finansową podmiotu gospodarczego, niezależnie od tego czy są to zasoby bieżące (krótkoterminowe) czy zasoby trwałe (długoterminowe), finansowe czy niefinansowe²⁸⁰. Przepływy zasobów oraz zmiany w należnościach i zobowiązaniach są rejestrowane bezpośrednio po ich zajściu. Oznacza to, że zarówno przedmiot wymiany, jak i ekwiwalent wymiany są ewidencjonowane w chwilach ich rzeczywistego przepływu. Wymagane jest też kapitalizowanie wydatków (rozchodów) na nabycie aktywów długoterminowych i stopniowe deprecjonowanie tych aktywów w miarę konsumowania ich potencjału użytkowego. Dokonywany jest też pomiar aktywów netto. Odróżnia się przy tym zmniejszenia aktywów związane z osiągnięciem przychodów w danym okresie od zmniejszeń służących przychodom przyszłych okresów. Te ostatnie są odraczane, czyli rozliczane międzyokresowo. Finansowy aspekt rezultatów działalności jest określany przez odpowiednie przeciwstawienie przychodów i kosztów. Według tej zasady informacja może być strukturyzowana w postaci takich agregatów, jak aktywa, zobowiązania, aktywa netto oraz przychody rozumiane jako przyrost (przyrost) aktywów i koszty rozumiane jako ubytek aktywów.

²⁷⁶ Por. W. A. Nowak, op. cit., s. 93-95.

²⁷⁷ Zmodyfikowana konwencja kasowa (ang. the modified cash basis of accounting).

²⁷⁸ Por. IFAC Public Sector Committee, Study No. 2, *Elements of the Financial Statements of National Governments*, International Federation of Accountants, July 1993, s. 5.

²⁷⁹ Pełna konwencja memoriałowa (ang. the full accrual basis of accounting).

²⁸⁰ W. Ruppel, *Governmental Accounting Made Easy*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2005, s. 24-26.

Zmodyfikowana konwencja memoriałowa²⁸¹ polega najczęściej na zaniechaniu pomiaru zasobów niefinansowych. Pomiarowi są poddawane jedynie krótko i długoterminowe zasoby finansowe. Podobnie jak w pełnej konwencji memoriałowej uwzględnia się należności i zobowiązania. Ruchy zasobów oraz zmiany w należnościach i zobowiązaniach są ujmowane bezpośrednio po ich wystąpieniu, czyli składniki relacji wymiany są ujmowane w czasie rzeczywistym. Przychody są odzwierciedleniem wielkości należnych w danym roku, nawet jeśli nie zostały zgromadzone. Nabyte aktywa są rejestrowane, nawet jeśli nie zostały zapłacone. Nie ma jednak w tej zasadzie możliwości rejestrowania stopniowej deprecjacji zasobów długoterminowych niefinansowych. Nabycie tego rodzaju zasobów jest według tej zasady równoznaczne z ich skonsumowaniem. Przyjęcie zmodyfikowanej zasady memoriałowej jest równoznaczne z wykluczeniem ze sprawozdań finansowych rzeczowych składników majątku. Prezentacja w sprawozdaniach jedynie aktywów finansowych i zobowiązań ma służyć artykułowaniu potrzeb podmiotu gospodarczego w zakresie finansowania działalności²⁸².

Z powyższego wynika, że różne konwencje pomiarowe są wyznacznikiem różnego zakresu pomiaru i różnych zasad pomiaru. W konsekwencji wpływa to na zakres informacji finansowej zawartej w sprawozdaniu finansowym²⁸³. Przedstawia to poniższa tabela 8²⁸⁴.

Ponadto nawiązując do celu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, którym jest zademonstrowanie stanu odpowiedzialności rządu za sprawy finansowe i za powierzone mu zasoby oraz dostarczenie informacji użytecznej przy przygotowaniu i podejmowaniu decyzji przez użytkowników tego sprawozdania przez zrealizowanie celów szczegółowych sprawozdania w postaci dostarczenia użytkownikom sprawozdania określonych rodzajów informacji, można stwierdzić, że stopień realizacji poszczególnych celów szczegółowych sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zależy od zastosowania określonych konwencji pomiarowych, co przedstawiono w tabeli 9. Dane tej tabeli świadczą, że im bliżej zasady pełnego memoriału, tym więcej celów szczegółowych można osiągnąć.

²⁸¹ Zmodyfikowana konwencja memoriałowa (ang. the modified accrual basis of accounting).

²⁸² Ibidem, s. 24-26.

²⁸³ Por. N. Hepworth, *Changing to accrual accounting in Central Government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)*, IPF-FEE, 15 April 2002, Norway, s. 134.

²⁸⁴ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 2, op. cit., s. 10.

Tabela 8 Zakres informacji finansowej zawartej w sprawozdaniu finansowym według różnych konwencji pomiarowych

Konwencja pomiarowa	Zasada pomiaru	Zakres pomiaru	Informacja finansowa zawarta w sprawozdaniu finansowym
Pełna kasowa	Kasowa	Środki pieniężne	Wpływy środków pieniężnych Wydatki środków pieniężnych Salda środków pieniężnych
Zmodyfikowana kasowa		Krótkoterminowe (bieżące) zasoby finansowe	Wpływy środków pieniężnych i należności krótkoterminowe Wydatki środków pieniężnych i zobowiązania krótkoterminowe Salda środków pieniężnych oraz salda zobowiązań i należności krótkoterminowych
Zmodyfikowana memoriałowa	Memoriałowa	Krótkoterminowe i długoterminowe (globalne) zasoby finansowe	Wpływy, przychody Wydatki, koszty Zobowiązania i należności krótko i długoterminowe <i>Aktywa finansowe</i> <i>Aktywa finansowe netto</i>
Pełna memoriałowa		Zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe)	Wpływy, przychody Wydatki, koszty (wraz z amortyzacją) Zobowiązania <i>Aktywa finansowe i niefinansowe</i> <i>Aktywa netto</i>

Źródło: Opracowano na podstawie Elements of the Financial Statements of National Governments, IFAC Public Sector Committee, Study 2, July 1993, s. 10.

Tabela 9 Możliwości realizacji poszczególnych celów sprawozdawczości finansowej z zastosowaniem różnych konwencji pomiarowych

Rodzaje informacji	Pełna konwencja kasowa	Zmodyfikowana konwencja kasowa	Zmodyfikowana konwencja memoriałowa	Pełna konwencja memoriałowa
Zgodność z budżetem przyjętym w przewidziany prawem sposób	Tak	Tak	Tak, a przynajmniej istnieje możliwość uzgodnienia	Tak, a przynajmniej istnieje możliwość uzgodnienia
Zgodność z postanowieniami prawa i umów, z limitami finansowymi włącznie	Jedynie w stosunku do środków pieniężnych	Jedynie w stosunku do środków pieniężnych i krótkoterminowych zobowiązań i należności	W stosunku do środków pieniężnych i innych zasobów finansowych	W stosunku do całości zasobów ekonomicznych, w tym środków pieniężnych
Źródła, alokacja i wykorzystanie zasobów finansowych	Tylko zasoby środków pieniężnych	Zasoby środków pieniężnych i krótkoterminowych zobowiązań i należności	Środki pieniężne i inne zasoby finansowe	Środki pieniężne i inne zasoby finansowe
Sposób finansowania działalności i zaspokajania zapotrzebowania na środki pieniężne	Tylko środki pieniężne	Środki pieniężne i krótkoterminowe zobowiązania i należności	Środki pieniężne i inne zasoby finansowe	Środki pieniężne i inne zasoby finansowe
Zdolność do finansowania działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności	Tylko środkami pieniężnymi	Środkami pieniężnymi i krótkoterminowymi zobowiązaniami i należnościami	Zasobami finansowymi	Zasobami ekonomicznymi
Sytuacja finansowa	Pozycja finansowa w zakresie środków pieniężnych	Pozycja finansowa w zakresie środków pieniężnych oraz krótkoterminowych zobowiązań i należności	W zakresie całokształtu zasobów ekonomicznych	W zakresie całokształtu zasobów ekonomicznych
Dokonania z uwzględnieniem kosztów świadczonych usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań	Brak informacji	Brak informacji	Brak informacji	Dostarcza informacje niezbędne do oceny dokonań

Źródło: Opracowano na podstawie IFAC PSC, Study 11, Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices, May 2000, s. 15.

Z powyższego wynika, że pełna konwencja memoriałowa daje największe możliwości sprawozdawcze sektora finansów publicznych ponieważ między innymi :

1) umożliwia pomiar kosztów i przychodów, co jest niezbędne przy pomiarze dokonań, jest to także istotne w wypadku aktywów trwałych, gdzie alokuje się odpowiednio koszt ich użycia w kolejnych okresach²⁸⁵,

2) w pełni możliwe staje się ujawnienie wszystkich zasobów - gdy sprawozdania finansowe obejmują całość zasobów ekonomicznych, mamy do czynienia z dostatecznym sposobem ujawniania ich stanu, za który podmiot gospodarczy ponosi odpowiedzialność,

3) umożliwia ocenę zdolności danego podmiotu gospodarczego do świadczenia dóbr i usług w przyszłości oraz ocenę stopnia zużycia lub sprzedaży majątku w trakcie okresu sprawozdawczego²⁸⁶,

4) konwencja memoriałowa daje korzyści związane z kompleksowością, dokładnością i obiektywnością informacji finansowych; dzięki pełnej wycenie kosztów, powoduje usprawnienie procesu zarówno planowania i zarządzania. Umożliwia także lepsze zarządzanie w oparciu o wyniki działalności oraz poprawia przejrzystość informacji podawanych do wiadomości publicznej²⁸⁷,

5) przyczynia się do wzmocnienia odpowiedzialności społecznej rządu²⁸⁸ dzięki większej kompleksowości ujmowania danych, umożliwieniu oceny i wykazania, jak kierownictwo jednostki administrowało powierzonymi mu zasobami i określić wartość świadczeń, do których jednostka jest zobowiązana,

6) umożliwia zastosowanie ogólnie przyjętych metod i zasad analizy finansowej i gospodarczej.

W wielu państwach stosuje się jedynie konwencję kasową lub zmodyfikowaną konwencję kasową. Przyjęcie takiej konwencji oznacza, że rachunkowość stosowaną w tych państwach nazywa się rachunkowością budżetową²⁸⁹. Charakterystyczne jest wówczas stosowanie wyłącznie rachunków budżetowych, a więc również prezentacja działalności operacyjnej przebiega w takim samym stopniu jak budżet, a więc przy uwzględnieniu konwencji kasowej. Głównym celem takiej praktyki jest podkreślenie podstawowej roli budżetu, ponieważ za

²⁸⁵ Bourmistrov A., Mellemvik F., *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Cappelen Akademisk Forlag, Preceedings of the 9th CIGAR conference, Norway 2005, s. 167-170

²⁸⁶ Por. Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, July 2003, s. 3 i 4.

²⁸⁷ N. Hepworth, *Accounting in the Public Sector*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, University of Malta, February 2003, s. 208.

²⁸⁸ Por. T. Abetz, E. Hon, *The Role of Corporate Governance in improving transparency and accountability in the public sector*, found at www.dofa.gov.au, s.5

²⁸⁹ R. Jones, M. Pendlebury, op. cit., s. 158.

pomocą budżetu planuje się, zarządza, sprawuje kontrolę i rozlicza z wykonanych działań. Sprawozdanie budżetowe sporządzone w ten sposób jest najczęściej bardzo obszerne, ponieważ zawiera wszystkie rodzaje dochodów i kosztów, co oznacza, że najczęściej nie spełniają one zasady jasności i przejrzystości informacji²⁹⁰.

W związku z powyższym w rachunkowości sektora finansów publicznych na świecie przechodzi się obecnie z różnych odmian konwencji kasowej na pełną konwencję memoriałową²⁹¹. Dzieje się tak dlatego, ponieważ konwencja memoriałowa dostarcza bardziej obszernej informacji finansowych. Wzrost zainteresowania tym zagadnieniem na świecie wynika między innymi z poparcia tego procesu przez takie organizacje międzynarodowe, jak Międzynarodowa Federacja Księgowych, Bank Światowy²⁹² czy Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju²⁹³. Według danych Międzynarodowej Federacji Księgowych z września 2007 roku państwa, które wdrożyły już w pełni memoriałowe standardy rachunkowości²⁹⁴ to Stany Zjednoczone, Kanada²⁹⁵, Australia²⁹⁶, Nowa Zelandia²⁹⁷ i Wielka Brytania²⁹⁸. Jednakże należy mieć na uwadze, że proces wdrażania konwencji memoriałowej w sektorze finansów publicznych jest procesem długotrwałym, a w dodatku jest to proces kosztowny.

Reformy w kierunku przyjęcia konwencji memoriałowej w sektorze finansów publicznych implikują zmiany w układzie sprawozdań finansowych tego sektora. W państwach, w których zaczęto wprowadzać reformy, konwencja kasowa i memoriałowa współistnieją ze sobą, przy czym konwencja kasowa jest zasadniczo stosowana w sprawozdawczości budżetowej a konwencja memoriałowa występuje w sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych. Taki system rachunkowości, w którym dwie konwencje pomiarowe współistnieją ze sobą jest nazywany powszechnie „systemem dualnym”²⁹⁹. Z taką sytuacją mamy do czynienia także w Polsce. Konwencja kasowa ma wówczas zastosowanie w procedurze budżetowej, którą wieńczy sprawozdanie z wykonania budżetu państwa. W ten sposób pod-

²⁹⁰ Dotyczy to również sprawozdania z wykonania budżetu państwa w Polsce.

²⁹¹ W wielu państwach w sektorze finansów publicznych konwencja memoriałowa jest stosowana powszechnie jako podstawa systemów rachunkowości podmiotów zarobkowych, a w niektórych państwach także w odniesieniu do jednostek Not-for-Profit.

²⁹² Bank Światowy (ang. World Bank).

²⁹³ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organization for Economic Co-operation and Development, w skrócie OECD).

²⁹⁴ IFAC PSC, *IPSAS adoption by Governments*, September 2007, <http://www.ifac.org/PublicSector/>, s. 4.

²⁹⁵ <http://www.fin.gc.ca/access/ecfisce.html>

²⁹⁶ http://www.finance.gov.au/Publications/CCFS_2006.html

²⁹⁷ W Nowej Zelandii sporządza się: “The SOI – Statement of Intent in a public document that is presented to the House of Representatives on Budget day, Guidance and Requirements for Departments, Preparing the Statement of Intent, The Treasury, New Zealand 2007, s. 3. <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements/yearend/jun07/>

²⁹⁸ Stosuje się tam w rachunkowości sektora publicznego zasadę memoriałową, lecz obecnie trwają prace nad przygotowaniem pierwszego sprawozdania finansowego państwa za lata 2008-2009.

²⁹⁹ System dualny (ang. dual-track system).

mioty gospodarcze rozliczają się z faktu, czy środki pieniężne wydatkowane były zgodnie z uchwałami budżetowymi i czy zaplanowane dochody zostały zrealizowane³⁰⁰. Natomiast konwencja memoriałowa ma zastosowanie w działalności operacyjnej jednostek w sektorze finansów publicznych zakończonej sporządzeniem sprawozdania finansowego tego sektora. Dzięki temu możliwe jest ustalenie na przykład efektywności działań tego sektora. Tak więc rachunkowość jednostek sektora publicznego może być oparta na zasadzie podwójnej rachunkowości. Ponadto należy także zauważyć, że stosowane w różnych państwach konwencje memoriałowe w sektorze finansów publicznych różnią się zarówno na poziomie rządowym, jak i samorządowym. Różne są także zakresy pomiaru i metody wyceny. Fakt, że podmioty sektora finansów publicznych nie stosują jednolitych rozwiązań w zakresie przyjętej konwencji memoriałowej oznacza, że nie jest możliwe jeszcze możliwa pełna porównywalność danych czerpanych z rachunkowości między tymi państwami³⁰¹.

Poza tym w teorii rachunkowości sektora finansów publicznych jeszcze bardziej nowatorska koncepcja w zakresie zastosowania konwencji pomiarowych w tym sektorze, która polega na tym, że następuje przejście na konwencję memoriałową w sprawozdawczości finansowej wraz z równoczesnym przejściem na budżetowanie memoriałowe w obszarze sprawozdawczości budżetowej³⁰².

Przechodząc z kolei na grunt europejski należy wspomnieć, że w roku 2000 Komisja Europejska także rozpoczęła wieloletni plan modernizacji systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Faktyczne działania w tym zakresie podjęto w roku 2003 rozpoczynając projekt „modernizacji systemu rachunkowości”³⁰³. Według założeń tego projektu rozwiązanie powyższe ma pozwolić Komisji Europejskiej uzyskać większą przejrzystość danych finansowych, zwiększyć kontrolę nad zarządzaniem budżetem, łatwiej porównywać dane księgowo i w bardziej efektywny sposób korzystać z systemu rachunkowości. Dzięki zapewnieniu przejrzystości procesów zarządzania budżetem realizowanych przez Komisję Europejską wzrosło przekonanie płatników podatków o prawidłowości zarządzania finansowego w tej organizacji. Planowano wprowadzenie zasady memoriałowej w odniesieniu do swoich rachunków ogólnych³⁰⁴ w ciągu zaledwie dwóch lat, czyli począwszy od roku 2005. Zgod-

³⁰⁰ Por. Freeman R. J., Shoulders C. D., Allison G. S., op. cit., s. 763.

³⁰¹ Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption ...*, op. cit., s. 189.

³⁰² K. Lüder, R. Jones, *Reforma rachunkowości budżetowej i systemów budżetowych w Europie*, Wybrane fragmenty z książki „Reforming governmental accounting and budgeting in Europe”, Wydawnictwo PricewaterhouseCoopers 2003, s. 12.

³⁰³ Projekt Modernizacji Systemu Rachunkowości (ang. Accrual Based Accounting, w skrócie ABAC).

³⁰⁴ System rachunkowości instytucji i agencji europejskich obejmuje konta ogólne i konta budżetowe. Konta budżetowe dają szczegółowy obraz wykonania budżetu i są prowadzone opierając się na zmodyfikowanej **meto-**
dzie kasowej. Konta ogólne umożliwiają sporządzenie sprawozdania finansowego, ponieważ wykazują wszyst-

nie z planem nowy system rachunkowości, jak również nowe zasady rachunkowości zaczęto stosować od stycznia 2005 roku³⁰⁵. Reforma ta zaowocowała także sporządzeniem pierwszego sprawozdania finansowego Komisji Europejskiej³⁰⁶ opartego na zasadzie memoriałowej i zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych za rok 2005. W wypadku transakcji księgowych dla których nie zostały jeszcze opracowane międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych oparto się na odpowiednich międzynarodowych standardach rachunkowości (międzynarodowych standardach sprawozdawczości finansowej)³⁰⁷. Ponadto tak zaktualizowano architekturę informacyjną, aby każda operacja gospodarcza, a nie tylko przepływ środków pieniężnych, była w pełni rejestrowana w momencie jej wystąpienia³⁰⁸.

Można stwierdzić, że dzięki dostosowaniu do międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych Komisja Europejska wskazuje drogę organizacjom rządowym w państwach członkowskich Unii Europejskiej, co spowoduje, że wszystkie państwa europejskie pójdą w tym samym kierunku. Obecnie do państw członkowskich Unii Europejskiej, które podjęły w ostatnich latach reformę systemu rachunkowości sektora finansów publicznych i są już bardzo zaawansowane w zakresie³⁰⁹ wdrażania konwencji memoriałowej w tym sektorze należy zaliczyć Danię, Finlandię, Łotwę i Estonię³¹⁰. Należy też wspomnieć o państwach, które już stosują zmodyfikowaną konwencję memoriałową. Należą do nich takie państwa jak Austria, Czechy, Litwa, a także Polska. Ponadto należy stwierdzić, że są także państwa, w których system rachunkowości sektora finansów publicznych nadal opiera się wyłącznie na konwencji kasowej. Do państw tych można zaliczyć Włochy, Niemcy i Węgry.

Wielka Brytania, będąca jednym z najbardziej zaawansowanych państw, wprowadziła system rachunkowości memoriałowej dopiero w roku budżetowym 2000/2001³¹¹, a skonsoli-

kie obciążenia i dochody w danym roku budżetowym i są wykorzystywane w celu określenia sytuacji finansowej w oparciu o bilans na dzień 31 grudnia.

³⁰⁵ Komisja Europejska, *Nowy system rachunkowości UE, Skuteczniejsze zarządzanie, większa przejrzystość, Przewodnik po nowym systemie sprawozdawczości finansowej UE*, Urząd Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich, Luksemburg 2008, s. 3.

³⁰⁶ <http://eca.europa.eu/portal/page/portal/publications/auditreportsandopinions/annualreports>.

³⁰⁷ Nowy system rachunkowości UE, op. cit., s. 3.

³⁰⁸ Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, *Ostateczne roczne sprawozdanie finansowe wspólnot europejskich, Rok budżetowy 2005 tom I Skonsolidowane sprawozdanie finansowe oraz skonsolidowane sprawozdanie z wykonania budżetu*, (2006/c 264/01), s. 2.

³⁰⁹ Por. Fédération des Experts Comptables Européens, *Accrual Accounting in the Public Sector*, A Paper from the FEE Public Sector Committee, January 2007, s. 5.

³¹⁰ Ibidem, s. 20-22.

³¹¹ N. Hepworth, *Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom*, in: *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, OECD Journal on Budgeting, Volume 2, Supplement 1, OECD 2002, s. 126.

dowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych ma być opublikowane po raz pierwszy za lata 2006/2007³¹².

W kwestii przechodzenia z konwencji kasowej na konwencję memoriałową państwa europejskie mogą przyjąć wprost międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych, albo ze względu na to, że jurysdykcje państw europejskich dysponują własnymi procedurami ustanawiania standardów, wykorzystają te standardy jako podstawę tworzenia własnych rozwiązań w tym zakresie (dostosowanie). Podobne stanowisko wyraża N. Hepworth, który twierdzi, że choć od państw członkowskich Unii Europejskiej nie wymaga się wprowadzenia konwencji memoriałowej i sporządzania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, to jednak mimo wszystko należy się spodziewać, że w przyszłości będzie taka potrzeba w celu ujednoczenia rachunkowości w całej wspólnocie i uzyskania bardziej skutecznej kontroli finansowej³¹³.

Z powyższego wynika, że:

- 1) pełna konwencja memoriałowa jest niezbędna do zrealizowania w pełni celu sprawozdania finansowego,
- 2) na świecie dąży się do stosowania konwencji memoriałowej w rachunkowości sektora finansów publicznych,
- 3) w Polsce zastosowanie ma system dualny; zmodyfikowana konwencja kasowa ma zastosowanie w planowaniu, realizacji i kontroli budżetu, czyli w sprawozdawczości budżetowej, natomiast zmodyfikowana konwencja memoriałowa ma zastosowanie w sprawozdawczości finansowej podmiotów sektora finansów publicznych,
- 4) w zakresie systemu rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce nie trzeba rewolucji, lecz należy jedynie dostosować system rachunkowości sektora finansów publicznych do wymogów standardów międzynarodowych.

³¹² Do dnia dzisiejszego sprawozdania tego jednak nie sporządzono.

³¹³ N. Hepworth, *Accrual accounting in the Public Sector*, MEDA programme, Ankara 22-25, November 2004, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (UK), s. 154.

3.2.4. Zasady sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Konwencja memoriałowa, która powinna mieć zastosowanie w sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych wymusza zastosowanie określonych zasad rachunkowości, które mają wpływ na kształt sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

W rozdziale pierwszym omówione zostały powszechnie stosowane w literaturze podmiotu oraz w praktyce zasady rachunkowości oraz cechy informacji zagregowanej w systemie rachunkowości.

Należy mieć na uwadze, że zasady te i cechy są elementem modelu systemu informacyjnego rachunkowości, gdzie przedstawione zostały jako założenia i koncepcje fundamentalne oraz metody rachunkowości czym wykazano, że mają istotny wpływ na model sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

W tym miejscu zostaną jednak przedstawione zasady, które odnosi się wprost do sporządzania sprawozdania finansowego zawarte w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

W międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”³¹⁴ zdefiniowano zasady, którymi należy się kierować przy sporządzaniu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Według tego standardu do zasad tych należy zaliczyć zasady:

- 1) rzetelnej prezentacji,
- 2) kontynuacji działalności,
- 3) ciągłości prezentacji,
- 4) istotności i agregowania,
- 5) kompensowania,
- 6) porównywalności informacji.

Według zasady rzetelnej prezentacji sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno rzetelnie przedstawiać sytuację finansową tego sektora, finansowe wyniki jego działalności i przepływy środków pieniężnych. Rzetelna prezentacja wymaga wiernego odzwierciedlenia efektów transakcji, innych zdarzeń i warunków, zgodnie z definicjami i warunkami ujęcia majątku, zobowiązań, dochodów i kosztów przedstawionymi w pozostałych międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

³¹⁴ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 27-58.

Zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, przy sporządzaniu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy dokonać oceny zdolności tego sektora do kontynuowania działalności. Sprawozdanie finansowe sporządza się przy założeniu kontynuacji działalności. Jeżeli w trakcie dokonywania oceny wystąpią istotne niepewności dotyczące zdarzeń lub okoliczności, które nasuwają poważne wątpliwości co do zdolności sektora finansów publicznych do kontynuowania działalności, należy ujawnić istnienie takiej niepewności.

Zasada ciągłości prezentacji informacji oznacza, że sposób prezentacji i grupowania pozycji sprawozdań finansowych należy stosować w niezmienionej formie w kolejnych latach, chyba że:

- w następstwie znaczącej zmiany charakteru prowadzonej działalności lub analizy jej sprawozdań finansowych jest oczywiste, że inna prezentacja lub klasyfikacja byłaby bardziej odpowiednia, mając na uwadze kryteria wyboru i wprowadzenia zasad rachunkowości zawarte w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 3, lub
- potrzeba zmiany sposobu prezentacji wynika ze standardu lub interpretacji.

Dane informacje są istotne, jeżeli ich pominięcie lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Istotność informacji zależy od wielkości pozycji lub błędu - ocenianego w danych okolicznościach - w wypadku pominięcia czy zniekształcenia tej pozycji. Istotność stanowi zatem próg czy granicę, a nie zasadniczą cechę, jaką muszą mieć dane informacje, aby były użyteczne. Z kolei właściwe agregowanie informacji oznacza, że każdą istotną kategorię podobnych pozycji prezentuje się w sprawozdaniu finansowym oddzielnie. Pozycje, których charakter lub funkcja są odmienne prezentuje się oddzielnie, chyba że są nieistotne.

Zgodnie z zasadą kompensowania nie kompensuje się aktywów i zobowiązań oraz przychodów i ich kosztów własnych, chyba że jest to wymagane lub dopuszczone przez inny międzynarodowy standard rachunkowości.

Według zasady porównywalności ujawnia się dane porównawcze dotyczące okresu poprzedzającego w odniesieniu do wszystkich danych liczbowych zawartych w sprawozdaniu finansowym, chyba że standard lub interpretacja dopuszcza lub wymaga ich nieujawniania. Dane porównawcze przedstawia się także w części opisowej, jeżeli są przydatne dla zrozumienia sprawozdania finansowego za okres bieżący. Użytkownicy informacji powinni mieć możliwość porównywania sprawozdań finansowych podmiotu gospodarczego z różnych okresów w celu określenia trendów charakteryzujących jego sytuację finansową i wyniki działalności. Powinni mieć także możliwość porównywania sprawozdań finansowych różnych podmiotów sprawozdawczych, aby móc porównać ich sytuację finansową, wyniki dzia-

łałości i zmiany sytuacji finansowej. W związku z tym wycena i prezentacja finansowych skutków podobnych transakcji i innych zdarzeń powinny być przeprowadzane w ramach podmiotu gospodarczego i w kolejnych okresach w ten sam sposób. Należy tak również czynić w odniesieniu do różnych podmiotów gospodarczych.

3.2.5. Cechy jakościowe i ograniczenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

W literaturze przedmiotu wskazuje się także na określone cechy jakościowe, jakie powinny być przypisane sprawozdaniu finansowemu sektora finansów publicznych oraz na ograniczenia w użyteczności sprawozdania finansowego.

Cechy jakościowe skonsolidowanego sprawozdania finansowego podmiotów gospodarczych są to takie jego właściwości, które sprawiają, że informacje w nim zawarte najlepiej zaspokajają potrzeby informacyjne użytkowników. Do cech jakościowych sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych opracowanych przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych należy zaliczyć³¹⁵:

- 1) zrozumiałość,
- 2) istotność (w tym użyteczność),
- 3) wiarygodność (w tym: rzetelny i wierny obraz, zasada wyższości treści nad formą, neutralność, obiektywność, ostrożność, kompletność),
- 4) porównywalność.

Niezbędną cechą informacji przedstawionych w sprawozdaniu finansowym jest łatwość zrozumienia ich przez użytkowników. Zakłada się przy tym, że użytkownicy mają wystarczającą wiedzę z zakresu działalności danego podmiotu gospodarczego i otoczenia, w których on funkcjonuje. Informacji na temat skomplikowanych kwestii, które powinny być przedstawione w sprawozdaniu finansowym z uwagi na ich przydatność przy podejmowaniu decyzji gospodarczych przez użytkowników nie należy jednak wyłączać ze sprawozdania finansowego tylko dlatego, że pewni użytkownicy mogą ich nie zrozumieć. Sprawozdanie finansowe powinno umożliwić szybkie pozyskanie potrzebnej informacji. Sprawozdanie finansowe powinno zawierać wyjaśnienia i interpretacje dla legislatorów i obywateli, którzy nie znają szczegó-

³¹⁵ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych, op. cit., Appendix B, Qualitative Characteristics of Financial Reporting.

łowo koncepcji budżetowych i rachunkowych. Ponieważ sprawozdanie finansowe może być trudne w zrozumieniu dla osób, które nie są księgowymi, przeto tam gdzie jest to możliwe powinny być stosowane tabele i ilustracje³¹⁶.

Aby informacje były użyteczne (przydatne) przy podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników, muszą być istotne. Informacje są przydatne, jeżeli wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników, pomagając im ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia albo potwierdzają, albo korygują ich poprzednie oceny.

Informacje są wiarygodne, gdy nie zawierają istotnych błędów i są bezstronne oraz gdy użytkownicy mogą być pewni, że sprawozdania finansowe wiernie odzwierciedlają to, co starają się odzwierciedlać lub czego odzwierciedlenia można by od nich zasadnie oczekiwać.

Informacja prezentowana w raportach powinna być łatwo potwierdzalna w faktach (łatwa do zweryfikowania) i wolna od stronniczości³¹⁷ (rzetelny i wierny obraz, zasada wyższości treści nad formą, neutralność, ostrożność, kompletność).

Ponadto informacja zawarta w sprawozdaniu finansowym jest porównywalna, gdy użytkownicy sprawozdania mają możliwość określić podobieństwa i różnice między tą informacją a informacją zawartą w innych sprawozdaniach i raportach. Porównywalność należy odnosić do:

- 1) porównywalności sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w danym państwie do sprawozdań finansowych tego sektora sporządzanych w innych państwach,
- 2) porównywalności sprawozdania finansowego danego podmiotu gospodarczego do sprawozdania tego podmiotu sporządzonego w innym okresie.

W przywołanym powyżej międzynarodowym standardzie rachunkowości zawarte są także ograniczenia, które mogą spowodować, że cel sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych nie zostanie osiągnięty. Do ograniczeń tych zaliczono:

- 1) nie zachowanie terminu sporządzenia i publikacji sprawozdania finansowego,
- 2) brak zachowania równowagi między korzyściami i kosztami sporządzenia sprawozdania finansowego,
- 3) brak równowagi między cechami jakościowymi.

Stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego będzie ograniczony, jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostanie przedłożone jego użytkownikom w rozsądnym terminie po dacie na którą je sporządzono. Rząd powinien opublikować

³¹⁶ Por. E. R. Wilson, S. C. Kattelus, J. L. Reck, op. cit., s. 7.

³¹⁷ R. A. Tommasi, D. Tommasi, op. cit., s. 318.

sprawozdanie finansowe w terminie sześciu miesięcy od daty na którą jest sporządzone sprawozdanie.

Brak zachowania równowagi między korzyściami i kosztami sporządzenia sprawozdania finansowego stanowi znaczące ograniczenie jego przydatności. Należy założyć, że korzyści czerpane w wyniku sporządzenia sprawozdania finansowego dla rządu jak i dla użytkowników tego sprawozdania powinny być wyższe niż koszty jego sporządzenia, zbadania i opublikowania³¹⁸.

W praktyce zachowanie równowagi (kompromisu) między cechami jakościowymi informacji, które należy zachować przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jest konieczne, aby zrealizować cel sprawozdania finansowego³¹⁹.

3.2.6. Elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Wnioski wynikające z rozważań obejmujących powyższe punkty powinny pozwolić na zdefiniowanie elementów sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, a w dalszej kolejności układu grup informacji zawartych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego. Niewątpliwie ważną częścią tego etapu jest także nakreślenie rodzajów i form not objaśniających. Istotną rolę odgrywają także w tej konstrukcji sposoby przypisania prezentowanym elementom majątku cech wartościowych, co oznacza, że powstaje problem wyboru parametrów wyceny i ich zastosowania.

Zagadnienia sposobu przedstawiania majątku oraz wyniku finansowego są przedmiotem teorii bilansowych, które są podstawą przyjęcia koncepcji formalnych (standardów, dyrektyw, krajowego prawa rachunkowości) pozwalających w ich ramach stosować ściśle sformułowaną i opisaną politykę bilansową w podmiotach gospodarczych. Istotną rolę odgrywają w tej konstrukcji sposoby przypisania prezentowanym elementom majątku cech wartościowych, co oznacza, że powstaje problem wyboru parametrów wyceny i ich zastosowania.

Najważniejsze ujęcia opisujące majątek i procesy można sprowadzić do dwóch zasadniczych formuł³²⁰.

³¹⁸ Reporting Performance Information: *Suggested Criteria for Effective Communication*, s. 25.

³¹⁹ S. J. Gautier, op. cit., s. 379.

³²⁰ Por. A. Kostur, op. cit., s. 30.

Pierwsza z nich jest kompletnym i kompleksowym ujęciem majątku podmiotów gospodarczych z uwzględnieniem metody bilansowej. Powstaje zatem dwustronne równoważne przedstawienie zasobów (aktywów) oraz źródeł ich pochodzenia (pasywów) czyli bilans. Ponadto w wyniku porównania aktywów i zobowiązań możliwe staje się ustalenie wartości aktywów netto podmiotu gospodarczego.

Druga z nich stanowi sprecyzowanie strumieni tworzących wielkość wyniku finansowego na tle całego układu majątkowego wraz z określeniem tempa wzrostu kapitału jako efektu działalności podmiotu gospodarczego, a więc rachunek zysków i strat. Wynik finansowy jest wielkością obliczoną zgodnie z zasadami rachunkowości, zawiera w sposób memoriałowy traktowane przychody i koszty działalności, koszty ryzyka, skutki aktualizacji i w związku z tym odbiega od zmian w strumieniach pieniężnych. Istotne jest więc poznanie zmian środków pieniężnych, które w przeciwieństwie do wyniku finansowego, w praktyce gospodarowania są podstawą podejmowania realnych działań. Rachunek przepływów pieniężnych jest zatem drugim ważnym elementem tej formuły wskazującym tempo i kierunki zmian środków pieniężnych.

W praktyce powyższe formuły uszczegółowia się także o zestawienie zmian w kapitale własnym (aktywach netto), które stanowi zestawienie pomocnicze do bilansu ukazujące zmiany w aktywach netto podmiotu gospodarczego.

Poszczególne części wchodzące w skład sprawozdania finansowego są ze sobą wzajemnie powiązane, ponieważ odzwierciedlają różne aspekty tych samych transakcji lub innych zdarzeń. Chociaż każde ze sprawozdań wchodzących w skład sprawozdania finansowego dostarcza odmiennych informacji, nie jest prawdopodobne, aby służyło tylko jednemu celowi czy też dostarczało wszystkich informacji niezbędnych dla zaspokojenia konkretnych potrzeb użytkowników. Na przykład rachunek zysków i strat nie daje pełnego obrazu wyników podmiotu gospodarczego, jeżeli nie korzysta się z niego łącznie z bilansem i sprawozdaniem ze zmian jego sytuacji finansowej.

Niewątpliwie ważną częścią tego etapu jest także nakreślenie rodzajów i form not objaśniających. W tym zakresie wytyczne zawarte w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych nie określają wprost układu informacji dodatkowej. Informacja dodatkowa wskazywana jest jako element sprawozdania finansowego, jednakże standardy dają dowolność w zakresie rodzajów i form tej informacji pod warunkiem spełnienia przez ten element sprawozdania finansowego cech jakościowych informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym.

W związku z dużą różnorodnością elementów majątku i różne możliwe charakterystyki procesów zachodzących w podmiotach gospodarczych sektora finansów publicznych istotną rolę w rachunkowości tego sektora odgrywa zasada grupowania i wyceny poszczególnych składników majątku.

Zasoby przedsiębiorstwa ujmuje się i mierzy w grupach według właściwości ekonomicznych, źródła ich pochodzenia według podmiotów własności, a procesy według faz lub szczegółowych funkcji, działań i efektów.

Różne też może być podejście do sposobu wyceny elementów majątku i wielkości procesów. Jest to podstawa do powstawania wielu teorii bilansowych i wynikających stąd możliwości prezentacji informacji.

Należy mieć także na uwadze fakt, że forma (układ) elementów sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych przekłada się na pojemność informacyjną i analityczną tego sprawozdania.

Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno składać się z elementów, które zagwarantują zrealizowanie celu tego sprawozdania. Jak już wykazano, cel tego sprawozdania może być osiągnięty przez zastosowanie pełnej konwencji memoriałowej w systemie rachunkowości tego sektora. Należy ponadto mieć na uwadze fakt, że zastosowanie konwencji memoriałowej implikuje stosowanie kanonicznego modelu sprawozdawczego składającego się z takich elementów sprawozdania finansowego, jak:

- 1) bilans,
- 2) rachunek zysków i strat,
- 3) rachunek przepływów pieniężnych,
- 4) zestawienie zmian w kapitale własnym (aktywach netto),
- 5) informacja dodatkowa.

Ponadto należy stwierdzić, że w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych według międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych jako dodatkowy element sprawozdania finansowego są wskazane sprawozdania budżetowe³²¹. Jeśli podmiot gospodarczy publikuje uchwalony budżet, to sprawozdanie z wykonania takiego budżetu (wielkości planowane i wykonane) należy przedstawić jako odrębny element w sprawozdaniu finansowym lub podstawowe elementy sprawozdania poszerzyć o kolumnę z danymi budżetowymi dla porównania.

³²¹ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 21.

3.2.7. Podmiot sprawozdawczy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Podmiotem sprawozdawczym jest podmiot gospodarczy, który z racji prowadzonej działalności oraz z racji gromadzenia i rozdysponowywania środków finansowych sporządza sprawozdanie finansowe ze swojej działalności. Termin ten może dotyczyć przedsiębiorstw, departamentów, ministerstw, agencji, jednostek budżetowych czy innych podmiotów sektora finansów publicznych. Podmiotem sprawozdawczym może być także grupa podmiotów gospodarczych, a więc na przykład cały sektor finansów publicznych³²².

W międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych zakres podmiotu sprawozdawczego³²³ dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmuje wszystkie jednostki sektora publicznego inne niż biznesowe jednostki rządowe³²⁴. Odnosząc tę zasadę do warunków polskich, można stwierdzić, że wykluczenie biznesowych jednostek rządowych oznacza, że podmiotem sprawozdawczym jest cały sektor finansów publicznych³²⁵. Do grupy biznesowych jednostek rządowych zaliczono te podmioty sektora publicznego, które prowadzą działalność gospodarczą na takich samych zasadach, jak podmioty prywatne lub charakter ich działalności nieznacznie odbiega od tych zasad, co jest związane na przykład z ich zobowiązaniami do świadczenia określonych dóbr i usług dla społeczeństwa bez opłaty lub po obniżonych cenach³²⁶. Wśród tego typu jednostek znajdują się instytucje finansowe, podmioty handlowe czy przedsiębiorstwa świadczące usługi publiczne³²⁷. Należy stwierdzić, że wykluczenie biznesowych jednostek rządowych ma swoje uzasadnienie w tym, że ze względu na specyfikę działalności tych podmiotów charakterystyczną dla podmiotów sektora prywatnego prowadzą one rachunkowość zgodnie z między-

³²² IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 15-17.

³²³ W międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych stosuje się także zamiennie pojęcie „podmiot ekonomiczny”. Por. IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, *Transition to the accrual basis of accounting, Guidance for Governments and Government Entities*, Second edition, International Federation of Accountants 2003, December 2003, s. 67.

³²⁴ <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb.htm>.

³²⁵ Pojęcie „sektor finansów publicznych” jest pojęciem węższym od pojęcia „sektor publiczny”. Różnica między zakresem podmiotowym tych pojęć wynika z faktu, że do podmiotów sektora finansów publicznych nie zalicza się przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego. Tak określony zakres podmiotów sektora finansów publicznych zawarty jest w ustawie o finansach publicznych oraz jest zbieżny z zakresem podmiotowym sektora „general government” stosowanym na potrzeby międzynarodowej statystyki finansowej i w rachunkach narodowych, a także z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

³²⁶ B. Wieliczko, op. cit., s. 18.

³²⁷ Przykładem biznesowej jednostki rządowej jest Miejskie Przedsiębiorstwo Komunikacyjne w Poznaniu świadczące usługi transportu publicznego, które funkcjonuje jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, lecz jego deficytowa działalność jest uzupełniana dopłatami z budżetu.

dowymi standardami sprawozdawczości finansowej wydawanymi przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości³²⁸, a nie w oparciu o międzynarodowe Standardy rachunkowości sektora finansów publicznych.

Ponadto należy dodać, że dla celów sporządzania sprawozdania finansowego podmiotem ekonomicznym jest grupa jednostek składająca się z jednostki macierzystej i wielu jednostek podrzędnych (kontrolowanych)³²⁹.

Można teraz wskazać najważniejsze koncepcje stosowane do określenia granic podmiotu sprawozdawczego³³⁰. Określenie granic podmiotu sprawozdawczego jest równoznaczne z określeniem podmiotów sektora finansów publicznych, których jednostkowe sprawozdania finansowe podlegają konsolidacji w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego całego sektora finansów publicznych. Według Międzynarodowej Rady Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych można w tej kwestii wskazać następujące koncepcje³³¹:

- 1) alokacji funduszy,
- 2) podporządkowania prawnego,
- 3) odpowiedzialności politycznej,
- 4) kontroli.

W podejściu funduszowym podmiot sprawozdawczy składa się z tych jednostek, które są wyposażane w środki pieniężne (fundusze) w wyniku uchwalonego budżetu. Innymi słowy podmiot sprawozdawczy jest tożsamy z budżetową jednostką sprawozdawczą. Wówczas rozliczenie podmiotu sprawozdawczego z odpowiedzialności za zarządzane zasoby oraz dostarczanie użytkownikom ważnych informacji dla podejmowania przez nich decyzji może być realizowane jedynie przez pokazanie zgodności wykonania budżetu z przyjętym wcześniej planem budżetowym. Trzeba jednakże dodać, że zastosowanie tego podejścia nie dostarczy kompletnych informacji o zasobach, działaniach i efektach działań podejmowanych przez sektor finansów publicznych. Podejście funduszowe jest oparte zatem na rachunkowości funduszy³³².

Drugim podejściem jest koncepcja podporządkowania prawnego. W tym podejściu wykorzystuje się podporządkowanie prawne do określenia jednostek podlegających konsolidacji.

³²⁸ B. Wieliczko, op. cit., s. 18.

³²⁹ Research Report, *IPSASs and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IPSASB, January 2005, s. 24

³³⁰ IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, op. cit., s. 16.

³³¹ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, op. cit., 10-14.

³³² Rachunkowość funduszy (ang. fund accounting), por. W. A. Nowak, *On a basis for international comparisons of governmental accounting systems*, w pracy zbiorowej: *Innovations in Governmental Accounting*, V. Montesinos, J. M. Vela, Kluwer Academic Publishers 2002, s. 43.

Trzecim podejściem jest podejście odpowiedzialności politycznej. W tym podejściu rząd raportuje o wszystkich działaniach i jednostkach, za które jest odpowiedzialny, niezależnie od podporządkowania prawnego czy struktury organizacyjnej.

Czwartym podejściem jest koncepcja sprawowania kontroli. W tym podejściu konsolidacji podlegają wszystkie jednostki i transakcje, które są pod kontrolą rządu. Chodzi tu jednak o kontrolę polegającą na własności zasobów majątkowych. Według tego podejścia jednostki podlegające konsolidacji obejmują wszystkie zasoby kontrolowane przez rząd, w tym także wszystkie zobowiązania tych jednostek.

Powyższe koncepcje określenia granic podmiotu sprawozdawczego nie wykluczają się nawzajem. Może mieć więc zastosowania konfiguracja, w której koncepcja podporządkowania prawnego będzie użyta na przykład równoległe z koncepcją kontroli. Ważne jest wskazanie w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6, że określenie jednostek zależnych odbywa się według zasady kontroli³³³. Według tego podejścia sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno obejmować te wszystkie podmioty sektora finansów publicznych, które są kontrolowane przez rząd, a kontrola ta charakteryzuje się własnością zasobów majątkowych.

Poza własnością zasobów majątkowych należy uwzględnić jeszcze dwa elementy, które muszą wystąpić równocześnie, aby można było stwierdzić, że jeden podmiot gospodarczy kontroluje drugi podmiot gospodarczy³³⁴. Są to:

- 1) władza wyrażająca się możliwością wpływania podmiotu kontrolującego na politykę finansową i operacyjną jednostki podrzędnej,
- 2) korzyści, stanowiące możliwość czerpania zysków z działań jednostki podrzędnej³³⁵.

Jeżeli podmiot gospodarczy nadrzędny ma na przykład możliwość wyboru lub usunięcia większości członków ciała rządzącego podmiotu gospodarczego podrzędnego oraz ma możliwość rozwiązania innego podmiotu gospodarczego i jednocześnie partycypuje w zyskach podmiotu gospodarczego podrzędnego występuje relacja kontroli według międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6. Wówczas jednostka kontrolująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym zawiera sprawozdanie jednostkowe podmiotu kontrolowanego/ podmiotów kontrolowanych.

³³³ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6, *IPSAS 6 - Consolidated and separate financial statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, par. 12-14.

³³⁴ IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, op. cit., s. 68.

³³⁵ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6, op. cit., par. 28.

Ponadto istotną kwestię stanowi określenie podmiotu gospodarczego odpowiedzialnego za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz podmiotu gospodarczego, który sporządzi i opublikuje sprawozdanie finansowe. W związku z tym należy przyjąć, że podmiotem gospodarczym odpowiedzialnym za sporządzenie sprawozdania finansowego będzie rząd, który za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych realizuje określone funkcje. Podmiotem, który sporządzi i opublikuje sprawozdanie finansowe powinno być natomiast właściwe ministerstwo lub departament odpowiedzialny za finanse państwa.

3.2.8. Procedura konsolidacyjna

Proces konsolidacji polega na zespoleniu sporządzonych przez podmioty gospodarcze konsolidowane jednostkowych sprawozdań finansowych w jedno sprawozdanie finansowe. Omawiany proces konsolidacji wymaga jednak wyeliminowania skutków wzajemnych transakcji między podmiotami konsolidowanymi oraz przepływów finansowych, jak i ewentualnych powiązań kapitałowych. Są to procedury właściwe procesowi tworzenia łącznych, zbiorczych sprawozdań finansowych jednostek wielozakładowych czy skonsolidowanych sprawozdań finansowych dla grup kapitałowych.

Ze względu na charakter i kierunek powiązań podmiot sprawozdawczy jest utożsamiany z podmiotem dominującym, a więc taką jednostką, która kontroluje inne jednostki za pośrednictwem oddziaływania kapitałowo-finansowego, wyznaczając i sterując bieżącą polityką operacyjną i finansową jednostek sobie podporządkowanych, umownego i statutowego oraz personalnego. Ma ona uprawnienia do powoływania i odwoływania kierownictwa podporządkowanych jednostek, a przez to również wyznaczając i sterując operacyjnie i finansowo działalnością podległych podmiotów gospodarczych.

Zaletą sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest fakt, że będzie to obraz pozycji finansowej całego sektora.

Kiedy ma zastosowanie konsolidacja pełna, to należy szczególnie zwrócić uwagę między innymi na następujące kwestie³³⁶:

1) należy upewnić się, że polityka rachunkowości wszystkich konsolidowanych podmiotów gospodarczych jest jednolita (spójna), a jeżeli tak nie jest to powinno się zagwarantować, że zostaną dokonane odpowiednie korekty w trakcie procesu konsolidacji,

³³⁶ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 18.

- 2) należy upewnić się, czy okres sprawozdawczy sprawozdań jednostkowych jest taki sam,
- 3) należy wyeliminować wszystkie wzajemne transakcje (na przykład wyeliminować udzielone wzajemnie pożyczki czy wzajemną sprzedaż dóbr i usług),
- 4) w celu dokonania konsolidacji trzeba opracować system zbierania jednostkowych sprawozdań finansowych od jednostek kontrolowanych, aby proces ten przebiegał sprawnie³³⁷.

Orme and Smith wymieniają dwa istotne warunki skutecznej konsolidacji jednostkowych sprawozdań podmiotów objętych konsolidacją³³⁸.

Po pierwsze, skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone na określonym stopniu ogólności. Oznacza to, że w sprawozdaniu powinny być zawarte wszystkie najważniejsze podmioty konsolidowane i transakcje (zdarzenia gospodarcze) mające wpływ na obraz majątkowy i finansowy podmiotu sprawozdawczego. Po drugie, wszystkie podmioty konsolidowane muszą stosować taki sam system rachunkowości (konwencja pomiarowa, polityka rachunkowości, zasady rachunkowości).

Niewątpliwie należy znaleźć właściwe rozwiązanie w celu sporządzenia sprawozdania finansowego gdy podmioty konsolidowane stosują odmienne konwencje pomiarowe (na przykład zmodyfikowaną konwencję kasową i zmodyfikowaną konwencję memoriałową). W takiej sytuacji można zastosować następujące rozwiązania:

- 1) wymagać od wszystkich podmiotów konsolidowanych stosowania tej samej konwencji memoriałowej (zapropionować adopcję),
- 2) ewentualnie zezwolić na stosowanie odmiennej konwencji pomiarowej, lecz dokonać właściwych korekt w celu uzyskania porównywalnego sprawozdania jednostkowego,
- 3) przygotować skonsolidowane sprawozdanie finansowe na podstawie konwencji prostszej (niższej w hierarchii względem pojemności informacyjnej), lecz spróbować odrębnie w notach wyjaśniających przedstawić dodatkową informację³³⁹,
- 4) skonsolidować sprawozdania podmiotów stosujących tę samą konwencję pomiarową, a pozostałe sprawozdania jednostkowe wykazać oddzielnie³⁴⁰,
- 5) przedstawić zbiorczą informację o wszystkich konsolidowanych podmiotach bez dokonywania konsolidacji.

W literaturze przedmiotu można spotkać określone techniki konsolidacji sprawozdań jednostkowych, do których można zaliczyć między innymi takie metody, jak:

- metodę proporcjonalną (line-by-line),

³³⁷ IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, op. cit., s. 71 i 72.

³³⁸ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, op. cit., s. 26.

³³⁹ Ibidem, op. cit., s. 4.

³⁴⁰ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 18.

- metodę praw własności,
- metodę pełną³⁴¹.

Z punktu widzenia niniejszej rozprawy należy zwrócić uwagę na fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6 i 7³⁴² wymagają zastosowania metody proporcjonalnej³⁴³ w procesie konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych konsolidowanych³⁴⁴.

3.2.9. Okres sprawozdawczy i data sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Zgodnie z międzynarodowym standardem rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1³⁴⁵ sprawozdanie finansowe sporządza się co najmniej za okresy roczne. Jeśli dzień bilansowy podmiotu gospodarczego ulegnie zmianie i sprawozdanie finansowe jest prezentowane za okres dłuższy lub krótszy od jednego roku, podmiot gospodarczy, poza podaniem okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ujawnia także:

- 1) przyczynę, dla której stosowany jest dłuższy lub krótszy okres,
- 2) fakt, że dane porównawcze w rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych i informacji dodatkowej nie są całkowicie porównywalne.

Zwykle sprawozdanie finansowe jest sporządzane za okres trwający pełny rok. Ze względów praktycznych niektóre podmioty gospodarcze wolą jednak sporządzać sprawozdania za okres 52 tygodni. Standard nie zakazuje takiej praktyki, ponieważ jest mało prawdopodobne, aby takie sprawozdanie istotnie odbiegało od sprawozdania finansowego, które obejmowałoby okres jednego roku.

W pewnych okolicznościach podmiot sprawozdawczy może wybrać inną datę, na którą sporządza się sprawozdanie w związku z dostosowaniem sprawozdania do porównywalności z określonym cyklem budżetowym w danym państwie.

³⁴¹ IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, appendix 2 – Glossary Of Terms, s. 23.

³⁴² Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6, op. cit., pkt. 43.

³⁴³ Metoda proporcjonalna (ang. line by line).

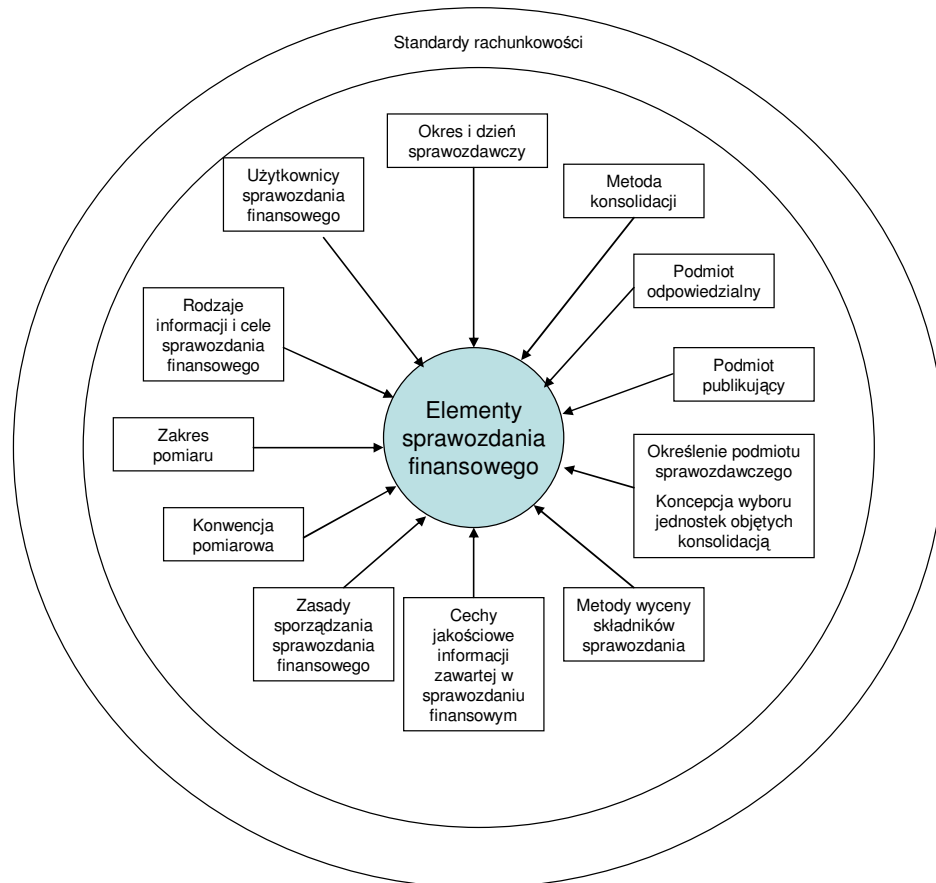
³⁴⁴ W odniesieniu jednak do inwestycji w podmioty stowarzyszone sugerowana jest metoda praw własności, Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 7, *IPSAS 7 - Investments in associates*, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009.

³⁴⁵ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 66-68.

3.2.10. Zależności między zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

W poprzednim punkcie omówiono zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Należy mieć jednak na uwadze to, że modyfikowanie zmiennych w modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego ma wpływ na ostateczny układ sprawozdania finansowego. Na schemacie 8 przedstawiono graficznie wpływ zmiennych na układ skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Schemat 8 Wpływ zmiennych modelu na układ skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych



Źródło: Opracowanie własne.

Powyższy schemat ujmuje w centralnym punkcie elementy sprawozdania finansowego, które wcześniej zdefiniowano jako bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w aktywach netto oraz noty objaśniające do sprawozdania

finansowego. Stwierdzono, że wszystkie zmienne modelu mają wpływ na te elementy sprawozdania finansowego. Ponadto stwierdzono, że na kształt wszystkich zmiennych wraz z elementami sprawozdania finansowego mają wpływ regulacje międzynarodowe w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych.

Ponadto ustalono, że na układ i zawartość informacyjną elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych mają wpływ:

- 1) użytkownicy sprawozdania przez zgłaszane przez nich potrzeby informacyjne,
- 2) określenie celu sprawozdania finansowego przez określenie rodzajów informacji, które mają być zawarte w sprawozdaniu,
- 3) zdefiniowany zakres pomiaru danych przez wykazanie w sprawozdaniu odpowiednio środków pieniężnych lub krótkoterminowych (bieżących) zasobów finansowych lub krótkoterminowych i długoterminowych (globalnych) zasobów finansowych lub zasobów ekonomicznych (finansowych i niefinansowych),
- 4) przyjęta konwencja pomiarowa przez uwzględnienie poza zakresem pomiaru danych także techniki pomiaru danych, czyli zasad kasowej lub memoriałowej,
- 5) przyjęte powszechnie zasady sporządzania sprawozdania przez ich wpływ na jakość informacji zawartej w sprawozdaniu,
- 6) przyjęte cechy jakościowe informacji zawarte w sprawozdaniu przez ich wpływ na jakość informacji zawartej w sprawozdaniu,
- 7) przyjęte metody wyceny składników sprawozdania przez ich wpływ na rzetelny i wierny obraz informacji zawartych w sprawozdaniu,
- 8) określenie podmiotu sprawozdawczego wraz z koncepcją wyboru jednostek objętych konsolidacją przez:
 - a) specyfikę i rodzaje składników majątku podmiotów objętych konsolidowaniem,
 - b) skalę wielkości podmiotów objętych konsolidowaniem,
 - c) zakres danych zawartych w elementach sprawozdania finansowego,
- 9) podmiot publikujący³⁴⁶ sprawozdanie przez
 - a) opracowanie układu not objaśniających (które nie mogą być w pełni uregulowane),
 - b) ostateczną przejrzystość i jakość informacji zawartych w sprawozdaniu,
- 10) podmiot odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania przez uchwalenie regulacji prawnych,

³⁴⁶ Nie wszystko można uregulować prawnie. Wiele aspektów tworzenia sprawozdania finansowego pozostawia się w gestii podmiotu sporządzającego. W regulacjach prawnych określa się jedynie ogólne wytyczne.

11) przyjęta metoda konsolidacji sprawozdań objętych konsolidacją przez założenia metody konsolidacji w zakresie łączenie, a także uwzględniania bądź nie uwzględniania określonych pozycji sprawozdań,

12) przyjęty okres i dzień sprawozdawczy przez zakres czasowy danych prezentowanych w sprawozdaniu.

Ponadto autor jest świadomy faktu, że niektóre zmienne mają także wpływ na inne zmienne niż elementy sprawozdania finansowego. Tak więc z całą pewnością między przedmiotowymi zmiennymi istnieją określone zależności, w tym oddziaływania wzajemne. Oddziaływania te, także wzajemne, przedstawiono w tabeli 10.

Tabela 10 Oddziaływania między zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Wyszczególnienie	użytkownicy sprawozdania	cel sprawozdania	zakres pomiaru danych	konwencja pomiarowa	zasady sporządzania sprawozdania	cechy jakościowe informacji	metody wyceny składników	podmiot sprawozdawczy	podmiot publikujący sprawozdanie	podmiot odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania	metoda konsolidacji	okres i dzień sprawozdawczy	elementy sprawozdania
użytkownicy sprawozdania													
cel sprawozdania													
zakres pomiaru danych													
konwencja pomiarowa													
zasady sporządzania sprawozdania													
cechy jakościowe informacji													
metody wyceny składników sprawozdania													
podmiot sprawozdawczy													
podmiot publikujący sprawozdanie													
podmiot odpowiedzialny													
metoda konsolidacji													
okres i dzień sprawozdawczy													
elementy sprawozdania													

Źródło: Opracowanie własne.

3.3. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych

W związku z opracowaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce należy sprawdzić, czy na świecie obowiązują obecnie standardy w zakresie sporządzania takiego sprawozdania.

Postępująca globalizacja na świecie jest procesem integrowania się coraz większej liczby krajowych gospodarek. Dzięki temu powstaje ogólnoswiatowy system ekonomiczny o dużej współzależności i znaczących skutkach działań podejmowanych nawet w odległych państwach³⁴⁷. Złożoność procesu globalizacji, a w tym także rozszerzanie się międzynarodowych powiązań gospodarczych ma m.in. wpływ na merytoryczną i metodologiczną problematykę rachunkowości. W różnych państwach istnieją obecnie odmienne wewnętrzne systemy rachunkowości, które są regulowane przez specyficzne dla danego państwa prawo. W aspekcie tym pojawia się szereg problemów związanych z porównywalnością, interpretacją i analizą informacji, której źródłem jest system rachunkowości. W takich warunkach niezwykle istotna jest harmonizacja regulacji prawnych w zakresie rachunkowości w skali międzynarodowej, co poprawi komunikowanie się organizacji gospodarczych i instytucji publicznych.

Pod koniec XX wieku można zaobserwować światowe tendencje do tworzenia międzynarodowych standardów rachunkowości. Dotyczy to zarówno sektora prywatnego, jak i sektora finansów publicznych. Pierwsze na świecie próby opracowania międzynarodowych standardów rachunkowości dla sektora prywatnego podjął w 1987 roku Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości³⁴⁸ we współpracy z Międzynarodową Organizacją Komisji Papierów Wartościowych³⁴⁹. W roku 2000 miała miejsce prezentacja trzydziestu podstawowych międzynarodowych standardów rachunkowości dla kapitałowych spółek ponadnarodowych przedkładających swoje sprawozdania finansowe na giełdach zagranicznych³⁵⁰. Równoległe tj. na przełomie lat 1980/1990 rozpoczęto prace zmierzające do sformułowania międzynarodowych standardów rachunkowości dla sektora finansów publicznych, a pierwsze ich wzorce ogłoszono w roku 2000.

³⁴⁷ Por. E. Hellich, op. cit., s. 199.

³⁴⁸ Komitet Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standard Committee, w skrócie IASC) przekształcono w roku 2001 w Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. International Accounting Standards Board, w skrócie IASB).

³⁴⁹ Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (ang. International Organization Of Securities Commission, w skrócie IOSCO).

³⁵⁰ Por. J. Kogut, *Rola międzynarodowych standardów rachunkowości w globalnej harmonizacji rachunkowości, Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Materiały konferencyjne, Gdańsk 2002, s. 259.

Obecnie na świecie istnieją trzy podstawowe organizacje o charakterze międzynarodowym³⁵¹, które opracowują standardy dla sektora finansów publicznych. Tabela 11 przedstawia te organizacje³⁵². Zakres merytoryczny standaryzacji dotyczy następujących obszarów tematycznych³⁵³:

- 1) sprawozdawczość finansowa i rachunkowość sektora publicznego,
- 2) audyt w sektorze publicznych, zarówno zewnętrzny jak i wewnętrzny,
- 3) kontrola wewnętrzna.

Tabela 11 Obszary tworzonych standardów rachunkowości według organizacji międzynarodowych

Organizacja	Sprawozdawczość finansowa i rachunkowość	Audyt zewnętrzny	Audyt wewnętrzny	Kontrola wewnętrzna
IFAC PSC (IPSASB)	√	√		√
INTOSAI		√		√
IIA			√	√

Źródło: Opracowano na podstawie Meherji Madan, Public Expenditure and Financial Accountability Program (PEFA) Secretariat, Overview of International Public Sector Standards in Accounting, Auditing and Internal Control, s. 4.

Z tabeli 11 wynika, że organizacją, która podejmuje największe spektrum działań w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych jest Międzynarodowa Federacja Księgowych. Standardy tworzone przez tę organizację obejmują sprawozdawczość finansową i rachunkowość, audyt zewnętrzny i wewnętrzny oraz kontrolę wewnętrzną. Kolejną organizacją jest Światowa Organizacja zrzeszająca Najwyższe Urzędy Kontroli³⁵⁴, która pełni

³⁵¹ M. Madan, *Public Expenditure and Financial Accountability Program (PEFA) Secretariat, Overview of International Public Sector Standards in Accounting, Auditing and Internal Control*, s. 4.

³⁵² M. Madan, *Overview of international public sector standards in accounting, auditing and internal control*, PEFA Public Expenditure & Financial Accountability, <http://www.pefa.org/Documents.htm>, 2003, s. 3.

³⁵³ Poza tym funkcjonują także inne organizacje, których standardy w mniejszym zakresie mają zastosowanie do sektora publicznego. Należy do nich zaliczyć na przykład COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) czy CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy).

³⁵⁴ Światowa Organizacja zrzeszająca Najwyższe Urzędy Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions, w skrócie INTOSAI).

główną rolę w przeprowadzaniu audytów³⁵⁵ podmiotów sektora finansów publicznych, a także w promocji rachunkowości zarządczej i koncepcji odpowiedzialności w wielu państwach. Z kolei Instytut Audytorów Wewnętrznych³⁵⁶ jest międzynarodową profesjonalną organizacją promującą i rozwijającą zasady audytu wewnętrznego³⁵⁷.

Międzynarodowa Federacja Księgowych powstała w roku 1977 w Niemczech w Monachium podczas jedenastego Światowego Kongresu Rachunkowości³⁵⁸. Jest to organizacja zrzeszająca narodowe profesjonalne organizacje księgowe, a także wyspecjalizowane grupy zajmujące się księgowością zawodowo. Obecnie w skład tej organizacji wchodzi 163 organizacje członkowskie ze 119 państw (w tym z Polski), reprezentujących ponad dwa i pół miliona księgowych. W związku z wielkim zapotrzebowaniem na spójne zasady rachunkowości sektora finansów publicznych, organizacja ta utworzyła w roku 1986 Komitet Sektora Finansów Publicznych³⁵⁹. W latach 1986-1996 ten Komitet publikował przewodniki, studia i opracowania okazjonalne, a w roku 1996 opublikował ważny dokument dotyczący sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych „Study 11 Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices”. W sierpniu 1997 roku Komitet rozpoczął program opracowywania standardów dla sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych na poziomie lokalnym, stanowym i narodowym. Następnie w latach 1997-2002 Komitet Sektora Finansów Publicznych opublikował 20 międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, które do dziś są uważane za kluczowy element inicjatyw zmierzających do zwiększenia przejrzystości i wiarygodności rządów. W latach 2003-2008 opublikowano kolejnych 6 standardów³⁶⁰.

W listopadzie 2004 roku Międzynarodowa Federacja Księgowych zaakceptowała zmianę nazwy Komitetu Sektora Finansów Publicznych na Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych. Zadaniem Rady jest obecnie reagowanie – w sposób skoordynowany w skali całego świata dla osób i organizacji zaangażowanych w sprawozdawczość finansową sektora finansów publicznych, rachunkowość i audyt. Jej

³⁵⁵ INTOSAI przyjęło dokument „Guidelines on Auditing Precepts”, nazywany „Lima Declaration”, który to dokument jest źródłem zasad dla SAI. Ponadto INTOSAI opublikowało zewnętrzne standardy rewizji finansowej (external Auditing Standards) oraz „Guidelines for Internal Control Standards”, a także inne przewodniki dotyczące aspektów rewizji finansowej w sektorze publicznym. INTOSAI opublikowało też „Code of Ethics”.

³⁵⁶ Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. the Institute of Internal Auditors, w skrócie IIA).

³⁵⁷ IIA opublikowało „Practices Framework” zawierającą podstawowe standardy etyki. Zasady te dotyczą zarówno sektora prywatnego jak i sektora publicznego.

³⁵⁸ Obecnie siedziba tej organizacji znajduje się w Nowym Jorku w Stanach Zjednoczonych.

³⁵⁹ Komitet Sektora Finansów Publicznych (ang. Public Sector Committee, w skrócie PSC of IFAC).

³⁶⁰ R. Jones, M. Pendlebury, op. cit., s. 147-153.

celem jest wypracowanie podstawowego zestawu standardów rachunkowości dla sektora finansów publicznych.

Charakterystyczne dla działań podejmowanych przez Radę w procesie tworzenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jest otwartość na wszelkie sugestie i propozycje dotyczące kształtu standardów płynące od zainteresowanych organizacji z całego świata. Rada usilnie zachęca agencje i podmioty sektora finansów publicznych do przyjęcia standardów oraz aktywnego udziału w procesie ich rozwoju w ramach ogólnoświatowego procesu konwergencji i harmonizacji. Celem Rady jest służyć interesowi publicznemu przez rozwój najwyższej jakości standardów sprawozdawczości finansowej dla sektora finansów publicznych, a także ułatwianie uzyskania zgodności między narodowymi i międzynarodowymi standardami, tak aby poprawić jakość i uzyskać jednolitość sprawozdań finansowych w skali świata dla sektora finansów publicznych³⁶¹. Pozostałe obszary to rewizja finansowa, edukacja, etyka – „International code of ethics”³⁶², rachunkowość finansowa i zarządcza oraz technologia informacyjna³⁶³.

Do końca roku 2008 Rada opublikowała 26 międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Bieżący stan międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zaprezentowano w tabeli 12.

Opracowując międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych Rada przyjęła założenie, że powinny one umożliwić porównanie sektora prywatnego z sektorem finansów publicznych. Z związku z tym za bazę opracowywania tych standardów przyjęto międzynarodowe standardy rachunkowości dla sektora prywatnego³⁶⁴. Według raportu z maja 2006 roku „Report to General Assembly A/60/846/Add.3”³⁶⁵, blisko dwie trzecie standardów jest zgodnych (spójnych) z międzynarodowymi standardami rachunkowości dla sektora prywatnego. W pozostałej jednej trzeciej należało standardy te dostosować do specyficznych rozwiązań występujących w sektorze publicznym. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych, które są zgodne z IFRS utrzymują wymagania, strukturę i tekst przejęte od IFRS, chyba że jest jakiś obszar specyficzny dla sektora publicznego i występuje wtedy odstępstwo³⁶⁶.

³⁶¹ 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, op. cit., s. 16.

³⁶² This code sets standards of integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality, professional behavior and technical standards for professional accountants.

³⁶³ <http://www.ifac.org/Members/SignedIn.tmpl>

³⁶⁴ Międzynarodowe standardy rachunkowości (ang. International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards, w skrócie IAS/IFRS).

³⁶⁵ Report to General Assembly A/60/846/Add. 3, May 12 2006, s. 12.

³⁶⁶ G. Grossi, *Public sector accounting and budgeting reforms in Europe, Public Accounting and Governance* – Course for doctoral student, Department of Business and Social Studies Siena University, Estonia 2006, s. 37.

Tabela 12 Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych

IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	MSRSP 1	Prezentacja sprawozdań finansowych
IPSAS 2	Cash Flow Statements	MSRSP 2	Sprawozdania z przepływów środków pieniężnych
IPSAS 3	Accounting Policies, Changing in Accounting Estimates and Errors	MSRSP 3	Zasady rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	MSRSP 4	Skutki zmian stop procentowych w wymianie z zagranicą
IPSAS 5	Borrowing Costs	MSRSP 5	Koszty długu
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	MSRSP 6	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe
IPSAS 7	Investments in Associates	MSRSP 7	Inwestycje w jednostki stowarzyszone
IPSAS 8	Interests in Joint Ventures	MSRSP 8	Zaangażowań w joint venture
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	MSRSP 9	Przychody z transakcji wymiany
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	MSRSP 10	Sprawozdawczość finansowa w gospodarkach hiperinflacyjnych
IPSAS 11	Construction Contracts	MSRSP 11	Kontrakty o roboty budowlane
IPSAS 12	Inventories	MSRSP 12	Zapasy
IPSAS 13	Leases	MSRSP 13	Najem, dzierżawa, leasing
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	MSRSP 14	Zdarzenia po dacie raportu
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	MSRSP 15	Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja
IPSAS 16	Investment Property	MSRSP 16	Nieruchomości lokacyjne i zarobkujące na zasadach komercyjnych
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	MSRSP 17	Środki trwałe w prowadzeniu działalności
IPSAS 18	Segment Reporting	MSRSP 18	Sprawozdawczość segmentów
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	MSRSP 19	Zabezpieczenia, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
IPSAS 20	Related Party Disclosures	MSRSP 20	Ujawnienia wymagane od stron powiązanych
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets	MSRSP 21	Utrata wartości aktywów
IPSAS 22	Disclosure of Information about the General Government Sector	MSRSP 22	Ujawnianie informacji o generalnym sektorze rządowym
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	MSRSP 23	Dochody z podatków i transferów
IPSAS 24	Presentation on Budget Information in Financial Statements	MSRSP 24	Prezentacja informacji budżetowych w sprawozdaniach finansowych
IPSAS 25	Employee Benefits	MSRSP 25	Świadczenia pracownicze
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	MSRSP 26	Utrata wartości aktywów
Cash basis IPSAS	Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting	Cash basis IPSAS	Sprawozdawczość finansowa według kasowej konwencji rachunkowości

Źródło: Opracowano na podstawie 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements.

Odstępstwa od odpowiednika IFRS pojawiają się, jeśli wymagania terminologiczne w IFRS są niewłaściwe dla sektora publicznego, lub gdy włączenie dodatkowych pojęć bądź przykładów jest niezbędne, aby ilustrować pewne wymagania w kontekście sektora publicznego. Różnice między międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych i ich odpowiednikami, czyli międzynarodowymi standardami rachunkowości (międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej) są określone na końcu każdego międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych w części zatytułowanej „Comparison with IFRS”.

Ponadto warto zauważyć, że zmierza się do usankcjonowania stosowania w sektorze publicznym pełnego memoriału jako bazy pomiarowej i memoriałowego „biznesowego” modelu sprawozdawczego. Tym samym praktyka regulacji rachunkowości raczej definitywnie kończy akademicką debatę na temat możliwości i celowości stosowania memoriału i biznesowego modelu sprawozdawczego w tym sektorze³⁶⁷. Jednakże dla rządów, których systemy rachunkowości funkcjonują opierając się na metodzie kasowej w styczniu 2003 roku Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych opublikowała dokument „Financial Reporting under the cash basis of accounting” (Cash basis IPSASs)³⁶⁸.

Poza tym trwają prace nad harmonizacją międzynarodowych standardów rachunkowości sektora Finansów publicznych ze standardami statystycznej sprawozdawczości narodowej³⁶⁹. W tym celu powołano do życia Organizację Do Spraw Harmonizacji Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych³⁷⁰. Chodzi tu o zgodność standardów z następującymi systemami rachunków narodowych³⁷¹:

- 1993 SNA – System of National Accounts³⁷²
- 1995 ESA - European System of Accounts³⁷³
- GFSM 2001 – Government Finance Statistics Manual³⁷⁴.

³⁶⁷ W. A. Nowak, *Ponadkrajowa regulacja rachunkowości sektora publicznego*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Gierusza, *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002, Materiały konferencyjne, s. 384.

³⁶⁸ <http://www.ifac.org/PublicSector/>.

³⁶⁹ Wiele cennych informacji na ten temat zawarto w: IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, op. cit., s. 187-198.

³⁷⁰ Organizacja do spraw Harmonizacji Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych (ang. Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting, w skrócie TFHPSA).

³⁷¹ Research Report, *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IFAC IPSASB January 2005, s. 27.

³⁷² 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, op. cit., s. 5.

³⁷³ Zastosowanie tego systemu rachunków narodowych wymagane jest od Polski w rozliczeniach z Unią Europejską.

Ponadto obecnie Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych pracuje nad opublikowaniem „IPSASB Public Sector Conceptual Framework”³⁷⁵.

Rada sądzi, że przyjęcie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych wraz z ujawnieniem zgodności z nimi doprowadzi do znaczącej poprawy jakości sporządzania sprawozdań finansowych podmiotów w sektorze finansów publicznych³⁷⁶. To z kolei doprowadzi do umożliwienia podejmowania lepszych decyzji w oparciu o lepszą informację i w ten sposób zwiększy się przejrzystość finansów oraz odpowiedzialność³⁷⁷.

Jak już stwierdzono w punkcie 1.2.4 międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych stosuje się do podmiotów innych niż działające na własny rachunek przedsiębiorstwa³⁷⁸, więc odnoszą się do sektora finansów publicznych, a nie do całego sektora publicznego.

Ponadto międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych nie zastępują automatycznie krajowych norm i przepisów rachunkowości sektora publicznego. Może się to stać jedynie wówczas, gdy suwerenne władze danego państwa tak postanowią. Innym możliwym wariantem jest wykorzystanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przez władze państwowe - bądź inne autorytatywne organa stanowiące - przy formułowaniu nowych standardów i przepisów bądź przy modernizacji przepisów i standardów istniejących. Komitet Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Rachunkowców usilnie zachęca do adopcji międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, a co najmniej do harmonizacji z nimi krajowych norm rachunkowości i sprawozdawczości sektora publicznego. Komitet Sektora Publicznego Międzynarodowej Federacji Rachunkowców stoi na stanowisku, że uznanie i wsparcie ze strony zainteresowanych w poszczególnych państwach jest niezbędnym warunkiem sukcesu międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Jest przy tym przekonany, że adopcja tych standardów i deklarowanie zgodności z nimi, będą przyczyniać się do wprowadzania w sektorze publicznym szeroko dostępnej, rzetelnej, wszechstronnej i zrozumiałej sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia oraz do znaczącej

³⁷⁴ Research Report, *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) ...*, op. cit., s. 27.

³⁷⁵ IFAC Document, *Convergence of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) with International Financial Reporting Standards (IFRSs) – Current Status – September 2005*, IFAC 2005, s. 2.

³⁷⁶ Conceptual Framework Project, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, IFAC IPSASB Meeting, Agenda Paper 7.4.1, March 2007 – Accra, Ghana, s. 29.

³⁷⁷ 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, op. cit., s.20.

³⁷⁸ W międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych podano pełną definicję "rządowego przedsiębiorstwa zarobkowego" (Government Business Enterprise). W ogólności przez przedsiębiorstwo rozumie się organizację, której celem jest osiągnięcie korzyści ekonomicznych dla właściciela.

poprawy jakości sprawozdawczości istniejącej. To z kolei ma umożliwiać pełniejszą ocenę decyzji rządów co do alokacji zasobów, a tym samym do zwiększenia przejrzystości, otwartości i odpowiedzialności władz publicznych.

Z punktu widzenia naszego państwa, międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mają potencjalnie duże znaczenie praktyczne. Wobec wieloletniego stosowania w polskim sektorze finansów publicznych memoriałowej bazy ewidencyjnej, ich ewentualna implementacja będzie stosunkowo prosta, gdyż dotyczyć będzie głównie modelu sprawozdawczego. Realizacja tego celu wymaga przetłumaczenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych na język polski. Szczególną wagę należałoby przypisać jakości tego tłumaczenia. Celem powinien być przekład treści na treść, a nie słów na słowa³⁷⁹.

Wszystkie elementy polityki rachunkowości przedstawione w rozdziale II mają nadrzędny charakter względem sprawozdania finansowego. To znaczy trzeba te elementy polityki zdefiniować i zebrać w określonym dokumencie, który będzie określał system rachunkowości. Ponieważ w Europie usilnie i powszechnie dąży się do wprowadzenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, przeto myśląc o wprowadzeniu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce trzeba brać te standardy pod uwagę, a najlepiej byłoby gdyby je wdrożono.

Według danych IFAC PSC z września 2007 roku państwa, które są w trakcie wdrażania tych standardów są następujące³⁸⁰: Afganistan, Albania, Algieria, Argentyna, Armenia, Azerbejdżan, Bangladesz, Barbados, Kambodża, Cayman Islands, Chiny, Cypr, Wschodnia i Południowa Afryka, East Timor, Salwador, Fidżi, Francja, Gambia, Ghana, Węgry, India, Indonezja, Izrael, Jamajka, Kazakstan, Lao, Litwa, Łotwa, Liban, Macedonia, Maldives, Malezja, Mongolia, Moroko, Nepal, Holandia, Nigeria, Norwegia, Pakistan, Peru, Filipiny, Rumunia, Rosja, Słowacja, Hiszpania, Sri Lanka, Szwajcaria, Uganda, Ukraina, Urugwaj, Wietnam, Zambia³⁸¹.

Z powyższego zestawienia wynika, że wśród 27 państw Unii Europejskiej, do której należy także Polska, 9 z nich wdraża międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych³⁸². Należy do nich zaliczyć Cypr³⁸³, Francję, Węgry, Litwę, Łotwę, Holandię,

³⁷⁹ W. A. Nowak, *Ponadkrajowa regulacja ...*, op. cit., s. 386 i 387.

³⁸⁰ Można z tego wnioskować, że prawdopodobnie jest więcej państw, które planują wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, lecz nie ma wyspecjalizowanej organizacji, która zajmowałaby się zbieraniem takich informacji.

³⁸¹ IFAC PSC, *IPSAS adoption by Governments*, op. cit., s. 45.

³⁸² Por. K. Luder, R. Jones, *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Pricewaterhousecoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft 2005, s. 76.

Rumunię, Słowację i Hiszpanię³⁸⁴. Poza tym wśród pozostałych państw europejskich standardy te wdraża się w Norwegii, Szwajcarii, na Ukrainie. Są one także wdrażane w Rosji.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że żadne państwo nie sporządziło jeszcze sprawozdania w pełni zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych, więc nie można zaczerpnąć dokładnego wzoru sprawozdań i ich porównać. Istnieje jednak kilka organizacji, które sporządzają obecnie sprawozdanie finansowe według tych standardów³⁸⁵. Do organizacji, które sporządzają swoje sprawozdania finansowe zgodnie z tymi standardami należy zaliczyć Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju³⁸⁶ i Komisję Europejską³⁸⁷. Z dużym prawdopodobieństwem można stwierdzić, że za rok 2007 swoje sprawozdanie opublikuje również NATO³⁸⁸.

Podsumowując należy stwierdzić, że w Polsce należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych.

3.4. Sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych

W procesie tworzenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego dla Polski przydatne może być uwzględnienie podejścia innych państw do przedstawionych powyżej zagadnień w postaci zmiennych modelu.

Na świecie niewiele jest państw, które sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, a ponadto są to jedynie państwa pozaeuropejskie. Do państw tych można zaliczyć Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię i Nową Zelandię.

Jeżeli chodzi z kolei o państwa europejskie to w przeprowadzonych w roku 2003 badaniach stanu sprawozdawczości sektora finansów publicznych w wybranych państwach Europy przez K. Lüdera i R. Jonesa stwierdzono, że żadne państwo europejskie nie sporządza obecnie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Trwają jed-

³⁸³ Wdrożenie standardu IPSAS cash basis accounting standards

³⁸⁴ IFAC PSC, *IPSAS adoption by Governments*, op. cit., s. 1-4.

³⁸⁵ Report to General Assembly, op. cit., s. 89.

³⁸⁶ Budget Committee, *Financial Statement of the Organization for Economic Co-operation and Development* as at 31 december 2006, BC(2007)12REV1, 12 march 2007, s. 72.

³⁸⁷ Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, op.cit., s. 81-82.

³⁸⁸ International Board of Auditors for NATO, *Annual Activities Report 2005*, Document IBA-M(2006)1, 31 March 2006, s. 5.

nakże prace nad takimi projektami³⁸⁹. Do państw, w których prace te są najbardziej zaawansowane zaliczono Wielką Brytanię, Szwajcarię, Hiszpanię, Francję, Finlandię oraz Szwecję.

W związku z tym, poszukując wzoru dla opracowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych dla Polski, dokonano oceny sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych występujących w takich państwach jak³⁹⁰:

- 1) Stanach Zjednoczonych³⁹¹,
- 2) Kanadzie³⁹²,
- 3) Australii³⁹³,
- 4) Nowej Zelandii³⁹⁴.

W badaniach nie uwzględniono państw europejskich, ponieważ, jak już wspomniano, żadne z tych państw nie sporządziło jeszcze takiego sprawozdania finansowego. Najbardziej zaawansowane prace trwają w Wielkiej Brytanii. W tym państwie po raz pierwszy zostanie sporządzone skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych za lata 2006-2007³⁹⁵. WGA stanowi system rachunkowości memoriałowej³⁹⁶ dla całego sektora publicznego³⁹⁷.

Ponadto analizie poddano wytyczne w sprawie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zawarte w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych opracowanych i opublikowanych przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych.

³⁸⁹ K. Lüder, R. Jones, *Reforma rachunkowości budżetowej ...*, op. cit., s. 21-25.

³⁹⁰ Podobne badania przeprowadzili także M. DEES, P. Neelissen. M. Dees, P. Neelissen, *Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government*, INTOSAI – Technical Article, International Journal of Auditing – January 2004, s. 1. Przeprowadzili oni analizę sprawozdawczości sektora finansów publicznych w pięciu państwach, do których zaliczyli (1) Nową Zelandię, (2) Australię, (3) Wielką Brytanię, (4) Stany Zjednoczone oraz (5) Szwecję.

³⁹¹ Skonsolidowane sprawozdanie sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych (ang. Financial Report of the U.S. Government) po raz pierwszy sporządzono w roku 1997. W praktyce funkcjonują także inne terminy określające ten sam dokument. Są to: sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych (ang. CFR - Consolidated Financial Report), roczne sprawozdanie finansowe rządu Stanów Zjednoczonych (ang. Annual Financial Report of the United States Government), skonsolidowane, zbadane sprawozdanie finansowe rządu Stanów Zjednoczonych (ang. Consolidated, government-wide, audited financial Statements of the United States Government).

³⁹² Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Kanadzie (ang. Public Accounts of Canada) sporządzano już przez II Wojnę Światową.

³⁹³ Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Australii (ang. Consolidated Financial Statements).

³⁹⁴ Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Nowej Zelandii (ang. Financial Statements of the Government of New Zealand) sporządzono po raz pierwszy w 1994 roku.

³⁹⁵ Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Wielkiej Brytanii za lata 2006-2007 (ang. Whole of Government Accounts 2006-07).

³⁹⁶ Whole of Government Accounts, HM Treasury, Lipiec 1998, s. 26.

³⁹⁷ Report for the period, *10th Report of the Financial Reporting Advisory Board*, April 2006 to March 2007, The Stationary Office, London 2007, s. 6.

Sprawozdania finansowe oraz wytyczne wynikające z międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych porównano ze sobą uwzględniając dwa kryteria:

- 1) układ dokumentu,
- 2) zmienne przyjętego w niniejszej rozprawie układu modelu sprawozdania finansowego.

Wyniki przeprowadzonej analizy zawartości tych sprawozdań zamieszczono w tabeli 13.

Mając na uwadze układ dokumentu, skoncentrowano się na zawartości informacyjnej sprawozdania finansowego. Każde analizowane sprawozdanie finansowe zawierało sześć podstawowych części do których można zaliczyć:

- 1) analizę i komentarz do sprawozdania finansowego,
- 2) elementy sprawozdania finansowego,
- 3) informacje dodatkowe,
- 4) opinię i raport z badania sprawozdania finansowego.

Podstawową częścią sprawozdania finansowego są elementy sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w aktywach netto, zestawień budżetowych oraz informacji dodatkowych. Jednakże w każdym wypadku analizowanego sprawozdania finansowego zestawienia te są poprzedzone częścią analityczną, która jednocześnie stanowi omówienie i podsumowanie elementów sprawozdania finansowego „Analiza i komentarz do sprawozdania finansowego”. Taki układ podyktowany jest z pewnością istotną cechą, którą powinno się charakteryzować sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, czyli cechą zrozumiałości dla użytkowników. Czytanie ze zrozumieniem sprawozdania finansowego wymaga specjalistycznej wiedzy z zakresu rachunkowości i finansów. Nie można zakładać, że wszyscy użytkownicy przedmiotowego sprawozdania wiedzę taką posiadają. Stąd na wstępie sprawozdania jest część „Analiza i komentarz do sprawozdania finansowego”. Zawartość informacyjna tej części nie jest jednak tożsama w każdym analizowanym sprawozdaniu finansowym. W sumie wyodrębniono cztery podstawowe kwestie:

- 1) miary finansowe do których zalicza się zobowiązania, aktywa netto, przychody, koszty własne, pozostałe zmiany w aktywach netto oraz przepływy środków pieniężnych,
- 2) porównanie wykonanych miar finansowych z wartościami planowanymi,
- 3) miary finansowe przedstawione w ujęciu historycznym,
- 4) miary niefinansowe oceny skuteczności sektora finansów publicznych (zrównoważona karta wyników)³⁹⁸.

³⁹⁸ Zrównoważona karta wyników (ang. balance scorecard).

Tabela 13 Struktura sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych

Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP
1. Analiza i komentarz do sprawozdania finansowego	tak				
Miary finansowe - syntetycznie oraz w podziale na segmenty działalności (zobowiązania, aktywa netto, przychody, koszty, pozostałe zmiany w aktywach netto, przepływy środków pieniężnych)	tak				
Porównanie wykonanych miar finansowych z wartościami planowanymi	nie	tak	nie	tak	nie
Miary finansowe przedstawione w ujęciu historycznym	nie	tak (10 lat)	tak (10 lat)	tak (10 lat)	nie
Miary niefinansowe oceny skuteczności sektora finansów publicznych	tak	nie	nie	nie	tak
2. Elementy sprawozdań finansowych	tak				
Bilans	tak				
Rachunek zysków i strat	tak				

cd. tabeli 13

Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP
Rachunek przepływów pieniężnych	tak				
Zestawienie zmian w aktywach netto	nie	nie	tak	tak	tak
Informacja dodatkowa (noty objaśniające do elementów sprawozdania finansowego)	tak				
Zestawienia budżetowe	nie	nie	nie	nie	tak
Noty objaśniające do elementów sprawozdania finansowego wraz z omówieniem zasad polityki rachunkowości	tak				
3. Informacje dodatkowe	tak				
4. Opinia i raport z badania sprawozdania finansowego	tak				

Źródło: Opracowanie własne.

Miary finansowe były prezentowane w ujęciu syntetycznym dla całego sektora finansów publicznych oraz w podziale na segmenty działalności (edukacja, służba zdrowia, bezpieczeństwo itd.) Stosowano także tabele, schematy i wykresy. Z przeprowadzonych badań wynika, że wszystkie sprawozdania finansowe w zbliżonym zakresie przedstawiały tę część sprawozdania. Również według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych sprawozdanie finansowe powinno zawierać tę część.

Porównanie wykonanych miar finansowych z wartościami planowanymi zawierają jedynie sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych sporządzone w Kanadzie i Nowej Zelandii. W sprawozdaniach tych przedmiotowe porównanie przedstawiano w zasadzie przez uwzględnienie dodatkowej kolumny oznaczonej jako „wartości planowane”. Z pewnością takie porównanie może przyczynić się do tego że raportowana informacja będzie jeszcze bardziej transparentna. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych nie wymagają jednak takiej prezentacji miar finansowych.

Jeżeli chodzi o przedstawienie miar finansowych w ujęciu historycznym to część ta jest zawarta w sprawozdaniu finansowym w Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii. Informacje są przedstawione w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym okres sprawozdawczy. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych nie wymagają takiej prezentacji miar finansowych.

Miary niefinansowe oceny skuteczności sektora finansów publicznych zawierało tylko sprawozdanie finansowe sporządzone w Stanach Zjednoczonych. Niewątpliwie jest to zaleta ponieważ efektywność funkcjonowania sektora finansów publicznych nie może być w pełni wykazana jedynie za pomocą miar finansowych. Miary niefinansowe informują na przykład jak zmienił się wskaźnik bezrobocia, przestępczości czy przyrostu naturalnego i mają zastosowanie głównie do podmiotów, które nie są nastawione na osiągnięcie zysku. Uwzględnienie miar niefinansowych przybiera często postać zrównoważonej karty wyników. Należy także dodać, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych także wymagają zawarcia takich informacji³⁹⁹.

Przechodząc z kolei do elementów sprawozdania finansowego, należy stwierdzić, że z pewnymi wyjątkami wszystkie analizowane sprawozdania oraz wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają taki sam zestaw elementów, do których należy zaliczyć:

³⁹⁹ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 18 i 129.

- 1) bilans,
- 2) rachunek zysków i strat,
- 3) rachunek przepływów pieniężnych,
- 4) zestawienie zmian w aktywach netto,
- 5) zestawienia budżetowych,
- 6) informację dodatkową w postaci not objaśniających do wszystkich elementów sprawozdania finansowego wraz z polityką rachunkowości.

Wyjątkiem jest zestawienie zmian w aktywach netto, które jako odrębne sprawozdanie wykazuje się w Australii i Nowej Zelandii, a także według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Należy zauważyć, że w Stanach Zjednoczonych i w Kanadzie informacja o zmianie w aktywach netto również jest przedstawiona, lecz zawarta jest ona w bilansie.

Ponadto w żadnym sprawozdaniu nie są zawarte sprawozdania budżetowe sektora finansów publicznych. Jednakże według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zestawienia budżetowe powinny być także zawarte w sprawozdaniu jako osobne zestawienia⁴⁰⁰.

Ponadto w Stanach Zjednoczonych nie występuje jednolity element sprawozdania w postaci rachunku zysków i strat, lecz dwa osobne sprawozdania w postaci „Zestawienia kosztów netto” oraz „Zestawienia zmian w pozycji finansowej netto”, które jednak rozpatrywane łącznie są tożsame z rachunkiem zysków i strat. Podobnie jest w zakresie rachunku przepływów pieniężnych, który jest wykazany w postaci dwóch elementów, tj. „Uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym” oraz „Zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych”.

Z powyższego wynika, że stosowany w sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych na świecie model sprawozdawczy jest kanonicznym (biznesowym) modelem zbudowanym na memoriałowej bazie rachunkowości⁴⁰¹. Zastosowanie ma w tym wypadku pełna konwencja memoriałowa co daje możliwość sporządzania zestawu sprawozdań finansowych stosowanych w sektorze prywatnym.

Należy jeszcze podkreślić, że istotnym elementem sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozpatrywanych państwach są noty objaśniające do elementów spr-

⁴⁰⁰ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 21e, 24, 145, a także międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, IPSAS 24 - *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, s. 37.

⁴⁰¹ Biznesowy model zbudowany na memoriałowej bazie rachunkowości (ang. business-type accrual model).

wozdania finansowego wraz z omówieniem zasad polityki rachunkowości. Ta koncepcja jest także zgodna z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych⁴⁰².

Jeżeli chodzi o informacje dodatkowe, to sprawozdania finansowe w rozpatrywanych państwach zawierały takie odmienne informacje, jak:

- 1) przedstawienie strategii rządu,
- 2) informacje o majątku (lasy, rzeki, jeziora, budowle, infrastruktura, parki narodowe, biblioteki, sprzęt zbrojeniowy i inne),
- 3) programy rządowe,
- 4) ubezpieczenia społeczne, emerytury, renty i inne

Ostatnią częścią sprawozdania finansowego każdego z rozpatrywanych państw jest opinia i raport z badania tego sprawozdania. W każdym państwie jest odrębny podmiot rządowy⁴⁰³ zajmujący się badaniem sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych⁴⁰⁴. Jak dotąd, wśród rozpatrywanych państw tylko sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych nie uzyskało pozytywnej opinii audytora⁴⁰⁵. Powodem nie uzyskania pozytywnej opinii było to, że rząd Stanów Zjednoczonych nie był w stanie przedstawić w sporządzanym sprawozdaniu finansowym wiarygodności części danych w nim zawartych do których zaliczono między innymi:

- 1) rzeczowe aktywa trwale ministerstwa obrony narodowej,
- 2) zobowiązania wynikające z ochrony środowiska,
- 3) wartość działań międzyrządowych⁴⁰⁶.

Należy stwierdzić, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych także wymagają zbadania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Mając z kolei na uwadze zmienne modelu sprawozdania finansowego, zbadano przedmiotowe sprawozdania finansowe uwzględniając następujące parametry zwyczajowo mieszczące się w zakresie polityki rachunkowości podmiotu gospodarczego, do których zaliczono:

- 1) użytkowników sprawozdania finansowego,
- 2) rodzaje informacji i cele sprawozdania finansowego,

⁴⁰² Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt 93-98, 106-117, 119, 127-139.

⁴⁰³ W Stanach Zjednoczonych jest to Biuro Odpowiedzialności Rządu (ang. Government Accountability Office, w skrócie GAO), w Kanadzie jest to Auditor Generalny (ang. The Auditor General of Canada), w Australii jest to Australijskie Narodowe Biuro Audytu (ang. Australian National Audit Office, w skrócie ANAO), w Australii jest to Biuro Audytora Generalnego (ang. Office of the Auditor General, w skrócie OAG).

⁴⁰⁴ M. H. Granof, op. cit., s. 673, oraz 2006 Financial Report of the United States Government (Report), s. 4-7.

⁴⁰⁵ Wilson E. R., Kattelus S. C., Reck J. L., op. cit., s. 477.

⁴⁰⁶ Freeman R. J., Shoulders C. D., Allison G. S., op. cit., s. 760.

- 3) zakres pomiaru,
- 4) konwencja pomiarowa,
- 5) zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- 6) cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym,
- 7) elementy sprawozdania finansowego,
- 8) metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu,
- 9) określenie podmiotu sprawozdawczego (wraz z przedstawieniem podmiotów konsolidowanych),
- 10) koncepcja wyboru jednostek objętych konsolidacją,
- 11) podmiot publikujący,
- 12) podmiot odpowiedzialny,
- 13) metoda konsolidacji,
- 14) okres sprawozdawczy,
- 15) dzień sprawozdawczy,
- 16) powołanie się na standardy rachunkowości.

W ocenie zawartości sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych na świecie wykorzystano zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych omówione w punktach od 3.2.1 do 3.2.9. Przyjęto taką konstrukcję tabeli, gdyż zostanie zaproponowany model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych dla Polski opierając się na tych zmiennych.

Na podstawie tabeli 14 stwierdzono, że w rozpatrywanych państwach stosuje się podobne założenia w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Podstawą określenia tych elementów w rozpatrywanych państwach są powszechnie akceptowane zasady rachunkowości⁴⁰⁷. W Stanach Zjednoczonych są to U.S. GAAP for Federal Entities, w Kanadzie są to Canadian GAAP for the public sector, w Australii obowiązują Australian Accounting Standards, natomiast w Nowej Zelandii - NZ IFRS - "new GAAP". Praktycznie w większości elementów stwierdzono zgodność powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Wyjątkiem jest tylko nie sprecyzowanie w międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych podmiotu publikującego oraz dnia sprawozdawczego.

⁴⁰⁷ Powszechnie akceptowane zasady rachunkowości (ang. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP).

Tabela 14 Kształtowanie się zmiennych (elementów polityki rachunkowości) sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych (MSRSP)

Lp.	Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP
1.	Powołanie się na standardy rachunkowości	GAAP*				Zbieżne z GAAP
2.	Użytkownicy sprawozdania finansowego	Taki sam zakres we wszystkich państwach - według standardów**				Zbieżne z GAAP
3.	Cel sprawozdania finansowego	Rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej za sprawy finansowe***				Zbieżne z GAAP
4.	Zakres pomiaru	Zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe)				Zbieżne z GAAP
5.	Konwencja pomiarowa	Konwencja memoriałowa				Zbieżne z GAAP
6.	Zasady sporządzania sprawozdania finansowego	Powszechnie przyjęte na świecie, określone w GAAP, zbieżne ze standardami międzynarodowymi				Zbieżne z GAAP
7.	Cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym	Powszechnie przyjęte na świecie, określone w GAAP, zbieżne ze standardami międzynarodowymi				Zbieżne z GAAP
8.	Elementy sprawozdania finansowego	Kanoniczny model sprawozdawczy				Zbieżne z GAAP
9.	Metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu	Według GAAP				Zbieżne z GAAP

*Stany Zjednoczone - U.S. GAAP for Federal Entities, **Kanada** - Canadian GAAP for the public sector, **Australia** - Australian Accounting Standards, **Nowa Zelandia** - NZ IFRS - "new GAAP".

** społeczeństwo, inwestorzy, kredytodawcy/pożyczkodawcy, członkowie rządu i administracja rządowa, inne rządy, agencje międzynarodowe, agencje ratingowe, analitycy finansowi, ekonomiści

cd. tabeli 14

Lp.	Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP
10.	Określenie podmiotu sprawozdawczego (wraz z przedstawieniem podmiotów konsolidowanych)	Tak				Zbieżne z GAAP
11.	Koncepcja wyboru jednostek objętych konsolidacją	Zasada kontroli				Zbieżne z GAAP
12.	Podmiot publikujący	Ministerstwo Finansów				Nie sprecyzowano
13.	Podmiot odpowiedzialny	Rząd				Zbieżne z GAAP
14.	Metoda konsolidacji	Metoda konsolidacji proporcjonalnej (line by line)				Zbieżne z GAAP
15.	Okres sprawozdawczy	1 rok				Zbieżne z GAAP
16.	Dzień sprawozdawczy	30 września	31 marca	30 czerwca	30 czerwca	Nie sprecyzowano

Źródło: Opracowanie własne.

Wyjaśnienia może wymagać jednakże sprecyzowanie celu sprawozdania finansowego w poszczególnych państwach. Celem tym jest we wszystkich rozpatrywanych państwach rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej za sprawy finansowe przez (1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem, (2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy, (3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych, (4) dostarczenie informacji o tym, jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne, (5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności, (6) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tej dziedzinie, (7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług oraz efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Z przeprowadzonej analizy można wyciągnąć następujące wnioski, które należy uwzględnić przy opracowywaniu modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce:

1) Układ sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozpatrywanych państwach, a także według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jest bardzo zbliżony. Świadczyć to może o tym, że na świecie wypracowano już określony układ sprawozdania finansowego, który stosowany od wielu lat w przedmiotowych państwach sprawdza się i może stanowić wzorzec do opracowania modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

2) Wszystkie elementy sprawozdania finansowego są opracowane na podstawie pełnej konwencji memoriałowej oraz obejmują swym zakresem zasoby ekonomiczne, a więc zarówno zasoby finansowe, jak i zasoby niefinansowe.

3) Elementy sprawozdania finansowego stanowią kanoniczny model sprawozdawczy.

4) We wszystkich analizowanych państwach koncepcja wyboru jednostki sprawozdawczej jest oparta na zasadzie kontroli, a zastosowaną metodą do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest metoda konsolidacji proporcjonalnej.

5) Wymagania międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych są prawie identyczne z wymaganiami przyjętymi w tych państwach.

3.5. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono definicje pojęcia modelu w nauce. Na podstawie przeprowadzonej analizy tego pojęcia sformułowano wnioski, które w odniesieniu do przedmiotu rozprawy, którym jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, pozwalają stwierdzić, że przedmiotem procesu modelowania sprawozdania finansowego jest wybrany fragment rzeczywistości, czyli stan majątkowy, stan finansowy oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Dane te pozyskuje się na podstawie informacji zawartych w systemie rachunkowości. Zastosowanie odpowiedniego modelu sprawozdania finansowego opisującego wybrany skrawek rzeczywistości pozwoli uzyskać syntetyczne spojrzenie pozwalające ocenić tę rzeczywistość i ustalić nowe fakty na temat stanu majątkowego, stanu finansowego i efektywności działań.

Przedstawiono także przyjęty w nauce podział modeli na ich rodzaje oraz stwierdzono, że będący przedmiotem niniejszej rozprawy model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie odpowiadał rodzajowi modelu symbolicznego, jakościowego, wyjaśniającego.

Stwierdzono także, że istnieją koncepcje i działania pozwalające stworzyć całościowy obraz liczbowy podmiotu gospodarczego, które można nazwać modelem systemu informacyjnego rachunkowości.

Następnie przedstawiono rozważania dotyczące zależności między modelem systemu informacyjnego a modelem sprawozdania finansowego. Stwierdzono, że model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest elementem nadrzędnego modelu, którym jest model systemu informacyjnego rachunkowości (model sprawozdawczy rachunkowości). Model systemu informacyjnego rachunkowości za pomocą technik, metod i zasad odwzorowuje określony wycinek rzeczywistości zawężony do opisanego podmiotu gospodarczego. W ramach tego modelu informacyjnego rachunkowości należy natomiast wyodrębnić model sprawozdania finansowego, który przy udziale tych samych technik, metod i zasad odwzorowuje określony wycinek rzeczywistości jeszcze bardziej zawężony niż w wypadku modelu systemu informacyjnego rachunkowości ponieważ dotyczy opisanego sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmiot gospodarczy. Świadczy to także o tym, że nie można modelu sprawozdania finansowego rozpatrywać odrębnie od modelu systemu informacyjnego rachunkowości, ponieważ

wszystkie elementy modelu systemu informacyjnego rachunkowości mają wpływ na model sprawozdania finansowego.

Ponadto, w rozprawie przyjęto, że przez model należy rozumieć uproszczone przedstawienie wybranego fragmentu rzeczywistości w celu lepszego jej zrozumienia. Nerozerwalnymi elementami modelu są także wyartykułowane reguły definiowania struktur danych i ich objaśnienia. Takie pojmowanie modelu jest zbieżne z definicją modelu sprawozdania finansowego przyjętą przez Komitet Do Spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych. Brzmi ona następująco: „przez model sprawozdania finansowego rozumie się sposób ujęcia i konfiguracji poszczególnych klas informacji w sprawozdanie finansowe; dotyczy to zwłaszcza kryteriów wyboru klas informacji, które mają być włączane do zbioru elementów sprawozdania finansowego, metod ich wiązania oraz sposobu prezentacji kluczowych miar”.

W związku z powyższym przyjęto, że na potrzeby stworzenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy wziąć pod uwagę określone zmienne, które następnie scharakteryzowano. Do zmiennych tych zaliczono:

- 1) określenie standardów rachunkowości, na podstawie których sporządzone zostanie skonsolidowane sprawozdanie finansowe,
- 2) określenie użytkowników sprawozdania finansowego,
- 3) ustalenie jakie informacje powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym oraz cele sprawozdania finansowego,
- 4) określenie zakresu pomiaru informacji,
- 5) dokonanie wyboru konwencji pomiarowej stosowanej podczas sporządzania sprawozdania finansowego,
- 6) określenie zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- 7) określenie cech jakościowych informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym,
- 8) określenie liczby, rodzajów i formatów elementów sprawozdania finansowego wraz z określeniem rodzajów i form not objaśniających,
- 9) przedstawienie metod wyceny składników sprawozdania finansowego,
- 10) zdefiniowanie podmiotu sprawozdawczego i wskazanie metody określenia tego podmiotu,
- 11) określenie koncepcji wyboru jednostek objętych konsolidacją,
- 12) określenie podmiotu publikującego sprawozdanie finansowe,
- 13) określenie podmiotu odpowiedzialnego za sporządzenie sprawozdania finansowego,
- 14) sprecyzowanie metody konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych,

15) określenie okresu sprawozdawczego,

16) określenie dnia sprawozdawczego.

Następnie omówiono międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych jako kluczowe wytyczne dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Stwierdzono bowiem, że z punktu widzenia naszego państwa, międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mają potencjalnie duże znaczenie praktyczne. Wobec wieloletniego stosowania w polskim sektorze finansów publicznych memoriałowej bazy ewidencyjnej, ich ewentualna implementacja będzie stosunkowo prosta, gdyż dotyczyć będzie głównie modelu sprawozdawczego. Ponadto stwierdzono, że obecnie w Europie w wielu państwach usilnie i powszechnie dąży się do wprowadzenia tych standardów jako obowiązujących w systemie rachunkowości sektora finansów publicznych. Dlatego też uznano, że Polska będąc państwem członkowskim Unii Europejskiej powinna dostosować się do kierunków zmian jakie zachodzą w innych państwach członkowskich i również wdrożyć przedmiotowe standardy.

Następnie dokonano porównania sporządzanych skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych w takich państwach, jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia. W badaniu uwzględniono także wytyczne dotyczące sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych proponowane przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych. Przedmiotowego porównania dokonano uwzględniając dwa kryteria, do których zaliczono układ skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz zmienne przyjętego w niniejszej rozprawie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Ustalono, że układ i zmienne sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w tych państwach, a także według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jest bardzo zbliżony. Może to świadczyć o tym, że w wielu państwach wypracowano układ sprawozdania finansowego, który stosowany w nich od wielu lat sprawdza się i może stanowić wzorzec do opracowania modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Stwierdzono także, że z pewnymi wyjątkami wszystkie analizowane skonsolidowane sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych oraz wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają taki sam zestaw elementów sprawozdania, do których należy zaliczyć:

1) bilans,

2) rachunek zysków i strat,

- 3) rachunek przepływów pieniężnych,
- 4) zestawienie zmian w aktywach netto,
- 5) zestawienia budżetowych,
- 6) informację dodatkową w postaci not objaśniających do wszystkich elementów sprawozdania finansowego wraz z polityką rachunkowości.

Z powyższego wynika, że stosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych na świecie model sprawozdawczy jest kanonicznym modelem zbudowanym na memoriałowej bazie rachunkowości. Zastosowanie ma w tym wypadku pełna konwencja memoriałowa co daje możliwość sporządzania zestawu sprawozdań finansowych stosowanych obecnie w sektorze prywatnym.

**ROZDZIAŁ 4. UKŁAD MODELU SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA
FINANSOWEGO SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE
I UWARUNKOWANIA JEGO WDROŻENIA**

4.1. Charakterystyka modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.....	196
4.1.1. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.....	196
4.1.2. Zastosowanie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce do oceny sytuacji finansowej sektora finansów publicznych.....	222
4.2. Wdrożenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.....	225
4.2.1. Przesłanki adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.....	225
4.2.2. Przesłanki wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	228
4.2.3. Etapy i warunki gwarantujące sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	234
4.3. Podsumowanie.....	239

W niniejszym rozdziale rozwiązano problem badawczy, a więc udzielono odpowiedzi na pytanie jaki powinien być docelowy model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, przez co osiągnięto również cel główny rozprawy jakim było stworzenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Udowodniono także, że proponowane elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce mogą mieć zastosowanie do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze przedmiotowego sektora.

Ponadto zasugerowano i udowodniono, że etapem poprzedzającym sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych powinna być adaptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

W dalszej części rozdziału przedstawiono podstawowe argumenty przemawiające za wprowadzeniem w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Następnie przedstawiono etapy i warunki, których dotrzymanie zagwarantować może sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Dzięki powyższym rozważaniom zrealizowano także dalsze cele cząstkowe rozprawy w postaci przedstawienia przesłanek adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, omówienia uwarunkowań związanych z wdrożeniem obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sektorze finansów publicznych w Polsce oraz przedstawienia etapów i warunków, których spełnienie może zapewnić sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

4.1. Charakterystyka modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce

4.1.1. Zmienne modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce

Jak już stwierdzono, istniejący w Polsce system rachunkowości może być fundamentem do właściwego i sprawnego rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej. Wykazano także, że obecny stan informacyjny o sektorze finansów publicznych w Polsce jest niewystarczający, ponieważ nie wykorzystuje się w pełni stosowanej już w Polsce konwencji memoriałowej do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Wydaje się, że dotychczasowe rozważania upoważniają do przedstawienia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Opracowując model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce przyjęto następujące założenia:

- 1) model opracowano opierając się na zmiennych przedstawionych w rozdziale III,
- 2) model tworzone opierając się głównie na wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych; co miało na celu uzyskanie zgodności z tymi standardami, ponieważ są one obecnie wdrażane w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej,
- 3) przy tworzeniu modelu pomocniczo wykorzystano także rozwiązania stosowane w innych państwach,
- 4) za jedną ze zmiennych modelu uznano „metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu, jednakże ze względu na obszerność tego zagadnienia w modelu wskazano jedynie, że metody te zostały szczegółowo określone w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych,
- 5) przy konstruowaniu modelu głównym rozważaniem poddano elementy sprawozdania finansowego,
- 6) w zakresie klas informacji stanowiących poszczególne pozycje elementów sprawozdania finansowego model jest przedstawiony w ujęciu syntetycznym; w charakterystyce modelu uznano za źródła międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych, w których jest zamieszczone uszczegółowienie pozycji poszczególnych sprawozdań,
- 7) model podzielono na dwie części - najpierw w tabeli 10 scharakteryzowano wszystkie zmienne modelu, a następnie przedstawiono układ i formę elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w postaci kanonicznego modelu sprawozdawczego,
- 8) definicja modelu sprawozdania finansowego jest zgodna z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Dotychczasowe rozważania pozwalają na zaproponowanie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, który przedstawiono w tabeli 15.

W modelu wykorzystano zmienne, które są odzwierciedleniem polityki rachunkowości podmiotu sprawozdawczego. Każdą zmienną modelu zdefiniowano opierając się na rozważaniach w tym zakresie zawarte w rozdziale III niniejszej rozprawy. Do zmienny modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce zaliczono:

- 1) powołanie się na standardy rachunkowości,
- 2) użytkowników sprawozdania finansowego,
- 3) rodzaje informacji i cele sprawozdania finansowego,
- 4) zakres pomiaru,
- 5) konwencję pomiarową,
- 6) zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- 7) cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym,
- 8) elementy sprawozdania finansowego,
- 9) metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu,
- 10) określenie podmiotu sprawozdawczego (wraz z przedstawieniem podmiotów konsolidowanych),
- 11) koncepcję wyboru jednostek objętych konsolidacją,
- 12) podmiot publikujący,
- 13) podmiot odpowiedzialny,
- 14) metodę konsolidacji,
- 15) okres sprawozdawczy,
- 16) dzień sprawozdawczy.

Opracowano propozycje układu elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce, które przedstawiono w tabelach 11-12. Elementy te stanowią jedną ze zmiennych modelu (zmienna nr 7) i zarazem produkt końcowy zastosowania modelu.

Proponowane elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce są następujące:

- 1) rachunek zysków i strat, w podziale na:
 - a) zestawienie kosztów netto,
 - b) zestawienie zmian w pozycji finansowej netto,
- 2) rachunek przepływów pieniężnych, w podziale na:
 - c) uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym,
 - d) zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych,
- 3) bilans,
- 4) zestawienia zmian w aktywach netto,
- 5) zestawienia budżetowe,
- 6) noty objaśniające do kluczowych pozycji elementów sprawozdania finansowego.

Tabela 15 Model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce

Lp.	Wyszczególnienie	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Polsce
1.	Powołanie się na standardy rachunkowości	Adoptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych
2.	Użytkownicy sprawozdania finansowego	Społeczeństwo, inwestorzy, pożyczkodawcy, członkowie rządu wybrani przez społeczeństwo, administracja rządowa, inne rządy, agencje międzynarodowe, agencje ratingowe, analitycy finansowi i ekonomiści
3.	Cel sprawozdania finansowego	<ul style="list-style-type: none"> – Wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem – Wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy – Dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych – Dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne – Dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności – Dostarczenie informacji o sytuacji finansowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie – Dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań
4.	Zakres pomiaru	Zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe)

cd. tabeli 15

	Wyszczególnienie	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Polsce
5.	Konwencja pomiarowa	Pełna konwencja memoriałowa
6.	Zasady rachunkowości stosowane do sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	Zasada rzetelnej prezentacji Zasada kontynuacji działalności Zasada ciągłości prezentacji Zasada istotności i agregowania Zasada kompensowania Zasada porównywalności informacji
7.	Cechy jakościowe sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	Identyfikacja sprawozdania finansowego Okres sprawozdawczy Terminowość Zrozumiałość Przydatność Wiarygodność Kompletność Legalność
8.	Elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego	<i>Kanoniczny model sprawozdawczy, w tym:</i> Bilans Rachunek zysków i strat Rachunek przepływów pieniężnych Zestawienie zmian w aktywach netto Zestawienia budżetowe Informacja dodatkowa

cd. tabeli 15

	Wyszczególnienie	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Polsce
9.	Metoda pomiaru (wyceny)	Według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych
10.	Podmiot sprawozdawczego	Podmiot ekonomiczny Podmioty sektora finansów publicznych w Polsce
11.	Koncepcja wyboru jednostek objętych konsolidacją	Zasada kontroli
12.	Podmiot publikujący	Ministerstwo Finansów
13.	Podmiot odpowiedzialny	Rząd
14.	Metoda konsolidacji	Metoda konsolidacji proporcjonalnej (line by line)
15.	Okres sprawozdawczy	1 rok
16.	Dzień sprawozdawczy	31 grudnia danego roku

Źródło: Opracowanie własne.

Wszystkie wymienione powyżej elementy modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, z wyjątkiem wzorów not objaśniających⁴⁰⁸, przedstawiono w tabelach 16-20. Przedmiotowe elementy modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych są zgodne z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. W standardach tych są zamieszczone szczegółowe wzory sprawozdań finansowych. W rozpatrywanym modelu dokonano syntetycznej prezentacji tych sprawozdań uwzględniając jedynie ogólne pozycje sprawozdawcze. W zależności od potrzeby w trakcie adaptacji w warunkach polskich międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych należy te pozycje sprawozdawcze uszczegółowić. Należy zauważyć, że część elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaprezentowano w oryginale, a więc w języku angielskim.. Należy do nich zaliczyć:

- zestawienie zmian w aktywach netto (według układu przedstawionego w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1 „Presentation of Financial Statements”),
- zestawienia budżetowe (według układu przedstawionego w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24 „Presentation of budget information in financial statements”).

Poniżej przedstawiono charakterystykę elementów sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

W zakresie rachunku zysków i strat (tabela 16) zaproponowano sporządzanie dwóch odrębnych sprawozdań w postaci:

- a) zestawienia kosztów netto,
- b) zestawienia zmian w pozycji finansowej netto.

Zestawienie kosztów netto (tabela 16a) jest sporządzane w celu umożliwienia użytkownikom tego sprawozdania uzyskania co najmniej następujących informacji:

- jakie koszty według rodzajów poniosły podmioty sektora finansów publicznych w okresie sprawozdawczym,
- jak kształtowały się koszty według rodzajów w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym,

⁴⁰⁸ Noty objaśniające do kluczowych pozycji elementów sprawozdania finansowego sporządzane są z reguły w bardzo różnorodnej formie. Celem ich sporządzania jest doprecyzowanie informacji zawartej w pozostałych elementach sprawozdania finansowego. Zarówno powszechnie akceptowane zasady rachunkowości jak również międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych nie precyzują wzorów tych sprawozdań.

Tabela 16 Rachunek zysków i strat

a) Zestawienie kosztów netto

(w zł)	Koszty ogółem	Przychody pozapodatkowe	Koszty netto	Koszty ogółem	Przychody pozapodatkowe	Koszty netto
	200X+1			200X		
Koszty według rodzajów i inne						
Rodzaj kosztu X	x			x		
Rodzaj kosztu Y	x			x		
Rodzaj kosztu Z	x			x		
Koszty finansowe	x			x		
Pozostałe koszty	x			x		
Koszty razem	x			x		
Koszty według segmentów						
Segment działalności X	x	x	x	x	x	x
Segment działalności Y	x	x	x	x	x	x
Segment działalności Z	x	x	x	x	x	x
Koszty razem	x	x	x	x	x	x

b) Zestawienie zmian w pozycji finansowej netto

(w zł)	Fundusze niecelowe	Fundusze celowe	Razem fundusze 200X+1	Razem fundusze 200X
Przychody podatkowe:				
Podatki	x	x	x	x
Inne opłaty, kary, grzywny, licencje	x	x	x	x
Pozostałe przychody podatkowe	x	x	x	x
Odsetki otrzymane z tytułu inwestycji rządowych	x	x	x	x
Przychody razem	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Koszty netto:				
Koszty netto razem	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Korekty z tytułu konsolidacji, błędów podstawowych i innych aktualizacji				
	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Wynik finansowy netto	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>
Pozycja finansowa netto na początek okresu				
Wynik finansowy netto	x	x	x	x
Pozycja finansowa netto na koniec okresu	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>	<u>x</u>

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 17 Rachunek przepływów pieniężnych

a) Uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym

(w zł)	200X+1	200X
Wynik finansowy netto.....	x	x
Składniki korygujące wynik finansowy netto do poziomu nadwyżki/deficytu budżetowego		
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
Inne korekty	x	x
Nadwyżka/deficyt budżetowy.....	x	x

b) Zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych

(w zł)	200X+1	200X
Nadwyżka/Deficyt budżetowy.....	x	x
Składniki korygujące nadwyżkę/deficyt budżetowy do poziomu środków pieniężnych na koniec roku		
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
<i>Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej</i>		
Korekty według rodzajów	x	x
Inne korekty	x	x
Stan środków pieniężnych na koniec roku	x	x

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 18 Bilans

(w zł)	200X+1	200X
Aktywa obrotowe:		
<i>Aktywa finansowe</i>		
Środki pieniężne	X	X
Ekwiwalenty środków pieniężnych	X	X
Należności	X	X
Zaliczki	X	X
Inne aktywa finansowe	X	X
<i>Aktywa niefinansowe</i>		
Zapasy	X	X
Inne aktywa niefinansowe	X	X
Aktywa trwałe:		
<i>Aktywa finansowe</i>		
Należności	X	X
Inwestycje	X	X
Inne aktywa finansowe	X	X
<i>Aktywa niefinansowe</i>		
Infrastruktura, urządzenia i wyposażenie	X	X
Grunty, budynki i budowle	X	X
Wartości niematerialne i prawne	X	X
Inna aktywa niefinansowe	X	X
RAZEM AKTYWA	X	X
Zobowiązania krótkoterminowe		
<i>Zobowiązania operacyjne</i>	X	X
<i>Pożyczki i kredyty</i>	X	X
<i>Rezerwy</i>	X	X
<i>Pozostałe zobowiązania krótkoterminowe</i>	X	X
Zobowiązania długoterminowe		
<i>Zobowiązania operacyjne</i>	X	X
<i>Pożyczki i kredyty</i>	X	X
<i>Rezerwy</i>	X	X
<i>Pozostałe zobowiązania długoterminowe</i>	X	X
ZOBOWIĄZANIA RAZEM	X	X
AKTYWA NETTO	X	X

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 19 Zestawienie zmian w aktywach netto

(in thousands of currency units)

	Attributable to owners of the controlling entity					Minority interest	Total net assets/equity
	Contributed Capital	Other Reserves ¹	Translation Reserve	Accumulated Surpluses/ (Deficits)	Total		
Balance at 31 December 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Changes in accounting policy				(X)	(X)	(X)	(X)
Restated balance	X	X	(X)	X	X	X	X
Changes in net assets/equity for 20X1							
Gain on property revaluation		X			X	X	X
Loss on revaluation of investments		(X)			(X)	(X)	(X)
Exchange differences on translating foreign operations			(X)		(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		X	(X)		X	X	X
Surplus for the period				X	X	X	X
Total recognized revenue and expense for the period		X	(X)	X	X	X	X
Balance at 31 December 20X1 carried forward	X	X	(X)	X	X	X	X
Balance at 31 December 20X1 brought forward	X	X	X)	X	X	X	X
Changes in net assets/equity for 20X2							
Loss on property revaluation		(X)			(X)	(X)	(X)
Gain on revaluation of investments		X			X	X	X
Exchange differences on translating foreign operations			(X)		(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Deficit for the period				(X)	(X)	(X)	(X)
Total recognized revenue and expense for the period		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Balance at 31 December 20X2	X	X	(X)	X	X	X	X

Źródło: Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, Presentation of Financial Statements.

Tabela 20 Zestawienia budżetowe

a) Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts

(in currency units)	Budgeted Amounts		Actual Amounts on Comparable Basis	*Difference: Final Budget and Actual
	Original	Final		
RECEIPTS				
Taxation	X	X	X	X
Aid Agreements				
International agencies	X	X	X	X
Other Grants and Aid	X	X	X	X
Proceeds: Borrowing	X	X	X	X
Proceeds: Disposal of plant and equipment	X	X	X	X
Trading Activities	X	X	X	X
Other receipts	X	X	X	X
Total receipts	X	X	X	X
PAYMENTS				
Health	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)
Public order/safety	(X)	(X)	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)	(X)	(X)
Housing and community amenities	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreational, cultural and religion	(X)	(X)	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)	(X)	(X)
Other	(X)	(X)	(X)	(X)
Total payments	(X)	(X)	(X)	(X)
NET RECEIPTS/(PAYMENTS)	X	X	X	X

Źródło: Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, Presentation of budget information in financial statements, Implementation Guidance – Illustrative Examples no. A.

b) Additional Column Approach

Actual 20XX-1	(in currency units)	Actual 20XX	Final Budget 20XX	Original Budget 20XX	**Difference: Original Budget and Actual
	Revenue				
X	Taxes	X	X	X	X
X	Fees, fines, penalties and licenses	X	X	X	X
X	Revenue from exchange transactions	X	X	X	X
X	Transfers from other governments	X	X	X	X
X	Other revenue	X	X	X	X
X	Total revenue	X	X	X	X
	Expenses				
(X)	Wages, salaries, employee benefits	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Grants and other transfer payments	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Supplies and consumables used	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Depreciation/amortization expense	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Other expenses	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Finance costs	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Total expenses	(X)	(X)	(X)	(X)
X	Share of surplus of associates	X	X	X	X
X	Surplus/(deficit) for the period	X	X	X	X
	Attributable to:				
X	Owners of the controlling entity	X	X	X	X
X	Minority interest	X	X	X	X
X		X	X	X	X

Źródło: Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, Presentation of budget information in financial statements, Implementation Guidance – Illustrative Examples no. B.

c) Approved budget on a cash basis and the accrual basis

	Operating	Financing	Investing	Total
Actual Amount on Comparable Basis as Presented in the Budget and Actual Comparative Statement	X	X	X	X
Basis Differences	X	X	X	X
Timing Differences	-	-	-	-
Entity Differences	X	X	X	X
Actual Amount in the Statement of Cash Flows	X	X	X	X

(This reconciliation could be included on the face of the Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts or as a note disclosure.)

Źródło: Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, Presentation of budget information in financial statements, Implementation Guidance – Illustrative Examples no. C.

d) Encouraged Note Disclosure: biennial budget on cash basis.

(in currency units)	Original Biennial Budget Year	Target Budget for 1 st Year	Revised Budget in 1 st Year	1 st Year Actual on Comparable Basis	Balance Available for 2 nd Year	Target Budget for 2 nd Year	Revised Budget in 2 nd Year	2 nd Year Actual on Comparable Basis	<i>*Difference: Budget and Actual over Budget Period</i>
RECEIPTS									
Taxation	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Aid Agreements	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceeds: Borrowing	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Proceeds: Disposal of plant and equipment	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Trading Activities	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Other receipts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Total receipts	X	X	X	X	X	X	X	X	X
PAYMENTS									
Health	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Education	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Public order and safety	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Housing, community amenities	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Recreational, cultural, religion	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Other	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Total payments	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
NET RECEIPTS/ (PAYMENTS)	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Źródło: Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, Presentation of budget information in financial statements, Implementation Guidance – Illustrative Examples no. D.

- jak przedstawiały się koszty funkcjonowania każdego z segmentów działalności⁴⁰⁹ (odpowiednik układu funkcjonalno-kalkulacyjnego⁴¹⁰) sektora finansów publicznych oraz jaki był udział kosztów danego segmentu działalności w kosztach ogółem,
- które segmenty działalności partycypowały w największym stopniu w kosztach ogółem sektora finansów publicznych,
- które segmenty działalności wykazywały największy lub najmniejszy wzrost lub spadek kosztów działalności w porównaniu z rokiem poprzednim.

W zestawieniu kosztów netto wykazuje się koszty ogółem całego sektora finansów publicznych, a następnie pomniejsza się je o przychody pozapodatkowe, w wyniku czego otrzymuje się wartość kosztów netto. Koszty ogółem i przychody pozapodatkowe wykazuje się w podziale na segmenty działalności. Charakterystykę prezentowanych w tym zestawieniu pozycji sprawozdawczych przedstawiono poniżej:

- koszty ogółem – są to koszty działalności ponoszone przez wszystkie jednostki objęte konsolidacją,
- przychody pozapodatkowe – są to przychody jednostek objętych konsolidacją uzyskane ze sprzedaży dóbr i usług, np. opłata za wstęp do parku krajobrazowego, opłata pocztowa i inne,
- koszty netto – są to koszty stanowiące różnicę między kosztami ogółem a przychodami pozapodatkowymi; koszty netto oznaczają poziom kosztów, które pozostają do pokrycia wpływami z podatków i innych opłat.

W zestawieniu kosztów netto koszty i przychody są przedstawione według konwencji memoriałowej. Segmenty działalności są ułożone w kolejności, począwszy od tych, których koszty netto są najwyższe. Dzięki temu łatwo odczytać relacje między poszczególnymi segmentami, a całkowitymi kosztami sektora finansów publicznych. Taki układ sprzyja rozliczaniu podmiotów gospodarczych objętych danym segmentem działalności z odpowiedzialności społecznej. Dzięki prezentacji kosztów i przychodów według segmentów działalności ułatwia się także użytkownikom tego zestawienia ocenę efektywności poszczególnych segmentów działalności.

Zestawienia zmian w pozycji finansowej netto (tabela 16b) jest sporządzane w celu umożliwienia użytkownikom tego sprawozdania uzyskania co najmniej następujących informacji:

- jakie rodzaje przychodów podatkowych uzyskiwane są od podatników,

⁴⁰⁹ Segment działalności to wyodrębniona działalność sektora finansów publicznych, na przykład służba zdrowia, edukacja. Ta kwestia została uregulowana w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 18, *IPSAS 18 – Segment reporting, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, oraz IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, op. cit., s. 25 i 26.

⁴¹⁰ Por. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., par. 109.

– jaka jest relacja przychodów podatkowych do kosztów netto sektora finansów publicznych; na podstawie tej relacji można ustalić efektywność sektora finansów publicznych w danym okresie sprawozdawczym, ponieważ w celu uzyskania dodatniego wyniku finansowego sektora finansów publicznych koszty netto powinny zostać pokryte w pełni przychodami podatkowymi,

– jak kształtował się wynik finansowy netto bieżącego okresu sprawozdawczego na tle wyniku finansowego netto roku poprzedniego,

– czy pozycja finansowa netto sektora finansów publicznych w bieżącym okresie sprawozdawczym poprawiła się czy pogorszyła w stosunku do roku poprzedniego.

W zestawieniu zmian w pozycji finansowej netto wykazuje się przychody podatkowe, a następnie pomniejsza się je o koszty netto w celu ustalenia wyniku finansowego netto sektora finansów publicznych. Następnie prezentuje się pozycję finansową netto sektora finansów publicznych na początek i na koniec analizowanego okresu sprawozdawczego prezentując w ten sposób wartość zmiany w pozycji finansowej netto w tym okresie.

Charakterystyka prezentowanych w tym zestawieniu pozycji sprawozdawczych przedstawia się następująco:

– przychody podatkowe – są to przychody sektora finansów publicznych do których zalicza się różne rodzaje podatków, opłat i innych obciążeń podatkowych,

– koszty netto – są to koszty stanowiące różnicę między kosztami ogółem a przychodami pozapodatkowymi; koszty netto oznaczają poziom kosztów, które pozostają do pokrycia wpływami z podatków i innych opłat; zostały obliczone w zestawieniu kosztów netto,

– korekty z tytułu konsolidacji, błędów podstawowych i innych aktualizacji – korekty te wynikają ze specyfiki procesu konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych i mogą tu wystąpić na przykład korekty z tytułu wzajemnych transakcji między jednostkami podlegającymi konsolidacji; w pozycji tej wykazuje się także błędy podstawowe w sprawozdaniach finansowych jednostek objętych konsolidacją z poprzedniego roku i inne różnice oraz korekty związane ze zmianą zasad rachunkowości między latami poprzednimi a okresem bieżącym,

– wynik finansowy netto - jest to różnica między przychodami podatkowymi a kosztami netto sektora finansów publicznych,

– pozycja finansowa netto na początek okresu sprawozdawczego równa jest pozycji finansowej netto na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego,

– pozycja finansowa netto na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego – oznacza skumulowany wynik finansowy na koniec okresu sprawozdawczego.

Ponadto w zestawieniu zmian w pozycji finansowej netto wszystkie pozycje sprawozdania wykazywane są według:

- funduszy ogólnego przeznaczenia (fundusze niecelowe) – są to przychody i koszty, które nie są związane z określoną dziedziną działalności, na przykład odsetki otrzymane z tytułu inwestycji rządowych mogą być przeznaczone na różnorodną działalność sektora finansów publicznych według zapotrzebowania,
- funduszy szczególnego przeznaczenia (fundusze celowe) – są to przychody i koszty, które związane z określoną dziedziną działalności, na przykład przychody z podatku dochodowego będą przeznaczone między innymi na finansowanie służby zdrowia.

W kwestii uzasadnienia prezentacji rachunku zysków i strat w postaci dwóch osobnych części należy stwierdzić, że wynika to przede wszystkim z wymogu uzyskania przejrzystości sprawozdania finansowego. Ujęcie w zestawieniu kosztów netto segmentów działalności, których może być wiele, może spowodować, że sprawozdanie to będzie bardzo obszerne. Tak więc połączenie tego sprawozdania z zestawieniem zmian w pozycji finansowej netto może powodować brak przejrzystości sprawozdania. Przez analogię należy także wskazać na wielość rodzajów przychodów podatkowych. Poza tym dzięki takiemu podziałowi osobno analizuje się przychody pozapodatkowe i osobno przychody podatkowe. Ponadto potrzeba wykazania osobno funduszy ogólnego i funduszy szczególnego przeznaczenia wpłynęłaby na znaczne poszerzenie tabeli.

W zakresie wykazywania poszczególnych pozycji kosztów przychodów należy skorzystać z wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, do których należy zaliczyć⁴¹¹:

- MSRSP 1 Prezentacja sprawozdań finansowych,
- MSRSP 5 Koszty długu,
- MSRSP 9 Przychody z transakcji wymiany,
- MSRSP 11 Kontrakty o roboty budowlane,
- MSRSP 12 Zapasy,
- MSRSP 13 Najem, dzierżawa, leasing,
- MSRSP 17 Środki trwałe służące prowadzeniu działalności,
- MSRSP 18 Sprawozdawczość segmentów,
- MSRSP 23 Dochody z podatków i transferów

⁴¹¹ Wiele cennych informacji na temat charakterystyki aktywów znajduje się w dokumencie: IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, op. cit., s. 132.

W zakresie rachunku przepływów pieniężnych (tabela 17) zaproponowano sporządzenie dwóch odrębnych sprawozdań w postaci:

- a) uzgodnienia wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym,
- b) zestawienia zmian w saldzie środków pieniężnych.

Sprawozdanie w postaci uzgodnienia wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym (tabela 17a) ma na celu pokazanie relacji, jakie zachodzą między wynikiem finansowym netto okresu sprawozdawczego wykazany według konwencji memoriałowej, a wielkością nadwyżki lub deficytu budżetowego wykazanych według konwencji kasowej. Użytkownicy tego dokumentu mogą wykorzystać informacje w nim zawarte między innymi do ustalenia:

- źródeł pochodzenia różnic między wynikiem finansowym a wartością nadwyżki lub deficytu,
- jaki wpływ na kształtowanie się nadwyżki lub deficytu budżetowego miała działalność o charakterze operacyjnym, finansowym i inwestycyjnym.

Przedmiotowe sprawozdanie ma formę zbliżoną do rachunku przepływów pieniężnych sporządzanego według metody pośredniej. Wielkość wyniku finansowego netto okresu sprawozdawczego podlega korekcie o określone składniki finansowe, które ostatecznie umożliwią obliczenie wartości nadwyżki lub deficytu wyrażonego według konwencji kasowej. Wynik finansowy netto podlega korektom o składniki nadwyżki lub deficytu, które nie były ujęte w wyniku finansowym netto. Należy stwierdzić, że w sprawozdaniu tym nie uzyskuje się ostatecznie wartości środków pieniężnych do dyspozycji na koniec okresu sprawozdawczego, jak ma to miejsce w typowym rachunku przepływów pieniężnych. Dopiero kolejna część rachunku przepływów pieniężnych w postaci zestawienia zmian w saldzie środków pieniężnych przedstawia przejście od nadwyżki/deficytu do wartości środków pieniężnych sektora finansów publicznych na koniec okresu sprawozdawczego.

Z kolei zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych (tabela 17b) stanowi kontynuację uzgodnienia wyniku finansowego netto z nadwyżką lub deficytem budżetowym. W tym zestawieniu wychodzimy od wielkości nadwyżki budżetowej lub deficytu budżetowego i uzyskujemy wielkość środków pieniężnych do dyspozycji⁴¹², która to wartość będzie następnie wykazana w bilansie w aktywach.

Zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych jest sporządzane w celu umożliwienia użytkownikom tego zestawienia uzyskania co najmniej następujących informacji:

⁴¹² Wielkość środków pieniężnych do dyspozycji (ang. Operating Cash).

– jaka jest wielkość zadłużenia sektora finansów publicznych na skutek tego, że sektor finansów publicznych wydaje więcej środków pieniężnych niż otrzymuje na przykład w postaci podatków,

- jak kształtują się zmiany w stanie gotówki operacyjnej sektora finansów publicznych,
- ile środków pieniężnych rząd wydaje na spłatę odsetek od zaciągniętych długów.

Ponadto należy zauważyć, że według międzynarodowego standardu rachunkowości sektora finansów publicznych nr 2 „Rachunek przepływów pieniężnych” proponuje się układ rachunku przepływów pieniężnych według metody bezpośredniej oraz metody pośredniej⁴¹³.

W kwestii uzasadnienia prezentacji rachunku przepływów pieniężnych w postaci dwóch osobnych części należy stwierdzić, że wynika to przede wszystkim z wymogu uzyskania przejrzystości sprawozdania finansowego. W uzgodnieniu wyniku finansowego netto z nadwyżką lub deficytem budżetowym uzyskujemy jasny obraz elementów, które wpływają na różnicę między wynikiem finansowym netto a nadwyżką lub deficytem budżetowym. Należy ponadto stwierdzić, że proponowany układ tego zestawienia jest wyrażony w ujęciu syntetycznym. Korekty mogą stanowić bardzo obszerne części tego sprawozdania i wówczas ewentualne połączenie tego zestawienia z zestawieniem zmian w saldzie środków pieniężnych może naruszyć zasadę przejrzystości danych. Powyższe spostrzeżenia dotyczą odpowiednio zestawienia zmian w saldzie środków pieniężnych.

Kolejnym elementem modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce jest bilans (tabela 18). Bilans jest zestawieniem aktywów i pasywów, w którym są informacje o składnikach majątku i źródeł ich pochodzenia.

Bilans jest sporządzany w celu umożliwienia jego użytkownikom co najmniej:

- dokonania analizy struktury i dynamiki majątku sektora finansów publicznych,
- określenia, które rodzaje należności i zobowiązań wykazywały największy wzrost.

Mając na uwadze fakt zastosowania różnych metod wyceny w zakresie poszczególnych składników bilansu należy skorzystać z wytycznych zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

W zakresie składników aktywów są następujące standardy⁴¹⁴:

- MSRSP 2 Sprawozdania z przepływów środków pieniężnych,
- MSRSP 5 Koszty długu,

⁴¹³ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 2, *IPSAS 2 – Cash Flow Statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, s. 37.

⁴¹⁴ Wiele cennych informacji na temat charakterystyki aktywów znajduje się w dokumencie: IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, op. cit., s. 181.

- MSRSP 11 Kontrakty o roboty budowlane,
- MSRSP 12 Zapasy,
- MSRSP 13 Najem, dzierżawa, leasing,
- MSRSP 15 Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja,
- MSRSP 16 Nieruchomości lokacyjne i zarobkujące na zasadach komercyjnych,
- MSRSP 17 Środki trwałe służące prowadzeniu działalności,
- MSRSP 19 Zabezpieczenia (rezerwy na zobowiązania), zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe,
- MSRSP 21 Utrata wartości aktywów.

Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych, które dotyczą zobowiązań są natomiast następujące:

- MSRSP 1 Prezentacja sprawozdań finansowych,
- MSRSP 4 Skutki zmian stop procentowych w wymianie z zagranicą,
- MSRSP 9 Przychody z transakcji wymiany,
- MSRSP 13 Najem, dzierżawa i leasing,
- MSRSP 15 Instrumenty finansowe: ujawnianie i prezentacja,
- MSRSP 19 Zabezpieczenia (rezerwy na zobowiązania), zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe.

Zestawienie zmian w aktywach netto (tabela 19) zawiera szczegółowe informacje dotyczące pozycji bilansowej „aktywa netto”. Obrazuje ono strukturę i dynamikę zmian w poszczególnych składnikach pozycji aktywów netto oraz przyczyny ich wystąpienia. Poniżej przedstawiono wybrane, najistotniejsze zapisy.

Według międzynarodowego standardu rachunkowości sektora publicznego nr 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” w zakresie dotyczącym zestawienia zmian w aktywach netto jednostka sprawozdawcza powinna zaprezentować w tym sprawozdaniu⁴¹⁵:

- a) wynik finansowy netto za dany okres,
- b) szczegółowe pozycje przychodów lub kosztów za okres, które zgodnie z wymogami innych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ujmuje się bezpośrednio w aktywach netto oraz sumę takich pozycji,
- c) całkowite przychody i koszty za okres, pokazujące oddzielnie całkowite kwoty przypadające udziałowcom jednostki dominującej oraz udziałom mniejszości

⁴¹⁵ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., par. 57.

d) dla każdego składnika aktywów netto wpływ zmian zasad rachunkowości i korekt błędów, dokonanych zgodnie z międzynarodowym standardem rachunkowości sektora finansów publicznych nr 3.

Podmiot sprawozdawczy prezentuje również w zestawieniu zmian w aktywach netto albo w informacji dodatkowej następujące informacje⁴¹⁶:

a) sumy transakcji z udziałowcami, działającymi w ramach uprawnień właścicieli wykazując oddzielnie kwoty im wypłacone,

b) saldo zysków zatrzymanych (zakumulowany zysk lub strata) na początek okresu i na dzień bilansowy i zmiany w ciągu okresu oraz

c) uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego funduszu oraz wszystkich pozostałych funduszy na początku i na końcu okresu, wraz z oddzielnym ujawnieniem każdej zmiany stanu w aktywach netto.

W tabelach 20a-20d przedstawiono propozycję układu zestawień budżetowych⁴¹⁷. Układ zestawień budżetowych został zaprezentowany w międzynarodowym standardzie rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24 „Prezentacja informacji budżetowych w sprawozdaniach finansowych”. Należy zauważyć, że formularze zestawień budżetowych zaprezentowano w oryginale, czyli w układzie przedstawionym w tym standardzie, a więc w języku angielskim. W dodatku do tego standardu jakim jest „Przewodnik dotyczący zastosowania tego standardu” przedstawiono cztery podstawowe formy zestawień budżetowych. Należy do nich zaliczyć:

- 1) Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts – budget on cash basis,
- 2) Additional Column Approach – both annual budget and financial statements on accrual basis,
- 3) Extract of Note Disclosures,
- 4) Encouraged Note Disclosure: biennial budget on cash basis.

Według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych w sprawozdaniu finansowym powinno być zawarte jedynie ogólne zestawienia budżetowe. W celu zwiększenia skuteczności rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej w osobnym dokumencie powinny być natomiast zawarte bardziej szczegółowe zestawienia budżetowe. W odniesieniu do obecnej sytuacji w Polsce takie szczegółowe zestawienia budżetowe są zawarte w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa.

⁴¹⁶ Ibidem, par. 119.

⁴¹⁷ Zestawienia budżetowe (ang. Compliance Reporting), por. międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, Presentation of budget information in financial statements.

W zakresie informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych wykazaniu powinny podlegać:

- polityka rachunkowości,
- noty objaśniające do elementów sprawozdania finansowego⁴¹⁸.

Ponadto w informacji dodatkowej powinny być zawarte sprawozdania o charakterze niefinansowym w celu dostarczenia pełniejszego obrazu o działaniach podmiotu sprawozdawczego w badanym okresie⁴¹⁹.

Mając na uwadze zgodność zaproponowanych układów elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych, można wskazać na standardy, które wprost odnoszą się do technicznej kwestii budowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. To przede wszystkim te standardy wykorzystano w trakcie konstruowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Są to następujące standardy:

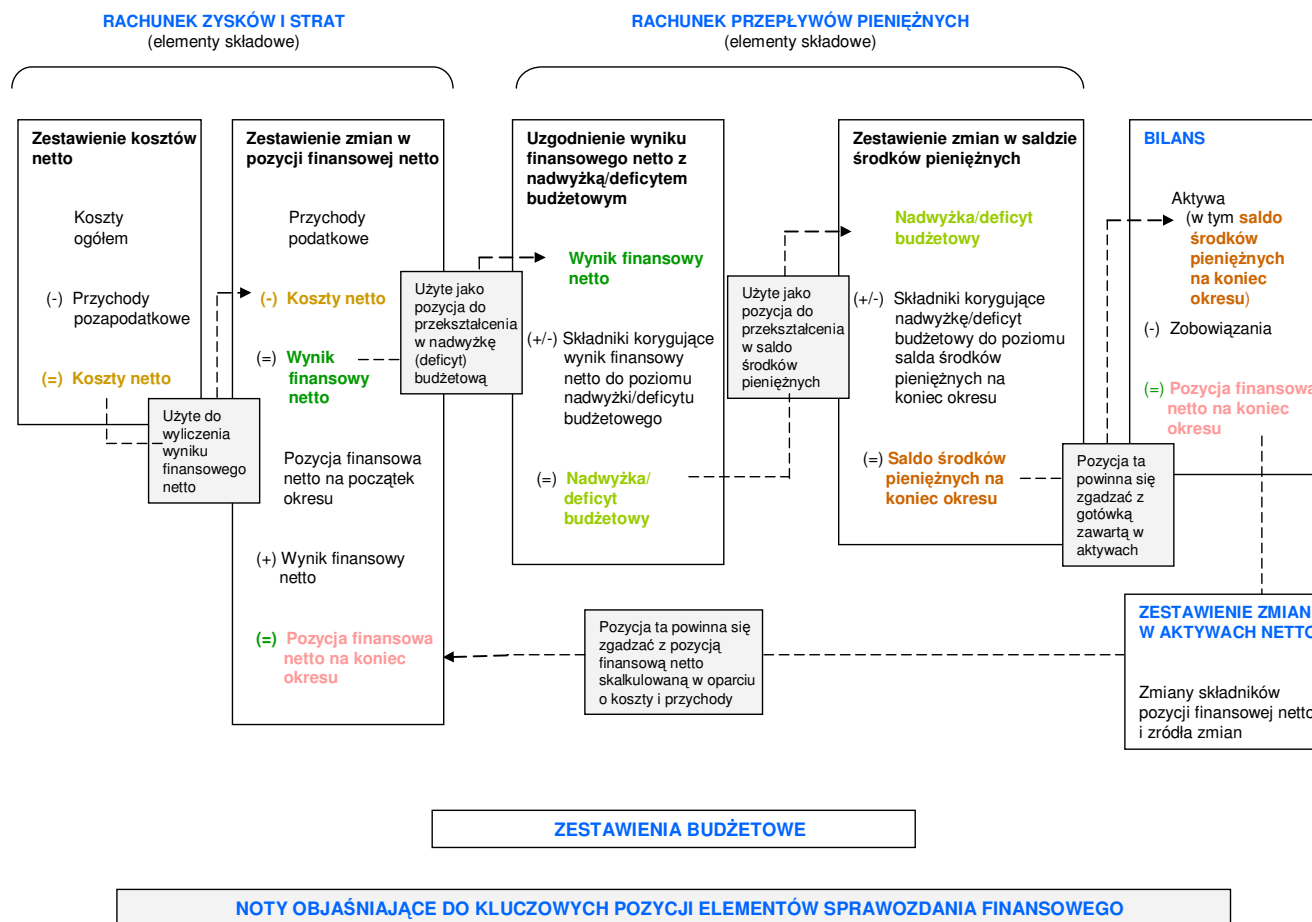
- MSRSP nr 1 – Prezentacja sprawozdań finansowych (ang. IPSAS 1 - Presentation on financial statements),
- MSRSP nr 2 – Rachunek przepływów pieniężnych (ang. IPSAS 2 - Cash Flow Statements),
- MSRSP nr 6 – Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe (ang. IPSAS 6 - Consolidated and separate financial statements)
- MSRSP nr 18 – Sprawozdawczość dotycząca segmentów działalności (ang. IPSAS 18 - Segment Reporting),
- MSRSP nr 22 – Ujawnianie informacji na temat generalnego sektora rządowego (ang. IPSAS 22 Disclosure of financial information about the general government sector)
- MSRSP nr 3 – Zasady (polityka rachunkowości), zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów (ang. IPSAS 3 - Accounting Policies, changes in accounting estimates and errors).

Przedstawione elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce stanowią swego rodzaju „system naczyń połączonych”. Powiązania między powyższymi elementami sprawozdania finansowego przedstawiono na schemacie 9.

⁴¹⁸ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, op. cit., pkt. 21 oraz 127-139.

⁴¹⁹ Ibidem, par. 18.

Schemat 9 Powiązania między elementami skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce



Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie skonstruowanego modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce można stwierdzić, że:

1) proponowany kanoniczny model sprawozdawczy odpowiada modelowi sprawozdawczemu stosowanemu obecnie w Polsce na poziomie lokalnym, co może znacznie ułatwić wdrożenie obowiązku sporządzania skonsolidowanego modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,

2) zawarcie w sprawozdaniu finansowym części „uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym” stanowi powiązanie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu państwa,

3) proponowany model jest zgodny z układami sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych mających zastosowanie na świecie,

4) proponowany model opiera się na kanonicznym modelu sprawozdawczym; w literaturze przedmiotu stosuje się także inne nazewnictwo tego modelu w postaci biznesowego modelu sprawozdawczego; warto podkreślić, że proponowany model jest zgodny z układem sprawozdania finansowego stosowanego przez podmioty sektora prywatnego; ma to znaczenie w kontekście porównywalności tych sektorów,

5) model opiera się na konwencji memoriałowej,

6) elementy sprawozdań powinny być uszczegółowione lub uogólnione o pewne pozycje, jeżeli w ten sposób wpłynie to na lepsze przedstawienie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce,

7) kwestia dopracowania poszczególnych pozycji elementów przedmiotowego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinna być przedmiotem dalszych badań,

8) model jest zgodny z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych; według tych standardów skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno dostarczać informacji o (1) aktywach, (2) zobowiązaniach, (3) aktywach netto, (4) przychodach, (5) kosztach, (6) pozostałych zmianach w aktywach netto, (7) przepływach środków pieniężnych⁴²⁰; za kompletne sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych standardy te uznają sprawozdanie składające się co najmniej z następujących elementów⁴²¹: (1) bilansu, (2) rachunku zysków i strat, (3) zestawienia zmian

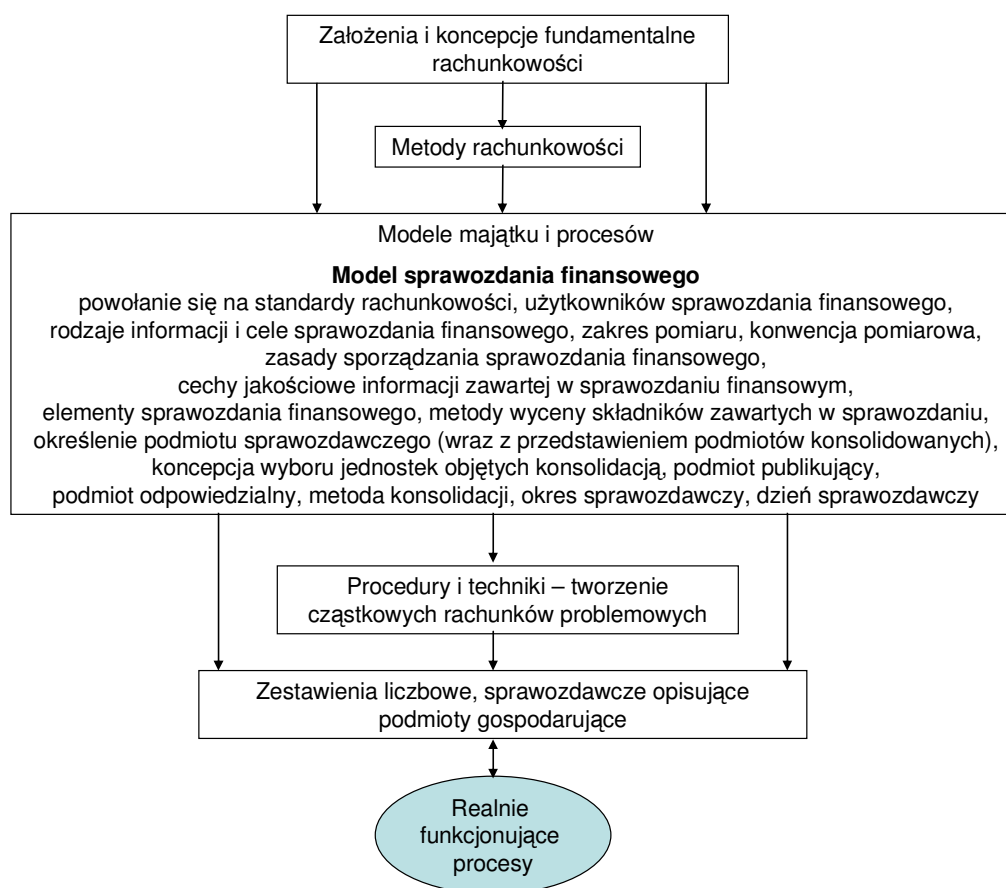
⁴²⁰ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, par. 18.

⁴²¹ Kiedy u podstaw sporządzania sprawozdań finansowych leży kasowa konwencja rachunkowości, wtedy sprawozdanie finansowe zawiera element: „Statement of Cash receipts and payments”.

w kapitale własnym, (4) rachunku przepływów pieniężnych, (5) zestawień budżetowych oraz (6) informacji dodatkowych o przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Ponadto należy stwierdzić, że proponowany model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce wpisuje się w opracowany przez A. Kostur model systemu informacyjnego rachunkowości. Na schemacie 10 zaprezentowano ujęcie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w systemie informacyjnym rachunkowości.

Schemat 10 Ujęcie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego w systemie informacyjnym rachunkowości



Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Kostur, *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Prace naukowe Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001.

4.1.2. Zastosowanie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych

Należy mieć na uwadze to, że przyjęty model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce decyduje o możliwościach i kierunkach pogłębienia zawartych w nim syntetycznych ujęć informacji. Owa potrzeba pogłębienia stanu informacyjnego może wynikać z potrzeby oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora. Przy czym przez pogłębienie stanu informacyjnego rozumie się zbadanie między innymi kształtowania się majątku, płynności, zadłużenia, sprawności czy rentowności podmiotu sprawozdawczego. Z kolei instrumentem, który można wykorzystać do oceny przedmiotowej sytuacji finansowej mogą być wskaźniki stosowane w analizie finansowej podmiotów gospodarczych.

W tym zakresie istotne znaczenie mają takie cechy jakościowe sprawozdania finansowego jak zrozumienie i przydatność.

Jak już stwierdzono niezbędną cechą informacji przedstawionych w sprawozdaniu finansowym powinna być łatwość zrozumienia ich przez użytkowników. Jeśli w sprawozdaniu jest zawartych wiele szczegółowych i specjalistycznych informacji to z pomocą przychodzą różne metody syntetyzowania i interpretacji danych. Takim narzędziem mogą być wskaźniki finansowe (ekonomiczne). Dzięki wskaźnikom finansowym możliwe jest uzyskanie szybkiej odpowiedzi na konkretne zapotrzebowania informacyjne.

Znając podstawowe potrzeby informacyjne, można informacje zaprezentowane w sposób skomplikowany i zawiły przedstawić za pomocą wskaźników. Tak zaprezentowana informacja w postaci obliczonych wskaźników powoduje, że jest spełniona kolejna cecha informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, jaką jest przydatność. Informacje są przydatne, jeżeli wpływają na decyzje gospodarcze użytkowników, pomagając im ocenić przeszłe, teraźniejsze i przyszłe zdarzenia albo potwierdzają bądź korygują ich poprzednie oceny.

Uporządkowany i sformalizowany charakter sprawozdań pozwala na usystematyzowanie wskaźników pozwalających ocenić sytuację zasobową i finansową podmiotów gospodarczych oraz wykorzystać te relacje finansowe do rachunków planistycznych.

W tabeli 21 przedstawiono zastosowanie wskaźników finansowych do analizy sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych na podstawie skonsolidowanego sprawozdania

Tabela 21 Zastosowanie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora za pomocą wskaźników finansowych

Cele sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych	Baza informacyjna	Wskaźniki finansowe
Wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem	Zestawienia budżetowe	Majątek
Wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów oraz z limitami finansowymi ustanowionymi przez organa władzy	Zestawienia budżetowe	
Dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych	Zestawienia budżetowe Rachunek zysków i strat Rachunek przepływów pieniężnych	Płynność
Dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne	Bilans, Rachunek zysków i strat Rachunek przepływów pieniężnych	Zadłużenie
Dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności	Bilans	Sprawność
Dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie	Bilans, Zestawienie zmian w aktywach netto	Rentowność
Dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań	Zrównoważona karta wyników Zestawienia budżetowe Rachunek zysków i strat	

Źródło: Opracowanie własne.

finansowego tego sektora. Przed podjęciem tej analizy stwierdzono, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jest użyteczne wówczas gdy spełniony jest podstawowy cel tego sprawozdania polegający na dostarczeniu użytkownikom tego sprawozdania odpowiedzi na ich potrzeby informacyjne. Jak już stwierdzono potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych są podstawą określenia rodzajów informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowych sektora finansów publicznych. Do informacji tych zaliczono:

- 1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,
- 2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,
- 3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,
- 4) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,
- 5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,
- 6) dostarczenie informacji o sytuacji finansowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie
- 7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Powyższym rodzajom informacji przypisano właściwy element sprawozdania finansowego, na podstawie którego użytkownicy mogą pozyskać te informacje.

Mając na uwadze to, że zaproponowany model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce jest zbudowany na bazie kanonicznego modelu sprawozdawczego oraz w związku z tym, że w oparciu o kanoniczny model sprawozdawczy stosowany w podmiotach sektora prywatnego powszechnie i w dodatku z powodzeniem stosuje się analizę finansową, to można stwierdzić, że analiza finansowa może mieć także zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

4.2. Wdrożenie modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce

4.2.1. Przesłanki adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych

Wprowadzenie wymogu sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinno zostać poprzedzone zaadoptowaniem międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Do najważniejszych przesłanek wskazujących na to, że w Polsce należy zaadoptować międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych należy zaliczyć:

- 1) fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości są wdrażane w wielu państwach na świecie, w tym także w państwach członkowskich Unii Europejskiej,
- 2) fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mają wymiar międzynarodowy,
- 3) możliwość dostosowania polskiego modelu sprawozdawczego sektora finansów publicznych do wytycznych zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych zamiast przyjęcia wprost wszystkich standardów,
- 4) wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przyczyni się do wzrostu jakości systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych w Polsce,
- 5) wdrożenie przedmiotowych standardów będzie stanowić bazę dla sporządzenia sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,
- 6) uzyskana zostanie krajowa i ponadnarodowa porównywalność informacji o sektorze finansów publicznych,
- 7) kompatybilność międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ze standardami statystycznej rachunkowości narodowej w Polsce.

Na świecie, w tym także w Europie wiele państw realizuje obecnie reformę sektora finansów publicznych, która polega głównie na wdrożeniu konwencji memoriałowej w systemie rachunkowości, co jest celem pośrednim w dążeniu do sporządzenia sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Większość państw na świecie wdraża w tym celu międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Państwa te wyznaczają kierunek, w którym z całą pewnością powinny podążać także inne państwa, w tym Polska.

Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych to standardy, które mają być docelowo wspólne dla wszystkich państw na świecie⁴²². Podejście takie powinno zapewnić jednolitość rozwiązań w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych we wszystkich państwach, a ponadto powinno zagwarantować bezpieczeństwo i stabilność w zakresie procedur stosowania tych standardów. Ponadto wiele państw zaufało już Międzynarodowej Radzie Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych i obecnie wdraża te standardy w ramach reformy sektora finansów publicznych.

Wdrożenie przedmiotowych standardów może nastąpić albo przez ich pełne wdrożenie (wówczas proces taki to adopcja – wdrożenie w niezmienionej formie) lub też przez dostosowanie dotychczas funkcjonującego w danym państwie systemu rachunkowości sektora finansów publicznych do tych standardów (wówczas proces taki to adaptacja – harmonizacja istniejącego w Polsce modelu sprawozdawczego z modelem postulowanym w przedmiotowych standardach). Ponadto międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają minimalne wymagania w zakresie rachunkowości tego sektora, w tym także w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Ponadto standardy te nie wymagają, aby szczegółowe zasady rachunkowości były identyczne we wszystkich państwach. Jest to niemożliwe ze względu na specyfikę systemów finansów publicznych poszczególnych państw. Zasady te mają być na tyle elastyczne, aby umożliwiły harmonizację budżetów i sprawozdań finansowych, a ponadto aby pozwoliły na wzrost sprawności funkcjonowania systemu finansów publicznych charakterystycznego dla każdego państwa.

Należy także dodać, że wdrożenie przedmiotowych standardów zmobilizuje pomioty gospodarcze sektora finansów publicznych do stosowania jednolitych wytycznych (rozwiązań) w zakresie rachunkowości. Spowoduje to zarówno wzrost jakości systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych w Polsce jak i uporządkuje ten system.

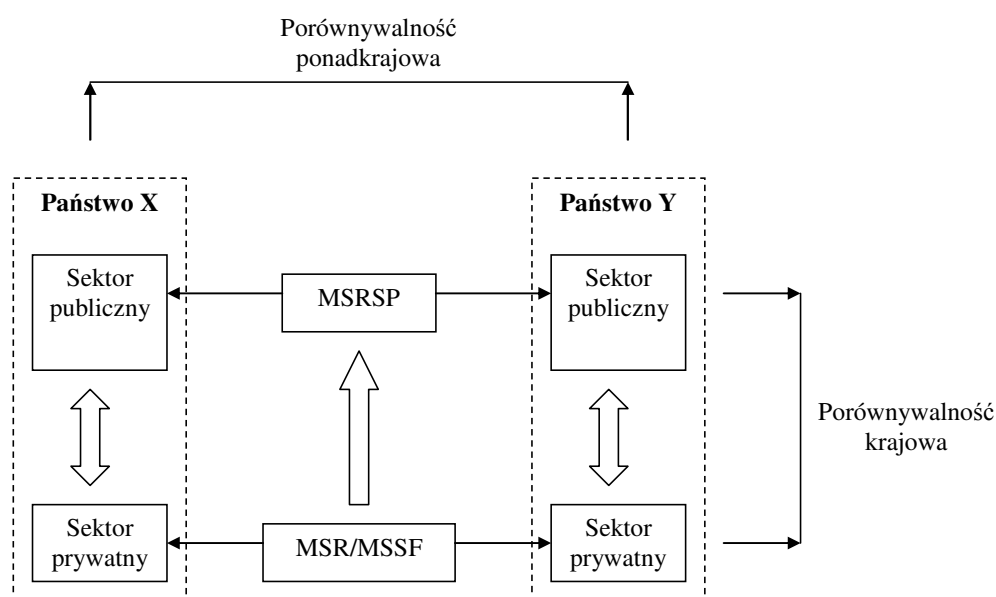
Ponadto fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych opierają się na konwencji memoriałowej powoduje, że możliwe jest sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych według kanonicznego (biznesowego) modelu sprawozdawczego⁴²³.

⁴²² Trudno jednakże zakładać, że takie państwa jak Stany Zjednoczone, Kanada czy Australia zrezygnują ze stosowania w tych państwach w sektorze finansów publicznych generalnie akceptowanych zasad rachunkowości. Najprawdopodobniej nastąpi harmonizacja zasad rachunkowości zawartych w generalnie akceptowanych zasadach rachunkowości i międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

⁴²³ Kanoniczny (biznesowy) model zbudowany na memoriałowej bazie rachunkowości (ang. business-type accrual model).

Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych są opracowywane na podstawie standardów rachunkowości przeznaczonych dla sektora prywatnego, czyli międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej. Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej mają zastosowanie także w Polsce⁴²⁴. Dzięki temu możliwe będzie uzyskanie porównywalności sprawozdań finansowych w danym państwie między sektorem prywatnym a sektorem finansów publicznych. Ponadto dzięki międzynarodowym standardom rachunkowości sektora finansów publicznych możliwe będzie także porównanie sektorów finansów publicznych w różnych państwach⁴²⁵, co przedstawiono na schemacie 10). Ważne jest aby nie tworzyć dla sektora finansów publicznych nowych standardów, różniących się w kluczowych kwestiach od tych standardów stosowanych w sektorze prywatnym, lecz przez wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych poddać się procesowi harmonizacji międzynarodowej. Chodzi o to, aby standardy stosowane w rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce miały wspólne korzenie z standardami dla sektora prywatnego.

Schemat 10 Ponadkrajowa i krajowa porównywalność informacji finansowej



Źródło: Opracowanie własne.

⁴²⁴ W ustawie o rachunkowości funkcjonuje obecnie zapis odwołujący jednostki do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do zagadnień, które nie są uregulowane przepisami wewnętrznymi Polski. Już dziś można stwierdzić, że w większości standardy te są ze sobą zbieżne.

⁴²⁵ Por. T. Kostrzewa, *Uwarunkowania procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w gospodarce światowej*, w: Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007, s. 37-47.

W ramach porównywalności krajowej międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mogą przyczynić się do zwiększenia efektywności zarządzania, zwiększenia przejrzystości finansów publicznych, a co za tym idzie wiarygodności działań rządów, podniesienia poziomu wiedzy pracowników, wzrostu odpowiedzialności osób zarządzających oraz wzrostu sprawności funkcjonowania systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. W ramach porównywalności ponadnarodowej standardy te mogą natomiast przyczynić się do umożliwienia porównywalności gospodarek poszczególnych państw, a można ją uzyskać dzięki stosowaniu jednolitych formularzy sprawozdań finansowych.

Obecnie w Polsce na potrzeby statystyki gospodarczej stosuje się system rachunków narodowych ESA95. Jednym z głównych celów Międzynarodowej Rady Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych jest obecnie dostosowanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych do standardów statystycznej rachunkowości narodowej. Biorąc ten fakt pod uwagę, celowe wydaje się wdrożenie przedmiotowych standardów, które będą kompatybilne z systemem ESA 95.

4.2.2. Przesłanki wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Wcześniej wykazano, że w Polsce nie sporządza się obecnie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, a także wskazano, że istnieją warunki do sporządzania takiego sprawozdania w Polsce.

Poniżej przedstawiono argumenty uzasadniające potrzebę sporządzania w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Do argumentów tych zaliczono:

- 1) wzrost świadomości społecznej w Polsce,
- 2) brak spełnienia przez publikowane obecnie w Polsce przez rząd sprawozdania finansowe podstawowych potrzeb informacyjnych społeczeństwa,
- 3) pełniejsze zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego,
- 4) spełnienie prawnego obowiązku rządu w Polsce w zakresie informowania obywateli o działalności sektora finansów publicznych,
- 5) wzmocnienie odpowiedzialności społecznej rządu w Polsce,

6) umożliwienie oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych w sektorze finansów publicznych w Polsce,

7) potrzebę stosowania w Polsce takich standardów rachunkowości w sektorze finansów publicznych jak te stosowane w innych państwach na świecie, w tym także i w Europie,

8) wzrost rangi Polski na świecie,

9) umożliwienie porównywalności sektora finansów publicznych w Polsce z sektorami finansów publicznych w innych państwach,

10) wykorzystywana obecnie w polskim systemie rachunkowości sektora finansów publicznych konwencja memoriałowa niezbędna dla sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych przez podmioty gospodarcze tego sektora powoduje, że proces sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie ułatwiony,

11) wzmocnienie stosowania zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce,

12) osiągnięcie wyższego poziomu jakości państwa demokratycznego przez Polskę.

Wraz ze wzrostem populacji i wzrostem standardu życia społeczeństwa będzie rosnąć zapotrzebowanie na dobra i usługi sektora finansów publicznych. Wzrost zapotrzebowania na produkty publiczne pociąga za sobą konieczność sprawowania lepszej kontroli nad działalnością rządu, podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych oraz kontroli nad dostępem do zasobów publicznych. Z kolei wzrost standardu życia będzie powodować wzrost poziomu edukacji, rozwój komunikacji i zwiększone zainteresowanie działalnością rządów. Wszystkie te czynniki będą powodować wzrost świadomości społecznej, co będzie jeszcze bardziej spotęgowane przez postęp cywilizacyjny (w tym zwłaszcza technologiczny). W Polsce ta przemiana cywilizacyjna i technologiczna już się rozpoczęła. Społeczeństwo będzie wymagać rozliczenia się rządzących ze skuteczności w realizacji funkcji społecznych i gospodarczych.

W rozprawie wykazano, że obecnie publikowane sprawozdania finansowe rządu nie stanowią źródła dostatecznej informacji dla użytkowników tych sprawozdań. Na podstawie tych sprawozdań finansowych społeczeństwo nie może w pełni rozliczyć rządzących, a także nie może ocenić sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze całego sektora finansów publicznych. Dopiero dzięki sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych rząd zagwarantuje użytkownikom tego sprawozdania:

- a) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,
- b) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,
- c) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,
- d) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,
- e) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,
- f) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej sektora oraz o zmianach zachodzących w tej dziedzinie,
- g) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, które będzie zawierało przedstawione powyżej grupy informacji jednocześnie dostarczy użytkownikom tego sprawozdania wiadomości, które zaspokoją ich potrzeby informacyjne. Użytkownicy uzyskają informację, którą będą mogli wykorzystać do podejmowania trafnych decyzji na tle ekonomicznym, społecznym i politycznym. Użytkownicy będą poinformowani o planowanych działaniach rządu, jak również o rezultatach wdrożonych planów wraz z przedłożoną informacją o efektywności działań i pozycji finansowej. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych będzie, w związku z tym, pełnić także funkcję prognostyczną, dostarczając informacji niezbędnych do przewidywania jakie nakłady należy ponieść w przyszłości czy też jakie zasoby powstaną w przyszłości, a także ryzyka i niepewności z tym związane.

Ponadto w Polsce obywatelskie prawo dostępu do informacji publicznej leży u podstaw zapisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucji RP) z roku 1997. Artykuł 61 Konstytucji RP wyraża to prawo w sposób następujący: „Obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Prawo to obejmuje również uzyskiwanie informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem

komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa”. Przytoczony wyżej artykuł 61 Konstytucji RP formułuje prawo podmiotowe obywatela do informacji, którego celem jest zagwarantowanie kontroli społecznej nad gospodarowaniem funduszami publicznymi przez wszystkie organy i osoby fizyczne prawnie do tego umocowane. Z kolei z artykułu 6 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej⁴²⁶ wynika, że udostępnieniu podlega informacja publiczna, w tym między innymi informacja o stanie państwa. W związku z tym obywatelskiemu prawu do informacji powinien odpowiadać prawny obowiązek informowania obywateli przez organy władzy publicznej oraz przez inne organy wykonujące zadania publiczne o działalności objętej jawnością. Brak jest jednak w Polsce właściwych instrumentów stosowanych do realizacji tego obowiązku.

Jak już stwierdzono celem sporządzanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności społecznej ponoszonej za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Dzięki sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinno nastąpić wzmocnienie odpowiedzialności społecznej rządu. Wynika to między innymi z faktu objęcia przez to sprawozdanie swoim zakresem wszystkich zasobów ekonomicznych (zarówno finansowych i niefinansowych), a szerszy zakres sprawozdawczości finansowej wraz z dostosowaniem sposobu prezentowania informacji do standardów rachunkowości stosowanych na świecie powinno wpłynąć na możliwość rozliczenia rządu z większego ujawnionego obszaru działań rządu.

W niniejszej rozprawie udowodniono, że kanoniczna forma modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych umożliwia sporządzenie podstawowego zestawu elementów sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w aktywach netto, zestawień budżetowych oraz informacji dodatkowej. Dzięki tym elementom sprawozdania finansowego

⁴²⁶ Ustawa z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.).

możliwe będzie zastosowanie instrumentów analizy finansowej do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce.

Obecnie skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych sporządza się jedynie w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii. W Europie państwem, które po raz pierwszy opublikuje takie sprawozdanie za rok 2006/2007 jest Wielka Brytania. Ponadto na świecie, w tym także w Europie wiele państw realizuje obecnie reformę sektora finansów publicznych. Polega ona głównie na wdrożeniu konwencji memoriałowej w systemie rachunkowości tego sektora, co jest celem pośrednim w dążeniu do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Dlatego większość państw na świecie wdraża w tym celu międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Jeśli więc Polska chce dorównać innym państwom na świecie w zakresie stosowania zasady jawności i przejrzystości sektorem finansów publicznych to także powinna sporządzać takie sprawozdanie.

Polska jest państwem członkowskim Unii Europejskiej. W Unii Europejskiej nie ma jak dotąd obowiązku sporządzania przez poszczególne państwa takiego sprawozdania finansowego. Jednakże Komisja Europejska wdrożyła w 2005 roku międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych i opublikowała za rok sprawozdawczy 2005 skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Świadczyć to może o tym, że jeżeli organ na tak wysokim szczeblu Unii Europejskiej dokonał sporządzenia takiego sprawozdania, to w przyszłości w celu ujednolicenia systemów rachunkowości państw członkowskich będzie zalecane wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych i sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego sektora przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Ponadto, jak już wcześniej wskazano, obecnie dziewięć państw wśród państw członkowskich Unii Europejskiej jest na etapie wdrażania tych standardów. To także pokazuje kierunek, w którym powinna podążać Polska.

Państwa, w których sporządza się skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, należą do państw wysoko rozwiniętych gospodarczo i społecznie. Państwa te wyznaczają swego rodzaju trend w kształtowaniu systemów rachunkowości sektora finansów publicznych na świecie. Dorównanie tym państwom przez sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce z pewnością wpłynie na wzrost pozycji międzynarodowej naszego państwa.

Sporządzanie przez poszczególne państwa na świecie skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych na podstawie międzynarodowych standardów ra-

chunkowości tego sektora może przyczynić się do uzyskania efektu porównywalności ponadkrajowej poszczególnych systemów gospodarczych, a wraz z tym porównanie sytuacji finansowej, sytuacji majątkowej i efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w poszczególnych państwach. Tę porównywalność gospodarek poszczególnych państw można uzyskać dzięki stosowaniu jednolitych wzorów formularzy sprawozdań finansowych.

W Polsce na szczeblu lokalnym i regionalnym system rachunkowości sektora finansów publicznych jest zbudowany opierając się na konwencji memoriałowej, a taki system rachunkowości pozwala sporządzić wymagane przez międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych sprawozdania finansowe. Wobec wieloletniego stosowania w polskim sektorze publicznym memoriałowej bazy ewidencyjnej, ewentualna implementacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, a następnie sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego będzie ułatwione.

Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych powinno przyczynić się ponadto do realizacji zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych⁴²⁷. Z kolei spełnienie tych zasad zapewni społeczeństwu możliwość sprawowania faktycznej, a nie tylko formalnej kontroli sposobu, w jakim organy władzy publicznej posługują się powierzonym im majątkiem i środkami finansowymi w celu realizacji określonych, powierzonych rządowi funkcji społecznych i gospodarczych. W sumie można stwierdzić, że jawność i przejrzystość finansów publicznych to warunek sprawnego i efektywnego działania sektora finansów publicznych.

Ponadto otwartości rządu przed społeczeństwem uwarunkowana uczciwym i przejrzystym informowaniem społeczeństwa o sprawach dla nich ważnych jest elementem systemu demokratycznego państwa. Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce przyczyni się do osiągnięcia wyższego poziomu jakości państwa demokratycznego.

⁴²⁷ Przykładem stosowania zasady jawności przejrzystości finansów publicznych może być strona Ministerstwa Skarbu Państwa Stanów Zjednoczonych, na której każdy obywatel może sprawdzać codzienny stan kasy państwa przez wgląd do sprawozdania „Current Daily Treasury Statement” codziennie aktualizowanego (<http://fms.treas.gov/dts/index.html>).

4.2.3. Etapy i warunki gwarantujące sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych

Wprowadzenie w Polsce obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy poprzedzić działaniami, które wymieniono w tabeli 22. Adaptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych oraz proces wdrożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych mogą rodzić potencjalne ryzyka, które mogą ograniczyć wiarygodność tego sprawozdania finansowego⁴²⁸. Przedstawiono więc warunki, których spełnienie powinno uprawdopodobnić sukces przedsięwzięcia w postaci wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych poprzedzone zaadaptowaniem międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych wymaga zrozumienia i akceptacji potrzeby takich działań przez wszystkie frakcje rządzące. W związku z tym niezbędne jest przeprowadzenie szeregu działań w celu uzmysłowienia politykom filozofii tego projektu wraz z ukazaniem korzyści płynących dla państwa. Ogólna akceptacja idei projektu jest tym bardziej istotna że proces adaptacji międzynarodowych standardów rachunkowości oraz docelowo sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego sektora może zająć kilka lat, natomiast wybory parlamentarne dokonują się w cyklu czteroletnim. Tak więc przedsięwzięcie to wymaga dalszego spojrzenia niż tylko interes polityczny. Ponadto proces ten wymaga pracy u podstaw oraz przygotowania księgowych i osób zarządzających w podmiotach sektora finansów publicznych na zmiany kulturowe i zmiany w organizacji pracy. Korzyści, które przyniesie reforma z pewnością będą okupione kosztami wdrożenia. W związku z tym powinna się odbywać debata polityczna na ten temat. Znacząca jest także rola organizacji księgowych w promowaniu idei reformy, wspieraniu procesu wdrożenia oraz następnie ulepszaniu stosowanych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Istotna jest także współpraca tych organizacji księgowych z podmiotami sektora finansów publicznych. Organizacje księgowe powinny być zaangażowane w proces wdrożenia przedmiotowych standardów jak również w monitorowanie postępów wdrożenia. Ponadto zaangażowanie tych organizacji oraz wyposażenie ich w niezależność w podejmowaniu działań wyklucza ewentualne posądzenie rządu o to, że wprowadza zmiany dostosowując je do własnych interesów politycz-

⁴²⁸ Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, July 2003, s. 5-7.

nych, a przecież dzięki zastosowaniu tych standardów zwiększeniu ulec ma odpowiedzialność społeczna rządu. To z kolei mogłoby zaszkodzić wiarygodności rządu.

Tabela 22 Etapy i warunki konieczne gwarantujące sukces

Lp.	Etapy	Warunki
1.	Uzyskanie zgody politycznej na reformę w sektorze finansów publicznych	Działalność na szeroką skalę uświadamiająca korzyści Znacząca jest rola organizacji księgowych w promowaniu idei reformy i ulepszaniu standardów Zmiana kulturowa i zaakceptowanie zmian w systemie rachunkowości
2.	Planowanie i organizowanie przedsięwzięcia z uwzględnieniem zaadoptowania międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych	Racjonalny rachunek kosztów
3.	Powołanie instytucji odpowiedzialnych za wdrożenie międzynarodowych standardów	Zapewnić niezależność tych instytucji
4.	Wdrożenie szczegółowych regulacji prawnych	Trzeba przeprowadzić odpowiedni system przekonywania polityków. Regulacje te powinny wyegzekwować sprawozdania jednostkowe od wszystkich podmiotów będących przedmiotem konsolidacji Prowadzenie systematycznych szkoleń dla księgowych i rachunkowców Konwencja memoriałowa także dla budżetu
5.	Zapewnienie skutecznego i szybkiego pozyskania danych do przeprowadzenia procesu konsolidacji sprawozdań finansowych	Odpowiedni system informatyczny (technologie informatyczne)
6.	Utworzenie organów, które będą czuwać nad odpowiednią jakością sporządzanych sprawozdań finansowych (audyt)	Zapewnić niezależność tych instytucji
7.	Zapewnienie dostępności sprawozdania finansowego dla jego potencjalnych użytkowników	Wykorzystać sieć Internet

Źródło: Opracowanie własne.

Uzyskanie zgody politycznej na reformę w sektorze finansów publicznych powinno uruchomić proces planowania i organizowania całego przedsięwzięcia. Niewątpliwie istotnym czynnikiem są w tym zakresie harmonogram i koszty wdrożenia nowego rozwiązania. Szczególnie należy uwzględnić specyfikę sektora finansów publicznych, skalę jego funkcjonowania oraz wymagania informatyczne niezbędne do przeprowadzenia procesu. W celu uzyskania pełnego kanonicznego modelu memoriałowego w całym sektorze finansów publicznych należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Z kolei na bazie tych standardów dostosowane zostaną wymogi w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Warto także wziąć pod uwagę, że reformowanie rachunkowości sektora finansów publicznych dotyczy faktycznie dwóch obszarów, którymi są budżet oraz sprawozdawczość finansowa. Badania dowodzą, że w obecnym czasie najbardziej optymalnym rozwiązaniem dla organów publicznych jest opcja polegająca na tymczasowym zachowaniu systemu kasowego w budżetach i transformacji sprawozdawczości finansowej na system memoriałowy (system dualny)⁴²⁹. Ponadto doświadczenia innych państw wskazują, że początkowo należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych na poziomie lokalnym, a dopiero potem na poziomie rządowym. Korzyścią w tym wypadku jest to, że organizacje wyższego szczebla wdrażając standardy w drugiej kolejności mogą wyciągać wnioski z wdrożenia na niższych poziomach⁴³⁰. Ponadto należy także przetłumaczyć treść międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych na język polski⁴³¹.

Kolejnym etapem jest powołanie instytucji odpowiedzialnych za zaadaptowanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce (instytucjonalizacja). Istotnym warunkiem powodzenia przedsięwzięcia jest także zapewnienie niezależność tych instytucji. Należy zastanowić się także, która instytucja w Polsce powinna się zająć wdrożeniem międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Być może w celu wdrożenia tych standardów należy powołać specjalny organ stanowiący krajowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Organ ten byłby odpowiedzialny za dostosowanie zasad rachunkowości sektora finansów publicznych do wymagań standardów międzynarodowych, a także odpowiedzialny za projektowanie ewentualnych krajowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych w sytuacji wyboru ścieżki

⁴²⁹ K. Lüder, R. Jones, *Reforming governmental ...*, op. cit., s. 142..

⁴³⁰ Fédération des Experts Comptables Européens, *Accrual Accounting ...*, op. cit., s. 6.

⁴³¹ Szczególną wagę należałoby przypisać jakości tego tłumaczenia. Celem powinien być przekład treści na treść, a nie słów na słowa. Jest to konieczne, aby uniknąć trudnych do późniejszego wyplenienia błędów i przeinaczeń oraz ich skutków dla kształtowania świadomości i praktyk rachunkowości.

wdrożenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przez ich adaptację⁴³². Szczególnie ważne jest zapewnienie ich niezależności, przy jednoczesnym uwzględnieniu i uznaniu ustawowych obowiązków ministra finansów.

Wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych będzie wymagało przygotowania wielu szczegółowych regulacji prawnych, które ujedynoliją rachunkowość polskiego sektora finansów publicznych⁴³³. Można wyróżnić cztery typy dokumentów zawierających zasady dotyczące sprawozdawczości finansowej w sektorze finansów publicznych (regulacje prawne, standardy rachunkowości, praktyki rachunkowości, szczególne uregulowania)⁴³⁴. Regulacje te powinny być na tyle skuteczne aby móc wyegzekwować jednostkowe sprawozdanie finansowe od wszystkich podmiotów gospodarczych będących przedmiotem konsolidacji. Ponadto należy mieć na uwadze to, że Rada Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych nie przygotowała jeszcze kompletnego zestawu standardów. Do tej pory opublikowano jedynie 26 standardów, a kolejne są nadal przygotowywane. Oznacza to, że zakładając zaadoptowanie przedmiotowych standardów w polskim systemie rachunkowości sektora finansów publicznych i tak trzeba liczyć się z tym, że w obszarach nieuregulowanych przez standardy trzeba dostosować politykę we własnym zakresie⁴³⁵. Na tym etapie także jest niezbędne zaangażowanie się w proces zmian organizacji księgowych, także w zakresie organizowania szkoleń dla księgowych i rachunkowców sektora finansów publicznych⁴³⁶. Warunkiem powodzenia jest prowadzenie systematycznych szkoleń, aby księgowi zrozumieli cel wdrożenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Szkolenia dla księgowych w podmiotach sektora finansów publicznych powinny być prowadzone w sposób ciągły, ponieważ standardy wbrew pozorom nie są sztywne. Standardy te ciągle ewoluują, więc potrzebne są działania w celu nadążania za tymi zmianami.

Ponadto w sektorze finansów publicznych ze względu na zaszłości historyczne duże znaczenie ma nadal konwencja kasowa i podejście budżetowe. Jednak gdy budżet jest sporządzany według konwencji kasowej, a system rachunkowości finansowej jest oparty na konwencji memoriałowej to może to powodować trudności w ujedynoliceniu informacji i utrudniać podejmowanie racjonalnych decyzji, ze względu na stałe dostosowania, które trzeba wykonywać. Jeśli proces budżetowania i sprawozdawczość finansowa są oparte na tej samej

⁴³² W. Misiąg, Wypowiedź, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową.

⁴³³ K. Lundqvist, A. Forssell, *Accrual Accounting Regulation in Central Governments – A Comparative Study of Australia, Sweden and the United Kingdom*, 2003, s. 19.

⁴³⁴ Por. D. Hensley, A. Likierman, J. Perrin, M. Evans, I. Lapsley, J. Whiteoak, op. cit., s. 12-13.

⁴³⁵ Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption ...*, op. cit., s. 1.

⁴³⁶ Por. Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption ...*, op. cit., s. 7 i annex – s. 10.

metodzie, to wówczas jest mniejsze ryzyko utraty kontroli finansowej. Dlatego trend długoterminowy zmierza ku stosowaniu zasady memoriałowej zarówno w budżetowaniu jak i sprawozdawczości finansowej.

Po wprowadzenie w życie uregulowań prawnych dostosowujących obecny system rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce do standardów międzynarodowych, a przed pierwszą próbą sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, należy zapewnić skuteczne i szybkie pozyskanie danych do przeprowadzenia procesu konsolidacji sprawozdań finansowych podmiotów konsolidowanych. Z całą pewnością będzie to wymagało zorganizowania odpowiedniego systemu informatycznego⁴³⁷. Dane powinny być gromadzone w jednolitym systemie finansowo-księgowym, który pozwalałby na zautomatyzowanie procesu przesyłania danych i samego procesu konsolidacji sprawozdań finansowych. Można tu wskazać na co najmniej dwa możliwe rozwiązania w pozyskiwaniu danych:

- wszystkie jednostki wysyłają do Ministerstwa Finansów sprawozdania jednostkowe i wówczas Ministerstwo Finansów je konsoliduje – to rozwiązanie charakteryzuje się łatwiejszą, prostszą koordynacją, mniejsze jest także ryzyko wystąpienia rozbieżności, pominięć czy podwójnego ujęcia niektórych kwestii,

- sporządzane są skonsolidowane sprawozdania na niższym poziomie (np. każde ministerstwo), a następnie te skonsolidowane sprawozdania są przesyłane do Ministerstwa Finansów w celu pełnej konsolidacji; zaletą tego rozwiązania jest to, że istnieją już relacje podporządkowania między ministerstwem a podległymi mu jednostkami, co może ułatwić zebranie danych; tę istniejącą relację można też wykorzystać do tego, że kontrola odbyłaby się najpierw na niższym szczeblu.

Sporządzone skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych przed jego publikacją powinno podlegać badaniu przez audytora. Należy więc w kolejnym etapie utworzyć instytucję, która będzie czuwać nad odpowiednią jakością sporządzanego sprawozdania finansowego. Ponadto wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych wymusza zmianę organizacji procesu audytu. Od lat siedemdziesiątych ubiegłego stulecia system audytu sprawozdawczości rządowej kładł w szczególności nacisk na potrzebę sprawdzenia, czy transakcje finansowe są korzystne pod względem gospodarczym i skuteczne. Jednak głównym miernikiem ich poprawności i narzędziem kontroli było porównanie rzeczywistych wydatków z ich wielkością w budżecie. Było to

⁴³⁷ Por. N. Hepworth, *Accounting Issues related to Financial Management, Public Sector Accounting*, CIPFA, January 2002, s. 27.

spowodowane niemożliwością ustanowienia związków przyczynowych między nakładem, efektem a wynikiem finansowym w organizacjach rządowych utrzymywanych z podatków. Obecnie w Polsce kontrola i audyt sprawozdań sporządzanych przez jednostki sektora finansów publicznych dotyczą w całości jedynie audytu wewnętrznego. W Polsce nie funkcjonuje audyt zewnętrzny sprawozdań sektora finansów publicznych. Świadczy to o tym, że rząd nie ma wystarczającej kontroli nad sprawozdawczością tego sektora. Jako wzór dla Polski może na przykład służyć rozwiązanie występujące w Stanach Zjednoczonych. W tym państwie funkcjonuje Rządowe Biuro Odpowiedzialności, które pełni rolę audytora rządowego. Ponadto w Stanach Zjednoczonych każda jednostka i podmiot sektora rządowego sporządza raport z efektywności i odpowiedzialności⁴³⁸.

Kolejnym etapem po sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie zapewnienie dostępności tego sprawozdania dla jego potencjalnych użytkowników⁴³⁹. Wydaje się, że wzorem państw na świecie należy udostępnić to sprawozdanie na stronie Ministerstwa Finansów w sieci Internet.

4.3. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono przyjęte założenia istotne dla opracowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Konstruując model najpierw przedstawiono docelowe wartości zmiennych modelu, a następnie przedstawiono układ i formę elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych opierając się na kanonicznym modelu sprawozdawczym.

Docelowe wartości zmienny modelu przedstawiają się następująco. W zakresie powołania się na standardy rachunkowości zaproponowano adopcję międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Jeżeli chodzi o użytkowników sprawozdania finansowego to zaliczono do nich społeczeństwo, inwestorów, pożyczkodawców, członków rządu wybranych przez społeczeństwo, administrację rządową, inne rządy, agencje międzynarodowe, agencje ratingowe oraz analityków finansowych i ekonomistów. Stwierdzono, że rodzaje informacji i cele sprawozdania finansowego są następujące:

⁴³⁸ Raport z efektywności i odpowiedzialności (ang. Performance and Accountability Report, w skrócie PAR).

⁴³⁹ E. Caperchione, *The reform of the Italian local Government accounting system – a critical analysis* w: Comparative issues in local government accounting, Springer 2000, s. 13-15.

- 1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,
- 2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,
- 3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,
- 4) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,
- 5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,
- 6) dostarczenie informacji o sytuacji finansowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie,
- 7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Stwierdzono także, że zakres pomiaru stosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych powinien obejmować zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe). W zakresie konwencji pomiarowej zaproponowano pełną konwencję memoriałową rachunkowości. Przyjęto także, iż skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno być sporządzane opierając się na takich zasadach sporządzania sprawozdania finansowego jak, zasada rzetelnej prezentacji, zasada kontynuacji działalności, zasada ciągłości prezentacji, zasada istotności i agregowania, zasada kompensowania oraz zasada porównywalności informacji. Stwierdzono także, że informacje zawartej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych powinny podlegać takim cechom jakościowym jak, identyfikacja sprawozdania finansowego, okres sprawozdawczy, terminowość, zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, kompletność oraz legalność. W zakresie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaproponowano kanoniczny model sprawozdawczy zgodny z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych obejmujący bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w aktywach netto, zestawienia budżetowe oraz informację dodatkową. Jeżeli chodzi o metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu to przyjęto, iż powinny być stosowane metody wyceny zgodne z wytycznymi zawartymi w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów

publicznych. Stwierdzono także, że podmiotem sprawozdawczym powinien być podmiot ekonomiczny, do którego należy zaliczyć podmioty sektora finansów publicznych w Polsce. Ustalono także, iż wybór jednostek objętych konsolidacją powinien nastąpić w oparciu o zasadę kontroli. Stwierdzono, że podmiotem publikującym skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno być ministerstwo finansów. Podmiotem odpowiedzialnym za sporządzenie owego sprawozdania ustanowiono rząd. Jako metodę konsolidacji zaproponowano metodę konsolidacji proporcjonalnej. Ustalono także, iż okresem sprawozdawczym powinien być jeden rok, a dniem sprawozdawczym 31 grudnia danego roku sprawozdawczego.

Z kolei układ i formę elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaproponowano w postaci kanonicznego modelu sprawozdawczego. Do elementów tych zaliczono:

- 1) rachunek zysków i strat, w podziale na:
 - a) zestawienie kosztów netto,
 - b) zestawienie zmian w pozycji finansowej netto,
- 2) rachunek przepływów pieniężnych, w podziale na:
 - a) uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym,
 - b) zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych,
- 3) bilans,
- 4) zestawienia zmian w aktywach netto,
- 5) zestawienia budżetowe,
- 6) noty objaśniające do kluczowych pozycji elementów sprawozdania finansowego.

W dalszej części rozdziału scharakteryzowano szczegółowo zaproponowane elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych. Wskazano także, że przedmiotowe elementy modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych są zgodne z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Następnie przedstawiono powiązania między elementami skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce i stwierdzono, że elementy te stanowią swego rodzaju „system naczyń połączonych”.

Na podstawie skonstruowanego modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce stwierdzono, że:

- 1) proponowany kanoniczny model sprawozdawczy odpowiada częściowo modelowi sprawozdawczemu stosowanemu obecnie w Polsce na poziomie lokalnym, co może znacznie

ułatwić wdrożenie obowiązku sporządzania skonsolidowanego modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,

2) zawarcie w sprawozdaniu finansowym części „uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym” stanowi powiązanie ze sprawozdaniem z wykonania budżetu państwa,

3) proponowany model jest zgodny z układami sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych mających zastosowanie na świecie,

4) proponowany model opiera się na kanonicznym modelu sprawozdawczym; warto podkreślić, że proponowany model jest zgodny z układem sprawozdania finansowego stosowanego przez podmioty sektora prywatnego; ma to znaczenie w kontekście porównywalności tych sektorów,

5) model opiera się na konwencji memoriałowej,

6) elementy sprawozdań powinny być uszczegółowione lub uogólnione o pewne pozycje, jeżeli w ten sposób wpłynie to na lepsze przedstawienie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce,

7) kwestia dopracowania poszczególnych pozycji elementów przedmiotowego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinna być przedmiotem dalszych badań,

8) model jest zgodny z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych.

W dalszej części rozdziału czwartego stwierdzono, że układ modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce umożliwi pogłębienie zawartych w nim syntetycznych ujęć informacji. Owa potrzeba pogłębienia stanu informacyjnego wynika z potrzeby oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora. Przy czym przez pogłębienie stanu informacyjnego rozumie się badanie między innymi kształtowania się majątku, płynności, zadłużenia, sprawności czy rentowności podmiotu sprawozdawczego. Z kolei instrumentem, który można wykorzystać do oceny przedmiotowej sytuacji finansowej mogą być wskaźniki stosowane powszechnie w analizie finansowej podmiotów gospodarczych.

Uporządkowany i sformalizowany charakter sprawozdania finansowego pozwala na usystematyzowanie wskaźników pozwalających ocenić sytuację zasobową i finansową podmiotów gospodarczych oraz wykorzystać te relacje finansowe do rachunków planistycznych.

Przedstawiono także przykłady wskaźników finansowych do analizy sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego sektora.

Przed podjęciem tej analizy stwierdzono, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jest użyteczne wówczas gdy spełniony jest podstawowy cel tego sprawozdania polegający na dostarczeniu użytkownikom tego sprawozdania odpowiedzi na ich potrzeby informacyjne. Jak już stwierdzono potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych są podstawą określenia rodzajów informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych. Wykazano więc za pomocą których sprawozdań finansowych użytkownicy tych sprawozdań mogą uzyskać odpowiedzi na określone potrzeby informacyjne

Stwierdzono w związku z tym, że analiza finansowa może mieć także zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

W ostatniej części tego rozdziału przedstawiono i scharakteryzowano przesłanki adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Do najważniejszych przesłanek wskazujących na to, że w Polsce należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych zaliczono:

- 1) fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości są wdrażane w wielu państwach na świecie, w tym także w państwach członkowskich Unii Europejskiej,
- 2) fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mają wymiar międzynarodowy,
- 3) możliwość dostosowania polskiego modelu sprawozdawczego sektora finansów publicznych do wytycznych zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych zamiast przyjęcia wprost wszystkich standardów,
- 4) wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przyczyni się do wzrostu jakości systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych w Polsce,
- 5) wdrożenie przedmiotowych standardów będzie stanowić bazę dla sporządzenia sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce,
- 6) uzyskana zostanie krajowa i ponadnarodowa porównywalność informacji o sektorze finansów publicznych,
- 7) kompatybilność międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych ze standardami statystycznej rachunkowości narodowej w Polsce.

Następnie przedstawiono i scharakteryzowano przesłanki wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Do argumentów uzasadniających potrzebę sporządzania w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaliczono:

- 1) wzrost świadomości społecznej w Polsce,
- 2) brak spełnienia przez publikowane obecnie w Polsce przez rząd sprawozdania finansowe podstawowych potrzeb informacyjnych społeczeństwa,
- 3) pełniejsze zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego,
- 4) spełnienie prawnego obowiązku rządu w Polsce w zakresie informowania obywateli o działalności sektora finansów publicznych,
- 5) wzmocnienie odpowiedzialności społecznej rządu w Polsce,
- 6) umożliwienie oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych w sektorze finansów publicznych w Polsce,
- 7) potrzebę stosowania w Polsce takich standardów rachunkowości w sektorze finansów publicznych jak te stosowane w innych państwach na świecie, w tym także i w Europie,
- 8) wzrost rangi Polski na świecie,
- 9) umożliwienie porównywalności sektora finansów publicznych w Polsce z sektorami finansów publicznych w innych państwach,
- 10) wykorzystywana obecnie w polskim systemie rachunkowości sektora finansów publicznych konwencja memoriałowa niezbędna dla sporządzania jednostkowych sprawozdań finansowych przez podmioty gospodarcze tego sektora powoduje, że proces sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie ułatwiony,
- 11) wzmocnienie stosowania zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce,
- 12) osiągnięcie wyższego poziomu jakości państwa demokratycznego przez Polskę.

Na końcu przedmiotowego rozdziału przedstawiono i scharakteryzowano etapy i warunki gwarantujące sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, do których zaliczono.

- 1) uzyskanie zgody politycznej na reformę w sektorze finansów publicznych; warunkiem realizacji tego etapu jest prowadzona na szeroką skalę działalność uświadamiająca korzyści sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce; znacząca jest także rola organizacji księgowych w promowaniu idei reformy; istotna

jest także świadomość zmian kulturowych i zaakceptowanie zmian w systemie rachunkowości przez osoby odpowiedzialne za rachunkowość w podmiotach sektora finansów publicznych,

2) planowanie i organizowanie przedsięwzięcia z uwzględnieniem zaadoptowania międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych; warunkiem realizacji przedsięwzięcia jest wykonanie racjonalnego rachunku kosztów równoległe do symulacji potencjalnych korzyści projektu,

3) powołanie instytucji odpowiedzialnych za wdrożenie międzynarodowych standardów; skuteczność funkcjonowania tych instytucji uwarunkowana jest zapewnieniem im niezależności

4) wdrożenie szczegółowych regulacji prawnych; warunkiem realizacji tego etapu jest przekonywanie polityków do realizacji przedsięwzięcia; przedmiotowe regulacje prawne powinny wyegzekwować sporządzanie jednolitych jednostkowych sprawozdań finansowych przez wszystkie podmioty będących podmiotem procesu konsolidacji; przełożenie regulacji prawnych na działania praktyczne wymaga także prowadzenia systematycznych szkoleń dla księgowych i rachunkowców; w dalszej perspektywie regulacje prawne powinny także dotyczyć stosowania konwencji memoriałowej w procesie planowania, wykonania i rozliczenia budżetu państwa,

5) zapewnienie skutecznego i szybkiego pozyskania danych do przeprowadzenia procesu konsolidacji sprawozdań finansowych; realizacja tego etapu wymaga zastosowania odpowiedniego systemu informatycznego (technologie informatyczne),

6) utworzenie organów państwa, które będą czuwać nad odpowiednią jakością sporządzanych sprawozdań finansowych (audyt); warunkiem skutecznego działania tych instytucji będzie zapewnienie im niezależność,

7) zapewnienie dostępności sprawozdania finansowego dla jego potencjalnych użytkowników; wydaje się, że podstawowym warunkiem umożliwiającym realizację tego etapu przedsięwzięcia jest udostępnienie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w sieci Internet.

Zakończenie

W rozprawie uporządkowano i rozwinięto wiedzę na temat sprawozdawczości finansowej sektora finansów publicznych, w tym głównie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzanego w tym sektorze oraz na temat rachunkowości tego sektora w Polsce.

Stwierdzono, że odpowiedzialny rząd, który zamierza dobrze rządzić powinien rozliczać się z odpowiedzialności społecznej poprzez sporządzanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będącego elementem systemu rachunkowości sektora finansów publicznych.

Zdefiniowano odpowiedzialność społeczną rządu i ustalono, że przedmiotem owej odpowiedzialności jest rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa ze skuteczności realizacji funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Stwierdzono także, że rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Stwierdzono, że sprawnie funkcjonujący system rachunkowości sektora finansów publicznych zapewni możliwość rzetelnego sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Rzetelnie sporządzone skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych jest natomiast instrumentem w rękach rządu, za pomocą którego rząd może skutecznie rozliczyć się z odpowiedzialności społecznej. Z kolei skuteczne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej jest kluczowym elementem realizacji przez rząd zasady dobrego rządzenia.

Wskazano także, że sprawność systemu rachunkowości sektora finansów publicznych zależy między innymi od stopnia prawidłowości stosowania zasad rachunkowości oraz od ich jednolitego stosowania we wszystkich podmiotach. Z kolei sprawnie funkcjonujący system rachunkowości przyczyni się również do spełnienia wielu funkcji wynikających z misji rachunkowości jako całościowego systemu informacyjnego. W związku z tym dokonano przedstawienia i omówienia zasad i funkcji rachunkowości sektora finansów publicznych.

Ponadto uporządkowano wiedzę na temat pojęcia i zakresu sektora finansów publicznych w Polsce. Stwierdzono, że obecnie w Polsce zawarta w ustawie o finansach publicznych delimitacja sektora finansów publicznych jest dość precyzyjna i określony w ten sposób zakres

sektora finansów publicznych przyjęto na potrzeby niniejszej rozprawy. Ponadto ustalono, że zakres ten jest zgodny ze standardami statystyki gospodarczej oraz z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Tym samym sprecyzowano podmiot sprawozdawczy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Na podstawie przeprowadzonej analizy podstaw prawnych rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce ustalono, że owe regulacje prawne rachunkowości nie są jednolite. Stwierdzono, że taki stan może utrudniać porównywanie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań tych podmiotów. Stan taki utrudnia także sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego całego sektora. Ponadto stwierdzono, że w rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce znalazła zastosowanie zarówno zmodyfikowana konwencja kasowa (głównie na potrzeby rozliczeń budżetowych), jak i konwencja memoriałowa.

Istotne z punktu widzenia realizacji celu głównego rozprawy jest także usystematyzowanie wiedzy z zakresu sprawozdawczości finansowej. Poszukując odpowiedzi na pytanie w jakim stopniu w Polsce rząd rozlicza się z odpowiedzialności społecznej, w jaki sposób następuje to rozliczenie oraz czy forma tego rozliczenia jest skuteczna omówiono i poddano ocenie aktualny stan informacyjny sektora finansów publicznych w Polsce. Rozważaniom poddano sprawozdania budżetowe i sprawozdania finansowe sporządzane przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce, a ponadto ocenie poddano sprawozdanie z wykonania budżetu państwa oraz sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Stwierdzono, że rząd w Polsce częściowo rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Wynika to z faktu, że następuje pełne rozliczenie w zakresie wykonania budżetu państwa na podstawie rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa; stanowi to równocześnie częściowe rozliczenie w zakresie sytuacji finansowej opierając się na zmodyfikowanej konwencji kasowej. Brak jest jednak rozliczenia się rządu w zakresie sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz w zakresie efektywności działań podejmowanych przez cały sektor finansów publicznych w Polsce opierając się na konwencji memoriałowej.

Ustalono także, że według liczących się na świecie organizacji księgowych pełne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej może nastąpić jedynie przez sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Stwierdzono ponadto, że w Polsce nie sporządza się obecnie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Badaniu poddano więc możliwość sporządzania takiego sprawozdania finansowego w Polsce. Stwierdzono, że stosowana obecnie w sektorze finansów

publicznych w Polsce konwencja memoriałowa rachunkowości, umożliwiającą zastosowanie kanonicznego modelu sprawozdawczego, pozwala, przy założeniu podjęcia określonych działań, na sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. W tym celu należałoby uzyskać zbiorcze, a następnie skonsolidowane elementy sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienia zmian w funduszu jednostek na poziomie samorządowym, a następnie należałoby dokonać konsolidacji tych sprawozdań finansowych na poziomie rządowym.

Stwierdzono także, że sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinno zostać poprzedzone adaptacją międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Do głównych przesłanek tego procesu zaliczono fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości są wdrażane w wielu państwach na świecie, w tym także w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Ponadto adaptacja w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przyczyni się do wzrostu jakości systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych. Stwierdzono także, że wobec wieloletniego stosowania w polskim sektorze finansów publicznych memoriałowej bazy ewidencyjnej, ewentualna adaptacja tych standardów będzie stosunkowo prosta, gdyż dotyczyć będzie głównie modelu sprawozdawczego.

W wyniku przeprowadzonych rozważań potwierdzono hipotezę, zgodnie z którą w związku z konstytucyjnym obywatelskim prawem dostępu do informacji publicznej, w tym do informacji o stanie sektora finansów publicznych, oraz w związku ze wzrostem świadomości obywatelskiej i nieuchronnym dalszym rozwojem procesu globalizacji, a także w związku z tym, że sporządzane obecnie sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych w Polsce są niewystarczające, zasadne i celowe jest sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych.

Następnie przystąpiono do procesu modelowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. Stwierdzono, że przedmiotem procesu modelowania sprawozdania finansowego jest wybrany fragment rzeczywistości odzwierciedlający stan majątkowy, stan finansowy oraz efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Dane te pozyskiwane są na podstawie informacji zawartych w systemie rachunkowości sektora finansów publicznych. Zastosowanie odpowiedniego modelu sprawozdania finansowego opisującego wybrany fragment rzeczywistości pozwoli uzyskać syntetyczne spojrzenie pozwalające ocenić tę rzeczywistość.

Przystępując do opracowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce uwzględniono definicję modelu sprawozdania finansowego przyjętą przez Komitet Do Spraw Sektora Publicznego przy Międzynarodowej Federacji Księgowych. Według tej definicji model sprawozdania finansowego to sposób ujęcia i konfiguracji poszczególnych klas informacji w sprawozdanie finansowe; dotyczy to zwłaszcza kryteriów wyboru klas informacji, które mają być włączane do zbioru elementów sprawozdania finansowego, metod ich wiązania oraz sposobu prezentacji kluczowych miar”.

W związku z powyższym przyjęto, że na potrzeby stworzenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy wziąć pod uwagę określone zmienne, do których zaliczono:

- 1) określenie standardów rachunkowości, na podstawie których sporządzone zostanie skonsolidowane sprawozdanie finansowe,
- 2) określenie użytkowników sprawozdania finansowego,
- 3) ustalenie jakie informacje powinny być zawarte w sprawozdaniu finansowym oraz cele sprawozdania finansowego,
- 4) określenie zakresu pomiaru informacji,
- 5) dokonanie wyboru konwencji pomiarowej stosowanej podczas sporządzania sprawozdania finansowego,
- 6) określenie zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- 7) określenie cech jakościowych informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym,
- 8) określenie liczby, rodzajów i formatów elementów sprawozdania finansowego wraz z określeniem rodzajów i form not objaśniających,
- 9) przedstawienie metod wyceny składników sprawozdania finansowego,
- 10) zdefiniowanie podmiotu sprawozdawczego i wskazanie metody określenia tego podmiotu,
- 11) określenie koncepcji wyboru jednostek objętych konsolidacją,
- 12) określenie podmiotu publikującego sprawozdanie finansowe,
- 13) określenie podmiotu odpowiedzialnego za sporządzenie sprawozdania finansowego,
- 14) sprecyzowanie metody konsolidacji jednostkowych sprawozdań finansowych,
- 15) określenie okresu sprawozdawczego,
- 16) określenie dnia sprawozdawczego.

W celu uzyskania docelowej konstrukcji modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce wzorowano się głównie na wytycznych zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

Dokonano także wzajemnego porównania obecnie sporządzanych skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych w takich państwach, jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia. Ustalono, że zarówno układ jak i zmienne sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w tych państwach, a także według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych jest bardzo zbliżony. Stwierdzono także, że z pewnymi wyjątkami wszystkie analizowane skonsolidowane sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych oraz wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają taki sam zestaw elementów sprawozdania finansowego. Ponadto ustalono, że model sprawozdawczy stosowany w badanych państwach i sugerowany przez Radę Do Spraw Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych stanowi kanoniczny model sprawozdawczy zbudowany na memoriałowej bazie rachunkowości, co daje możliwość sporządzania elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowych podobnych do tych stosowanych obecnie w sektorze prywatnym.

Zwieńczenie rozprawy stanowi opracowany model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Zdefiniowano docelowe wartości zmiennych modelu, a także zaproponowano układ i formę elementów modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce zgodnie z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Docelowe wartości zmiennych modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce przedstawiają się następująco. W zakresie przyjęcia standardów rachunkowości, na bazie których sporządzone zostanie przedmiotowe sprawozdanie zaproponowano adaptację międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Jeżeli chodzi o użytkowników sprawozdania finansowego to zaliczono do nich społeczeństwo, inwestorów, pożyczkodawców, członków rządu wybranych przez społeczeństwo, administrację rządową, inne rządy, agencje międzynarodowe, agencje ratingowe oraz analityków finansowych i ekonomistów. Następnie stwierdzono, że rodzaje informacji i cele sprawozdania finansowego są następujące:

1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem,

2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowymi ustanowionymi przez właściwe organa władzy,

3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych,

4) dostarczenie informacji o tym jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne,

5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności,

6) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie,

7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług, efektywności działalności oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Zaproponowano także, aby zakres pomiaru stosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych obejmował zasoby ekonomiczne (w tym zasoby o charakterze finansowym i niefinansowym). W zakresie konwencji pomiarowej przyjęto pełną konwencję memoriałową rachunkowości. Przyjęto także, iż skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno być sporządzane opierając się na takich zasadach sporządzania sprawozdania finansowego jak, zasada rzetelnej prezentacji, zasada kontynuacji działalności, zasada ciągłości prezentacji, zasada istotności i agregowania, zasada kompensowania oraz zasada porównywalności informacji. Stwierdzono także, że informacje zawartej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych powinny podlegać takim cechom jakościowym jak, identyfikacja sprawozdania finansowego, istotność, terminowość, zrozumiałość, przydatność, wiarygodność, kompletność, porównywalność oraz legalność. W zakresie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaproponowano kanoniczny model sprawozdawczy zgodny z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych. Jeżeli chodzi o metody wyceny składników zawartych w sprawozdaniu to przyjęto, iż powinny być stosowane metody wyceny zgodne z wytycznymi zawartymi w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych. Stwierdzono także, że podmiotem sprawozdawczym powinien być podmiot ekonomiczny, do którego należy zaliczyć podmioty sektora finansów publicznych w Polsce. Ustalono także, iż wybór jednostek objętych konsolidacją powinien nastąpić w oparciu o zasadę kontroli. Stwierdzono, że podmiotem publikującym skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych powinno być ministerstwo finansów. Podmiotem odpowiedzialnym za sporządzenie owego sprawozdania ustanowiono rząd. Jako metodę konsolidacji zaproponowano metodę konsolidacji proporcjonal-

nej. Ustalono także, iż okresem sprawozdawczym powinien być jeden rok, a dniem sprawozdawczym 31 grudnia danego roku sprawozdawczego.

Z kolei układ i formę elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych zaproponowano w postaci kanonicznego modelu sprawozdawczego ujęto następująco:

- 1) rachunek zysków i strat, w podziale na:
 - a) zestawienie kosztów netto,
 - b) zestawienie zmian w pozycji finansowej netto,
- 2) rachunek przepływów pieniężnych, w podziale na:
 - a) uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym,
 - b) zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych,
- 3) bilans,
- 4) zestawienia zmian w aktywach netto,
- 5) zestawienia budżetowe,
- 6) noty objaśniające do kluczowych pozycji elementów sprawozdania finansowego.

Stwierdzono także, że zaproponowana kanoniczna forma modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce umożliwi pogłębienie zawartych w nim syntetycznych ujęć informacji dzięki wykorzystaniu wskaźników stosowanych powszechnie w analizie finansowej podmiotów gospodarczych. Owa potrzeba pogłębienia stanu informacyjnego wynika z potrzeby oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora. Przy czym przez pogłębienie stanu informacyjnego rozumie się badanie między innymi takich zagadnień jak kształtowanie się majątku, płynności, zadłużenia, sprawności czy rentowności podmiotów gospodarczych całego sektora finansów publicznych w Polsce.

Stwierdzono także, że sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych stanowić będzie przede wszystkim spełnienie prawnego obowiązku rządu w Polsce w zakresie informowania obywateli o działalności sektora finansów publicznych, a więc wzmocniona zostanie odpowiedzialność społeczna rządu w Polsce poprzez pełniejsze zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego. Dzięki powyższemu wzmocnienie zostanie także stosowanie zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce co spowoduje z kolei wzrost rangi Polski na świecie oraz osiągnięcie wyższego poziomu jakości państwa demokratycznego przez Polskę.

Ponadto omówiono także działania, których podjęcie może zapewnić sukces wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Do działań tych zaliczono:

- 1) uzyskanie zgody politycznej na reformę w sektorze finansów publicznych,
- 2) planowanie i organizowanie przedsięwzięcia z uwzględnieniem zaadoptowania międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych,
- 3) powołanie instytucji odpowiedzialnych za wdrożenie międzynarodowych standardów;
- 4) wdrożenie szczegółowych regulacji prawnych,
- 5) zapewnienie skutecznego i szybkiego pozyskania danych do przeprowadzenia procesu konsolidacji sprawozdań finansowych,
- 6) utworzenie niezależnych instytucji, które będą czuwać nad odpowiednią jakością sporządzanych sprawozdań finansowych (audyt),
- 7) zapewnienie dostępności sprawozdania finansowego dla jego potencjalnych użytkowników.

Spis tabel

Tabela 1 Syntetyczne ujęcie terminu „sektor publiczny” według kryteriów wyodrębnienia tego sektora.....	15
Tabela 2 Terminologia stosowana w polskiej literaturze przedmiotu w celu określenia rachunkowości prowadzonej przez podmioty sektora finansów publicznych	29
Tabela 3 Wyniki osiągnięte przez Polskę w latach 1998, 2000, 2002, 2004, 2007 w sześciu wymiarach rządzenia badanych przez Bank Światowy (skala od -2,5 do +2,5).....	67
Tabela 4 Rodzaje sprawozdań budżetowych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.....	77
Tabela 5 Rodzaje sprawozdań budżetowych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych	79
Tabela 6 Zastosowane zasady wyceny w Sprawozdaniu o stanie mienia Skarbu Państwa ...	107
Tabela 7 Ocena stanu informacyjnego zawartego w sprawozdaniach budżetowych i finansowych sporządzanych w sektorze finansów publicznych w Polsce	110
Tabela 8 Zakres informacji finansowej zawartej w sprawozdaniu finansowym według różnych konwencji pomiarowych	147
Tabela 9 Możliwości realizacji poszczególnych celów sprawozdawczości finansowej z zastosowaniem różnych konwencji pomiarowych.....	148
Tabela 10 Oddziaływania między zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	170
Tabela 11 Obszary tworzonych standardów rachunkowości według organizacji międzynarodowych	172
Tabela 12 Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych.....	175
Tabela 13 Struktura sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych	182
Tabela 14 Kształtowanie się zmiennych (elementów polityki rachunkowości) sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach	

Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych (MSRSP)	188
Tabela 15 Model skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce	199
Tabela 16 Rachunek zysków i strat	203
Tabela 17 Rachunek przepływów pieniężnych	204
Tabela 18 Bilans	205
Tabela 19 Zestawienie zmian w aktywach netto	206
Tabela 20 Zestawienia budżetowe.....	207
Tabela 21 Zastosowanie elementów skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze tego sektora za pomocą wskaźników finansowych.....	223
Tabela 22 Etapy i warunki konieczne gwarantujące sukces	235

Spis schematów

Schemat 1 Zależności między sektorem publicznym, sektorem finansów publicznych oraz sektorem budżetowym	20
Schemat 2 Szczegółowy zakres podmiotowy sektora publicznego, sektora finansów publicznych oraz sektora budżetowego	21
Schemat 3 Zakres sprawozdawczości jednostki gospodarczej.....	91
Schemat 4 Sytuacja w zakresie stopnia zespolenia sprawozdań finansowych podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce	101
Schemat 5 Trzy filary poznawcze współczesnej nauki	119
Schemat 6 Rodzaje modeli przedstawiających wybrane fragmenty rzeczywistości.....	125
Schemat 7 System informacyjny rachunkowości oraz powiązania między elementami tego modelu	128
Schemat 8 Wpływ zmiennych modelu na układ skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.....	167
Schemat 9 Powiązania między elementami skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.....	219
Schemat 10 Ponadkrajowa i krajowa porównywalność informacji finansowej.....	227

Spis literatury

1. 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
2. Abetz T., Hon E., *The Role of Corporate Governance in improving transparency and accountability in the public sector*, found at www.dofa.gov.au
3. Baidrige M., Jones S. L., Young A. H., *An Introduction to National Economic Accounting*, Methodology Papers: U.S. National Income and Produkt Accounts, Bureau of Economic Analysis, Washington 1985
4. Bakalarska B., *Zasady ewidencji środków trwałych w jednostkach i zakładach budżetowych oraz samodzielnych publicznych zakładach opieki zdrowotnej otrzymanych od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w nieodpłatne używanie*, Rachunkowość nr 9, Warszawa 1999
5. Barata K., Cain P., Thurston A., *From Accounting to Accountability: Managing Accounting Records as a Strategic Resorce*, Report to the World Bank infoDEV Programme, International Records Management Trust, August 1999
6. Barteczko K., Bocian A. F., *Modele i symulacje makroekonomiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2000
7. Bednarski L., *Zasady rocznej sprawozdawczości przedsiębiorstw w systemie anglo-amerykańskim*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce nr 18, Warszawa 1990
8. Behn R., *Rethinking Democratic Accountability*, Brookings Institution Press, Washington DC 2001
9. Belkaoui A. R., *Accounting Theory*, Academic Press, San Diego 1992
10. Bielówka L., Kostrzewa T., *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych*, w pracy zbiorowej pod. red. W. Gabrusewicz: *Rachunkowość finansowa - część II - rachunkowość dla zaawansowanych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008
11. Bourmistrov A., Mellemvik F., *International Trends and Experiences in Gvernment Accounting*, Cappelen Akademisk Forlag, Preceedings of the 9th CIGAR conference, Norway 2005
12. Brunsson N., *Deciding for Responsibility and Legitimation: Alternative Interpretations of Organizational Decision-making*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 15, No. 1/2
13. Brzezina W., *Metody analizy polskich planów kont*, Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej, Nauki Społeczno-Ekonomiczne, 1971, nr 74(7)
14. Brzezina W., *Teoria modeli ewidencyjnych*, Studia i Monografie nr 1, WSP w Częstochowie, 1980
15. Brzezina W., *Wieloaspektowy charakter rachunkowości*, Rachunkowość zarządcza, teoria i praktyka, Materiały na konferencję naukową, Wydawnictwo Szczecin 1999
16. Budget Committee, *Financial Statement of the Organization for Economic Co-operation and Development as at 31 December 2006*, BC(2007)12REV1, 12 march 2007

17. Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998
18. Caperchione E., *The reform of the Italian local Government accounting system – a critical analysis w: Comparative issues in local government accounting*, Springer 2000
19. Carmichael J., Kaufmann D., *Public Sector Governance and the Finance Sector*, Paper prepared for the World Bank/International Monetary Fund/Federal Reserve Board conference on: Policy Challenges for the Financial Sector in the Context of Globalization, Washington DC 2001
20. Cempel Cz., *Nowoczesne zagadnienia metodologii i filozofii badań - wybrane zagadnienia dla studiów doktoranckich i podyplomowych*, Politechnika Poznańska
21. Chamaj M., Żmigrodzki M., *Teoria partii politycznych*, Wydawnictwo Morpol, Lublin 2001
22. Commission of the European Communities, *European Governance a white paper*, COM(2001) 428 final, Brussels, 25.7.2001.
23. Conceptual Framework Project, *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, IFAC IPSASB Meeting, Agenda Paper 7.4.1, March 2007 – Accra, Ghana.
24. Copley P. A., Angstrom J. H., *Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Eight Edition, The McGraw-Hill Companies, 2007
25. Czubakowska K., Winiarska K., *Rachunkowość bez konta*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997
26. Dees M., Neelissen P., Dees M., *Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government*, INTOSAI – Technical Article, International Journal of Auditing – January 2004
27. Departament Koordynacji Polityki Strukturalnej, *Koncepcja good governance - refleksje do dyskusji*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2008
28. Dokument zaakceptowany decyzją Komisji Europejskiej zatwierdzającą pewne elementy Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia, *Polska Narodowe strategiczne ramy odniesienia 2007-2013 wspierające wzrost gospodarczy i zatrudnienie, Narodowa strategia spójności*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2007
29. Dowdle M. W., *Public Accountability – Designs, Dilemmas and Experiences*, Cambridge Studies in Law and Society, Cambridge University Press, Cambridge 2006
30. Dziedziczak I., *Model księgowości informatycznej w przedsiębiorstwie*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1979
31. Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, *Ostateczne roczne sprawozdanie finansowe wspólnot europejskich, Rok budżetowy 2005 tom I Skonsolidowane sprawozdanie finansowe oraz skonsolidowane sprawozdanie z wykonania budżetu*, (2006/c 264/01)
32. Evanston J. L., *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966
33. Fédération des Experts Comptables Européens, *Accrual Accounting in the Public Sector*, A Paper from the FEE Public Sector Committee, January 2007

34. Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, July 2003
35. Fitzpatrick T., *Horizontal Management, Trends in Governance and Accountability*, Treasury Board of Canada, Secretariat for CCMD's Action-Research Roundtable on the Management of Horizontal Issues, 2000
36. Freeman R. J., Shoulders C. D., Allison G. S., *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, Eight Edition, Pearson Prentice Hall 2006
37. Frencz P. A., *Spółka jako podmiot moralny*, w: *Etyka biznesu*, praca zbiorowa pod red. L.V.Ryan CSV i J. Sójki, Wydawnictwo „W drodze”, Poznań 1997
38. Gabrusewicz W., *Podstawy analizy finansowej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002
39. Gabrusewicz W., *Sprawozdawczość finansowa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości w Poznaniu, Poznań 2005
40. GASB Concepts Statements No. 1, *Objectives of Financial Reporting*, Primary Codification Section Reference, Appendix B, May 1987
41. GASB Concepts Statements No. 2, *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, April 1987
42. Gauthier S. J., *Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting*, Using the GASB 34 Model, Government Finance Officers Association, 2005
43. Głodek Z., *Modelowanie i metody symulacyjne w rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988
44. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1999
45. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2002
46. Gornas J., Peter van der Hoek M., *Towards a New Budgeting and Accounting System in the Public Sector*, Economic and Social Council, United Nations, E/ESCWA-/SDPD/2003/WG.5/4, 27 June 2003
47. Granof M. H., *Government and Not-for-Profit Accounting, Concepts & Practices*, Fourth Edition, John Wiley & Sons. Inc., 2007
48. Gray I., *A Reconsideration of Audit Relationship*, Referat prezentowany na konferencji The 4th National Auditing Conference, Preston, March 1994
49. Grossi G., *Public sector accounting and budgeting reforms in Europe, Public Accounting and Governance – Course for doctoral student*, Department of Business and Social Studies Siena University, Estonia 2006
50. Gutenbaum J., *Modelowanie matematyczne systemów*, Omnitech Press, Warszawa, 1992
51. Hass-Symotiuk M., *Sprawozdawczość budżetowa*, w pracy zbiorowej pod red. T. Kiziu-kiewicz: *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006

52. Hegarty A. M., *A Review of Existing Government Accounting Standards and Practices in the East and Southern African Region for the East and Southern African Association of Accountants General (ESAAG): Final Report* (Botswana, December 1996)
53. Helkamp J.G., Jmdieke L.F., Smith R.E., *Principles of Accounting*, New York, Toronto, Singapore 1989
54. Hellich E., *Polityka bilansowa jednostek sektora publicznego w systemie globalnej gospodarki narodowej*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Gierusza, *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2002
55. Henley D., Likierman A., Perrin J., Evans M., Lapsley I., Whiteoak J., *Public Sector Accounting and Financial Control*, fourth edition, Chapman & Hall Series in Accounting and Finance, London 1992
56. Hepworth N., *Accounting in the Public Sector*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, University of Malta, February 2003
57. Hepworth N., *Accounting Issues related to Financial Management, Public Sector Accounting*, CIPFA, January 2002.
58. Hepworth N., *Accrual accounting in the Public Sector*, MEDA programme, Ankara 22-25, November 2004, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (UK)
59. Hepworth N., *Changing to accrual accounting in Central Government (with particular regard to the experiences of the United Kingdom)*, IPF-FEE, 15 April 2002, Norway
60. Hepworth N., *Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom*, in: *Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, OECD Journal on Budgeting, Volume 2, Supplement 1, OECD 2002
61. Hoek R., Montfort C., Vermeer C., *Enhancing Public Accountability in the Netherlands*, OECD Journal on Budgeting 2005, Volume 5, No. 2
62. Hopwood A., *Accounting and the Pursuit of Efficiency*, w: D. McKeivitt, A. Lawton, *Public Sector Management. Theory, Critique & Practice*. SAGE Publications, London 1994
63. IFAC Document, *Convergence of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) with International Financial Reporting Standards (IFRSs) – Current Status – September 2005*, IFAC 2005
64. IFAC PSC, *IPSAS adoption by Governments*, September 2007, <http://www.ifac.org/PublicSector/>
65. IFAC Public Sector Committee (PSC) Study No. 14, *Transition to the accrual basis of accounting, Guidance for Governments and Government Entities*, Second edition, International Federation of Accountants 2003, December 2003
66. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 1 *Financial Reporting By National Governments*, International Federation of Accountants, March 1991
67. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 11, *Government Financial Reporting – Accounting Issues and Practices*, International Federation of Accountants, May 2000
68. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 2, *Elements of the Financial Statements of National Governments*, International Federation of Accountants, July 1993
69. IFAC Public Sector Committee (PSC), Study No. 8, *The Government Financial Reporting Entity*, International Federation of Accountants, July 1996 roku, appendix 2 – Glossary Of Terms

70. Ignatowski R., *Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2007
71. International Board of Auditors for NATO, *Annual Activities Report 2005*, Document IBA-M(2006)1, 31 March 2006
72. IPSASs and Statistical Bases of Financial Reporting, *An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, Research Report, IPSASB 2005
73. Jarugowa A., *Kierunki zmian w rachunkowości w procesie przechodzenia do gospodarki rynkowej*, w: materiały na konferencję: „Problemy adaptacji nowych regulacji w rachunkowości”, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 1991
74. Jarugowa A., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo Rafib, Łódź 1993
75. Jarugowa A., Walińska E., *Roczne sprawozdanie finansowe*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 1997
76. Jones R., Pendlebury M., *Public Sector Accounting*, 5th edition, Prentice Hall Financial Times, Harlow 2000
77. Kamela-Sowińska A., *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia w warunkach inflacji*, Wydawnictwo Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Poznań 1994
78. Kamela-Sowińska A., *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości, Poznań 2006
79. Kamela-Sowińska A., *Wycena przedsiębiorstw i ich składników majątkowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998
80. Karpiński A., Paradysz S., *Sektor publiczny w krajach Unii Europejskiej*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Kleera: *Sektor publiczny w Polsce i na Świecie, między upadkiem a rozkwitem*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2005
81. Kaufmann D., Kraay A., Mastruzzi M., *Governance Matters VII: Aggregate and Individual Governance Indicators for 1996-2007*, World Bank Policy Research Working Paper 2008
82. Kiziukiewicz T., *Przestanki modyfikacji bilansu*, w pracy zbiorowej: *Rachunkowość i informacja ekonomiczna w zarządzaniu*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994
83. Kiziukiewicz T., *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2006
84. Kiziukiewicz T., *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2004
85. Kleer J., *Koncepcja modelu sektora publicznego i wzajemnych relacji między sektorem dóbr publicznych i sektorem dóbr prywatnych*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Kleera: *Sektor publiczny w Polsce i na świecie między upadkiem i rozkwitem*, Wydawnictwo CedeWu, Warszawa 2005
86. Kleiber M., *Modelowanie i symulacja komputerowa - moda czy naturalny trend rozwoju nauki*, Nauka nr 4, 1999
87. Klimczak B., *Etyka gospodarcza*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langiego we Wrocławiu, Wrocław 1996
88. Kloock J., *Betriebliches Rechnungswesen*, Köln 1997

89. Kogut J., *Rola międzynarodowych standardów rachunkowości w globalnej harmonizacji rachunkowości*, Rachunkowość wobec procesów globalizacji, Materiały konferencyjne, Gdańsk 2002
90. Komisja Europejska, *Nowy system rachunkowości UE, Skuteczniejsze zarządzanie, większa przejrzystość*, Przewodnik po nowym systemie sprawozdawczości finansowej UE, Urząd Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich, Luksemburg 2008
91. Kostera M., *Podstawy organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Wpisz, Warszawa 1998
92. Kostrzewa T., *Odpowiedzialność społeczna rządu jako fundament rachunkowości sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe AE, Poznań 2009
93. Kostrzewa T., *Regulacje prawne rachunkowości publicznych zakładów opieki zdrowotnej*, w pracy zbiorowej pod. red. Marii Hass-Symotiuł, *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, Szczecin 2005
94. Kostrzewa T., *Uwarunkowania procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w gospodarce światowej*, w: *Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007
95. Kostur A., *Koncepcja i analiza modelu sprawozdawczego rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2001
96. Kowalczyk Z., *Rachunkowość społeczna, wartości poznawcze i znaczenie praktyczne*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1974
97. Kożuch B., *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 2004
98. Krupp S., *Pattern in Organization Analysis*, Holt, Rinehart&Winston, Evanston III., 1961
99. Krzyżanowski L., *Podstawy nauk o organizacji i zarządzaniu*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1992.
100. Kurtys E., praca zbiorowa pod red. E. Kurtysa: *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1998
101. Kurtys E., praca zbiorowa pod red. E. Kurtysa: *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstw przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa-Poznań 1998
102. Kurtys E., praca zbiorowa pod red. E. Kurtysa: *Analiza finansowa przedsiębiorstwa w przykładach i zadaniach*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000
103. Lisiecka-Zajac B., *Ogólna charakterystyka ustawy o rachunkowości*, Rachunkowość, Zeszyt Specjalny 1994.
104. Lüder K., Jones R., *Reforma rachunkowości budżetowej i systemów budżetowych w Europie*, Wybrane fragmenty z książki „Reforming governmental accounting and budgeting in Europe”, Wydawnictwo PricewaterhouseCoopers 2003
105. Luder K., Jones R., *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, PricewaterhouseCoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft 2005
106. Lundqvist K., Forssell A., *Accrual Accounting Regulation in Central Governments – A Comparative Study of Australia, Sweden and the United Kingdom*, 2003

107. Luty Z., *Rachunkowość finansowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1994
108. Łukaszewicz R., *Dynamika systemów zarządzania*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1975
109. Madan M., *Overview of international public sector standards in accounting, auditing and internal control*, PEFA Public Expenditure & Financial Accountability, <http://www.pe-fa.org/Documents.htm> , 2003
110. Madan M., *Public Expenditure and Financial Accountability Program (PEFA) Secretariat, Overview of International Public Sector Standards in Accounting, Auditing and Internal Control*
111. Malinowska E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2002
112. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Wydawnictwo prawnicze LexisNexis, Warszawa-Rzeszów 2006
113. Matuszewicz J., *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1985
114. Mayne J., Cook R., *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, Modernizing Accountability in the Public Sector*, Chapter 9, Office of the Auditor General of Canada, December 2002
115. Meigs R. F., Meigs W. B., *Financial Accounting*, Mc Graw – Hill Publishing Company, New York 1995
116. Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej w interpretacjach i przykładach, Tom I, *Założenia ogólne, Zastosowanie po raz pierwszy, Założenia koncepcyjne sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych*, International GAAP 2006, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006
117. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, *IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
118. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 2, *IPSAS 2 – Cash Flow Statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
119. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 6, *IPSAS 6 - Consolidated and separate financial statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
120. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 7, *IPSAS 7 - Investments in associates, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
121. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 18, *IPSAS 18 – Segment reporting, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accoun-*

- ting Standards Board Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
122. Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, *IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements*, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009
 123. MIT Press, *The Dictionary of Modern Economics*, Cambridge MA, 1984
 124. Niedzielski A., *Rachunek przepływów dla szerokiej definicji sektora publicznego w Polsce w latach 1995-1997. Porównanie z rządowym ujęciem sektora*, Nr 21/1998, Wydanie II, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 1998
 125. Nowak E., *Leksykon rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1996
 126. Nowak W. A., Bakalarska B., *The model of financial reporting for local government: Methodology for international comparison and some case analyses*, in: International Trends and Experiences in Government Accounting, A. Bourmistrov, F. Mellemvik, Cappelen Akademisk Forlag, Proceedings of the 9th CIGAR conference, Norway 2005
 127. Nowak W. A., *On a basis for international comparisons of governmental accounting systems*, w pracy zbiorowej: *Innovations in Governmental Accounting*, V. Montesinos, J. M. Vela, Kluwer Academic Publishers 2002
 128. Nowak W. A., *Rachunkowość sektora publicznego Koncepcje metody uwarunkowania*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1998
 129. Nowak W.A., *Ponadkrajowa regulacja rachunkowości sektora publicznego*, w pracy zbiorowej pod. red. J. Gierusza, *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002, Materiały konferencyjne
 130. Paquet G., *Governance through Social Learning*, University of Ottawa Press, Ottawa 1999
 131. Pas Ch., Lowes B., Davies L., *Collins Reference Dictionary: Economic*, London and Glasgow, 2000
 132. Patton J. M., *Accountability and Governmental Financial Reporting*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No. 3, 1992
 133. Peche T., *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, Warszawa 1973
 134. Peche T., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1988
 135. Porter B. A., *The Development of Corporate Accountability and the Need for the Audit Trinity*, Referat przygotowany na The Sixth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Taipei, November 1994
 136. Posner L., *Accountability Institutions and the Policy Process: The United States Experience*, OECD Journal on budgeting, Volume 5 – No. 3, OECD 2006
 137. Potoczny K., *Rachunkowość budżetowa*, wyd. 2, Wydawnictwo eMiZ, Poznań 1997
 138. Potoczny K., *Rachunkowość budżetowa*, Wydawnictwo Empi2, Poznań 2001
 139. Public Sector Accounting Board, *20 Questions About Governmental Financial Reporting – Federal, Provincial and Territorial Governments*, National Library of Canada Cataloguing in Publication, The Canadian Institute of Chartered Accountants 2003

140. Publikacja Ministerstwa Skarbu Państwa, *Sprawozdanie o stanie majątku Skarbu Państwa, Majątek Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych na dzień 31 grudnia 2007 r.*, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2008
141. Report by the Comptroller and Auditor General, *Financial management of the European Union*, National Audit Office – March 2004
142. Report for the period, *10th Report of the Financial Reporting Advisory Board*, April 2006 to March 2007, The Stationary Office, London 2007
143. Report to General Assembly A/60/846/Add.3, May 12 2006
144. Research Report, *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IFAC IPSASB January 2005
145. Research Report, *IPSASs and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, IPSASB, January 2005
146. Rodriguez J. L. P., Garcia A. C., Diaz A. L., *The Disclosure of financial information in local governments: State of the art and future directions*, in: V. Montesinos, J. M. Vela, *Innovations in Governmental Accounting*
147. Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. Nr 113, poz. 770 z późn. zm.),
148. Rozporządzenie Ministra Finansów z 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 107, poz. 726 z późn. zm.)
149. Rozporządzenie Ministra Finansów z 19 stycznia 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych w organach podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 17, poz. 134 z późn. zm.)
150. Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 czerwca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 112, poz. 761 z późn. zm.)
151. Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 października 2007 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz.U. Nr 209, poz. 1511 z późn. zm.)
152. Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. Nr 115, poz. 781 z późn. zm.)
153. Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 142, poz. 1020 z późn. zm.)
154. Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. 2006 Nr 116, poz. 784 z późn. zm.)
155. Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 maja 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz.U. Nr 80, poz. 558 z późn. zm.)

156. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczególnych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa, § 7, (Dz.U. nr 77, poz. 864 z późn. zm.)
157. Rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998 r. w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1998 r. Nr 164, poz. 1194)
158. Ruppel W., *Governmental Accounting Made Easy*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2005
159. Sadowski W., *Teoria podejmowania decyzji, Wstęp do badań operacyjnych*, wyd. 3, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1964
160. Samelak J., *Determinanty sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw oraz kierunki jej dalszego rozwoju*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2004
161. Santiso C., *Legislatures and Budget Oversight in Latin America: Strengthening Public Finance Accountability in Emerging Economies*, OECD Journal on Budgeting, Volume 4, No. 2, OECD 2004
162. Sawicki K., *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw według znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, praca zbiorowa pod red. K. Sawickiego, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 2002
163. Sawicki K., *Informacyjne potrzeby zarządzania firmą a sprawozdawczość finansowa*, w pracy zbiorowej pod red. K. Sawickiego, *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*, Wydawnictwo Ekspert, Wrocław 1996
164. Sawicki K., *Podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002
165. SFFAC No. 4 „Intended Target Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government”
166. Skrzywan S., *Mała encyklopedia rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1971
167. Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Towarzystwo Ekonomiczne, Warszawa 1968
168. Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1971
169. Sobczak J., *Wstęp do prawoznawstwa i wiadomości o ustroju Polski*, Wydawnictwo Terra, Poznań 1997
170. Sobocki M., *Teoria wychowania w zarysie*, Wydawnictwo Impuls, Warszawa 2006
171. Sojak S., Stankiewicz J., *Podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2004
172. Starczewska-Krzysztozek M., *Sektor publiczny a sektor prywatny - kierunki i siła zmian*, w pracy zbiorowej pod red. J. Kleera, *Sektor publiczny w Polsce i na Świecie*, Wydawnictwo CeDeWu.pl, Warszawa 2005
173. Stiglitz J. E., *Ekonomia sektora publicznego*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2004

174. Strahl D., *Modele zarządzania bankiem (model Triada)*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1996
175. Śnieżek E., Jaroszczak A., Mazuchowska B., Stępień-Andrzejewska J., Żurawska J., *Wprowadzenie do rachunkowości, przykłady, zadania, testy, komentarze*, Wydawnictwo Fundacji Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2003
176. Świdorska G. K., *Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji*, w pracy zbiorowej pod. red. G. K. Świdorskiej: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2003
177. Tommasi R. A., Tommasi D., *Managing Public Expenditure, A Reference Book for Transition Countries*, OECD 2001
178. Treasury Board of Canada Secretariat, *Modernizing Accountability Practices in the Public Sector*, Canada 2002
179. Turyna J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997
180. Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późn. zm.)
181. Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.)
182. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005r. Nr 14, poz. 114)
183. Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 1998 nr 155 poz. 1014)
184. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działaniach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, (Dz.U. 2001 nr 102 poz. 1116)
185. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. z 1991 r. Nr 91 z późn. zm.)
186. Ustawa z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2001 r. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.)
187. Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, art. 2, (Dz.U. Nr 106, poz. 493 i Nr 156, poz. 775, z 1997 r., z późn. zm.)
188. Walkowiak J., *Misja firmy a etyka biznesu*, Wydawnictwo Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1998
189. Welch G., Nuru Z., *Governance for the Future Democracy and Development in the Least Developed Countries*, United Nations Development Programme 2006
190. Wernik A., *Deficyty budżetowe i metody ich liczenia*, Kancelaria Sejmu - Biuro Studiów i Ekspertyz, Ekspertyza nr 239, Warszawa 2001
191. Whole of Government Accounts, HM Treasury, Lipiec 1998

192. Wieliczko B., *Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora publicznego*, Rachunkowość budżetowa, nr 7/2005, Infor 2005
193. Wilson E. R., Kattelus S. C., Reck J. L., *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, fourteenth edition, McGraw-Hill Irwin 2005
194. Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007
195. Wirth N., *Algorytmy, struktury danych, programy*, Wydawnictwo Naukowo-Techniczne, Warszawa 1980
196. Zaleski A., *Rachunkowość i jej model danych*, w pracy zbiorowej pod. red. T. Peche, Modele ewidencyjne, Monografie i opracowania 224, Wydawnictwo Szkoły Głównej Planowania i Statystyki, Warszawa 1987
197. Zbiegień-Maciąg L., *Etyka w zarządzaniu*, Wydawnictwo Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1996
198. Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969
199. Zysnarska A., *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Wydawnictwo Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006
200. Zysnarska A., *Zamknięcie ksiąg na koniec roku w sektorze budżetowym i gospodarce pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006
201. Żyznowski T., *Rachunkowość jednostek gospodarczych część 1*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 1995