

TOMASZ KOSTRZEWA

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

**ODPOWIEDZIALNOŚĆ SPOŁECZNA RZĄDU
NA TLE SPRAWOZDAWCZOŚCI BUDŻETOWEJ I FINANSOWEJ
SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE**

Wprowadzenie

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 przez kompleksową implementację nowego sposobu rządzenia bądź też przez modernizację systemów informacyjnych, w tym przede wszystkim systemu rachunkowości¹.

W odniesieniu do sektora finansów publicznych W.A. Nowak oraz A. Jaruga stosują termin „rachunkowość sektora publicznego” i twierdzą, że w sektorze publicznym rachunkowość jest elementem kontroli i ochrony mienia publicznego oraz rozliczania kadr zarządzających z odpowiedzialności wobec polityków oraz wobec społeczności lokalnych i społeczeństwa jako całości². 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.

¹ W.A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego – koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 9–11.

² Por. *ibidem*, s. 12.

Instrumentem, za którego pomocą informacja o sektorze finansów publicznych powinna być dostarczona społeczeństwu, jest sprawozdanie finansowe. W sektorze finansów publicznych w Polsce sporządza się obecnie wiele rodzajów sprawozdań zarówno budżetowych, jak i finansowych. Należy więc postawić pytanie, czy rząd za pomocą informacji publikowanych w tych sprawozdaniach rozlicza się w pełni z odpowiedzialności społecznej. Celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na to pytanie przez dokonanie oceny stanu informacji o sektorze finansów publicznych. Następnie na podstawie uzyskanych wyników zostaną zaproponowane kierunki zmian umożliwiające pełne rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej.

1. Rachunkowość sektora finansów publicznych jako fundament odpowiedzialności społecznej rządu

Obecnie w literaturze przedmiotu wysoka ranga odpowiedzialności oraz jej trudno uchwytny charakter wysuwają ją na czoło problemów teorii rachunkowości³. L. Ijiri, przytaczany przez A.R. Belkaoui⁴, jest zdania, że pierwszą funkcją rachunkowości jest materializowanie relacji odpowiedzialności między zainteresowanymi stronami, gdyż celem pomiaru dokonywanego w ramach rachunkowości jest ustalenie dokonań gospodarczych jednostki. Stosowane praktyki rachunkowości mogą być lepiej rozumiane i interpretowane, jeśli przyjmie się odpowiedzialność jako punkt wyjścia i cel.

Według A. Hopwooda rachunkowość bywa postrzegana jako sposób wizualizacji dokonań, a także jako metoda dyscyplinowania. Można więc stwierdzić, że rachunkowość jest warunkiem koniecznym wymagalności, strukturyzacji i wzmacniania odpowiedzialności⁵.

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 można przyjąć, że definicja odpowiedzialności społecznej rządu mogłaby brzmieć

³ Por. J.M. Patton, *Accountability and governmental financial reporting*, „Financial Accountability & Management” 1992, vol. 8, no. 3, s. 165 i 166.

⁴ A.R. Belkaoui, *Accounting theory*, Academic Press, San Diego 1992, s. 499.

⁵ 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.

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”⁶. 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 co do sposobu działania, z uwzględnieniem zasad wartości i etyki. Należy dodać, że instrumentem rozliczenia się rządu z odpowiedzialności przed społeczeństwem może być publikowane skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych oraz sprawozdanie z wykonania budżetu państwa.

Należy podkreślić, że zapewnienie skuteczności rozliczenia się z odpowiedzialności społecznej rządu może nastąpić jedynie dzięki funkcjonowaniu sprawnego systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Zdaniem autora skuteczne rozliczenie się rządu ze spraw finansowych może mieć miejsce tylko wówczas, gdy będzie funkcjonował sprawny system informacyjny, który w tym wypadku stanowi rachunkowość sektora finansów publicznych. Ponadto w ramach sprawnie funkcjonującego systemu rachunkowości powinny być publikowane okresowe skonsolidowane raporty o sytuacji majątkowej i finansowej całego sektora finansów publicznych. Sprawny system rachunkowości sektora finansów publicznych jest zatem fundamentem do rozliczenia się rządu z odpowiedzialności wobec społeczeństwa za skuteczność realizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych.

⁶ Por. T. Kostrzewa, *Odpowiedzialność społeczna rządu jako fundament rachunkowości sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu nr 117, Poznań 2009.

2. Sprawozdawczość budżetowa i finansowa sektora finansów publicznych w Polsce

Informacja o stanie finansów publicznych w Polsce jest ujęta w formie sprawozdań, do których należy przede wszystkim zaliczyć sprawozdania budżetowe, sprawozdanie z wykonania budżetu państwa, sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa.

Sprawozdania budżetowe są opatrzone symbolem Rb oraz właściwym numerem sprawozdania i sporządzane są na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (DzU nr 20, poz. 103) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (DzU nr 43, poz. 247). Sprawozdania te dotyczą planowania i realizacji budżetu państwa. Są sporządzane głównie na podstawie przepływów środków pieniężnych, a więc uwzględniają wpływy i wydatki środków pieniężnych do lub z budżetu państwa⁷. Ponadto sprawozdania budżetowe uwzględniają także stan należności i zobowiązań w zakresie operacji finansowych. W związku z tym przy sporządzaniu sprawozdań budżetowych ma zastosowanie zmodyfikowana konwencja kasowa.

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 Finansów⁸ 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.

Sprawozdania budżetowe są także podstawą sporządzenia w Polsce sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Sprawozdanie to jest opracowywane w ujęciu rocznym jako roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa

⁷ Por. K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2007, s. 11.

⁸ Por. A. Zysnarska, *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006, s. 160.

oraz w ujęciu miesięcznym w postaci sprawozdania operatywnego z wykonania budżetu państwa⁹.

Roczne sprawozdanie 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, sporządzane jest na podstawie ustawy o finansach publicznych, która zobowiązuje Radę Ministrów do przedstawienia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli tego sprawozdania w terminie do dnia 31 maja roku następującego po roku budżetowym¹⁰. Przedmiotowe sprawozdanie stanowi zbiorczą informację o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz z oceną realizacji założeń makroekonomicznych oraz przebiegu prywatyzacji majątku Skarbu Państwa.

Należy zauważyć, iż sprawozdanie z wykonania budżetu państwa sporządzane jest na bazie zmodyfikowanej konwencji kasowej. Wynika to z faktu, że podstawą opracowywania tego dokumentu są sprawozdania budżetowe.

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

- a) sprawozdania finansowe jednostek sektora budżetowego sporządzane na podstawie 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;
- b) sprawozdania finansowe innych jednostek sektora finansów publicznych, innych niż jednostki sektora budżetowego sporządzane na podstawie ustawy o rachunkowości.

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. Do sprawozdań tych należy zaliczyć:

- bilans z wykonania budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego,

⁹ 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>.

¹⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, z późn. zm., art. 182.

- bilans jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej,
- skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego,
- bilans placówki¹¹,
- rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy),
- zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Należy podkreślić, że z wymienionych sprawozdań finansowych jedynie bilans z wykonania budżetu państwa oraz budżetu jednostki samorządu terytorialnego bazują na zmodyfikowanej konwencji kasowej. Pozostałe sprawozdania opierają się na konwencji memoriałowej prowadzonej przez jednostki wykonawcze.

W Polsce, poza sporządzanymi przez podmioty sektora finansów publicznych sprawozdaniami finansowymi i budżetowymi, jest także sporządzane sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa¹². Obowiązek sporządzenia takiego sprawozdania wynika z ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa¹³. 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 Państwa¹⁴. Rozporządzenie to określa również zasady sprawozdawczości o stanie mienia Skarbu Państwa. Według tego rozporządzenia jednostka ewidencji podstawowej¹⁵ sporządza sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa na dzień 31 grudnia każdego roku, w formie bilansu, zgodnie z przepisami o rachunkowości¹⁶. Ponadto ewidencja zbiorcza majątku Skarbu Państwa prowadzona jest w ujęciu

¹¹ Zgodnie z definicją zawartą w tym rozporządzeniu pod pojęciem „placówka” rozumie się jednostkę budżetową działającą poza granicami państwa (na przykład placówkę dyplomatyczną).

¹² *Sprawozdanie o stanie majątku Skarbu Państwa. Majątek Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych na dzień 31 grudnia 2008 r.*, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2009; wersja elektroniczna sprawozdania znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Skarbu Państwa http://bip.msp.gov.pl/portals/bip/79/2355/Sprawozdanie_o_stanie_mienia_Skarbu_Panstwa.html.

¹³ Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, DzU 1996, nr 106, poz. 493 i 1997, nr 156, poz. 775, z późn. zm., art. 2.

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

¹⁵ 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.

¹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r., par. 7.

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 Państwa¹⁷.

Można stwierdzić, że sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa obejmuje całość mienia państwowego, a więc mienie Skarbu Państwa w jego kodeksowym rozumieniu¹⁸ oraz wkład państwa w majątek państwowych osób prawnych i wynikające z tego uprawnienia Skarbu Państwa. Zakres pomiaru stosowany w przedmiotowym sprawozdaniu jest bardzo szeroki, jednakże 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.

3. Ocena obecnego stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych w Polsce

Odnosząc się więc do sprawozdań budżetowych i rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa, należy stwierdzić, że sprawozdania budżetowe nie stanowią instrumentów, za pomocą których rząd mógłby rozliczać się w pełni z odpowiedzialności społecznej, ponieważ sprawozdania budżetowe nie są konsolidowane na szczeblu rządowym i publikowane dla społeczeństwa, lecz są wykorzystywane głównie na potrzeby wewnętrzne jednostek sektora budżetowego. Sprawozdania budżetowe są także podstawą sporządzania rocznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa. W związku z tym sprawozdanie z wykonania budżetu państwa pozwala ocenić cały sektor budżetowy w oparciu o zmodyfikowaną konwencję kasową. Jednakże rząd za pomocą tego sprawozdania rozlicza się z odpowiedzialności społecznej jedynie w zakresie wykonania uchwalonego

¹⁷ *Ibidem*, par. 23.

¹⁸ Skarb Państwa nie jest pojęciem zdefiniowanym w polskim prawodawstwie. Z przepisu art. 34 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (DzU 1964, 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 wynika też, że mienie państwowe 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.

budżetu państwa. Sprawozdanie to nie pozwala na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej sektora finansów publicznych.

Jeżeli chodzi natomiast o sprawozdania finansowe, to na schemacie 1 przedstawiono obecną sytuację w sektorze finansów publicznych w Polsce w zakresie stopnia ich zespalandia. Uwzględniono zarówno zakres sektora budżetowego, jak i zakres sektora finansów publicznych, a także poziom lokalny, samorządowy i rządowy.

Ze schematu 1 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 łączone¹⁹ i powstają:

- zbiorczy bilans,
- zbiorczy rachunek zysków i strat,
- zbiorcze zestawienie zmian w funduszu jednostek,

odpowiednio dla:

- wszystkich jednostek budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego,
- wszystkich zakładów budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego,
- 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.

¹⁹ Jako metodę zespalandia przyjęto sumowanie odpowiednich wierszy.

SEKTOR FINANSÓW PUBLICZNYCH

SEKTOR BUDŻETOWY

Poziom I – rządowy	X		X	
Poziom II – samorządowy	X	<p align="center">Jednostka samorządu terytorialnego (JST) (A)</p>	X	<p align="center">Inne jednostki sektora finansów publicznych</p>
Poziom III – lokalny			<p align="center">Państwowe szkoły wyższe</p> <p align="center">NFZ</p>	<p align="center">Bilans</p> <p align="center">RZiS</p> <p align="center">RPP</p> <p align="center">ZZwFJ</p>

Schemat 1. Sytuacja w zakresie stopnia zespolenia sprawozdań finansowych podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Wynika z tego, że w zakresie sektora budżetowego:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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 jedynie do bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego. Choć w przepisie par. 14 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 roku 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 oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki, to zakres taki dotyczy odrębnych jednostek, a nie jednostki samorządu terytorialnego widzianej jako całość²⁰.

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. Sprawozdania te nie podlegają jednak dalszej konsolidacji.

Należy stwierdzić, że opierając się na sporządzanych sprawozdaniach finansowych w sektorze finansów publicznych w Polsce rozliczenie rządu z odpowiedzialności społecznej nie następuje, ponieważ sprawozdania te są tylko częściowo

²⁰ Por. A. Zysnarska, *Zamknięcie ksiąg na koniec roku w sektorze budżetowym i gospodarce pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006, s. 115 i 116.

konsolidowane i ich analiza nie pozwala wyciągnąć wniosków w stosunku do całego sektora finansów publicznych w Polsce.

Odnosząc się do sprawozdania o stanie mienia Skarbu Państwa, można stwierdzić, że sprawozdanie Ministerstwa Skarbu Państwa jest dobrym źródłem informacji o majątku Skarbu Państwa, nie zastąpi jednak pełnego bilansu sektora finansów publicznych w Polsce.

W celu dokonania bardziej kompleksowej oceny stanu informacyjnego o sektorze finansów publicznych Polsce w tabeli 1 dokonano zestawienia omówionych powyżej sprawozdań, które zweryfikowano pod kątem:

- stopnia zaspokojenia potrzeb informacyjnych społeczeństwa,
- podmiotu sprawozdawczego,
- zakresu pomiaru,
- konwencji pomiarowej.

W zakresie analizy stopnia zaspokojenia potrzeb informacyjnych społeczeństwa wykorzystano cele szczegółowe skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych do których zaliczono:

- 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 rządu oraz o zmianach zachodzących w tym względzie;
- g) 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 rozliczenie się rządu z odpo-

wiedzialności społecznej poprzez dostarczenie użytkownikom tego sprawozdania należytej informacji dotyczącej sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Tabela 1

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 podmioty sektora finansów publicznych	Sektor finansów publicznych
Zakres pomiaru	– 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	– 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.

Na podstawie tabeli 1 stwierdzono, że dzięki sporządzaniu sprawozdania z wykonania budżetu państwa rząd zaspokaja potrzeby informacyjne społeczeństwa jedynie w zakresie punktów 1–4, co jest równoznaczne z rozliczeniem się rządu z wykonania budżetu państwa w oparciu o zmodyfikowaną konwencję kasową. Rozliczenie to następuje na podstawie krótkoterminowych (bieżących) zasobów 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 (cały sektor budżetowy), a nie cały sektor finansów publicznych.

Należy stwierdzić, że w Polsce rozliczenie rządu z odpowiedzialności społecznej nie następuje, ponieważ opiera się na sprawozdaniach finansowych sporządzanych w sektorze finansów publicznych, które stanowią głównie jednostkowe sprawozdania indywidualnych podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych, choć sprawozdania te sporządzane są w oparciu o konwencję memoriałową. Ich ocena nie pozwala więc wyciągnąć wniosków dotyczących całego sektora finansów publicznych w Polsce. Jeżeli chodzi o kryterium zakresu pomiaru, to w sprawozdaniach finansowych poszczególnych podmiotów uwzględnieniu podlegają zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe). Jednakże informacja prezentowana jest jedynie na poziomie jednostek wykonawczych, więc nie stanowi ona informacji skonsolidowanej na poziomie rządowym. Wobec powyższego użytkownicy tych sprawozdań uzyskają odpowiedź na zapotrzebowanie informacyjne określone w punktach 1–3 oraz 5–7 tylko w odniesieniu do indywidualnych podmiotów sektora finansów publicznych.

Z kolei w zakresie sprawozdania o stanie mienia Skarbu Państwa należy stwierdzić, że sprawozdanie to częściowo udziela odpowiedzi na zapotrzebowanie określone w punktach 4 i 6 poprzez przedstawienie wybiórczych informacji o sytuacji majątkowej i sytuacji finansowej całego sektora finansów publicznych. Zastosowanie ma w tym wypadku niepełna konwencja memoriałowa, a pomiarowi podlegają aktywa finansowe i aktywa niefinansowe.

Uwagi końcowe

Przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, że w Polsce rząd częściowo rozlicza się z odpowiedzialności społecznej. Wynika to z faktu, że:

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

W związku z tym należy uzyskać odpowiedź na pytanie, w jaki sposób rząd może rozliczać się skutecznie z odpowiedzialności społecznej. Warto w tym miejscu wskazać, 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.

Warto także dodać, że możliwe jest w Polsce zastosowanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, które dodatkowo przyczynią się do uzyskania porównywalności systemu rachunkowości i sprawozdawczości sektora z systemami w innych krajach. Teza taka ma związek z faktem, że w sektorze finansów publicznych w Polsce zastosowanie ma konwencja memoriałowa pomiaru informacji, co postulowane jest w przedmiotowych standardach jako podstawa modelu sprawozdawczego. Według W.A. Nowaka 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 jednak łatwo wyeliminować²¹.

Literatura

- Belkaoui A.R., *Accounting Theory*, Academic Press, San Diego 1992.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.
- Hopwood A., *Accounting and the pursuit of efficiency*, w: D. McKeivitt, A. Lawton, *Public sector management. Theory, critique & practice*, SAGE Publications, London 1994.
- Kostrzewa T., *Odpowiedzialność społeczna rządu jako fundament rachunkowości sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe AE w Poznaniu nr 117, Poznań 2009.

²¹ W.A. Nowak, B. Bakalarska, *The model of financial reporting for local government: Methodology for international comparison and some case analyses*, w: *International trends and experiences in government accounting*, ed. A. Bourmistrov, F. Mellemvik, Cappelen Akademisk Forlag, Proceedings of the 9th CIGAR Conference, Norway 2005, s. 98.

- Meigs R.F., Meigs W.B., *Financial accounting*, Mc Graw-Hill Publishing Company, New York 1995.
- Nowak W.A., Bakalarska B., *The model of financial reporting for local government: Methodology for international comparison and some case analyses*, w: *International trends and experiences in government accounting*, ed. A. Bourmistrov, F. Mellemvik, Cappelen Akademisk Forlag, Preceedings of the 9th CIGAR Conference, Norway 2005.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego – koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Patton J.M., *Accountability and governmental financial reporting*, „Financial Accountability & Management” 1992, vol. 8, no. 3.
- Publikacja Ministerstwa Skarbu Państwa, *Sprawozdanie o stanie majątku Skarbu Państwa. Majątek Skarbu Państwa i państwowych osób prawnych na dzień 31 grudnia 2008 r.*
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, DzU 2010, nr 43, poz. 247.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, DzU 2010, nr 20, poz. 103.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa, DzU 1999, nr 77, poz. 864, z późn. zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, DzU 1996, nr 106, poz. 493; 1997, nr 156, poz. 775, z późn. zm.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.
- Zysnarska A., *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006.
- Zysnarska A., *Zamknięcie ksiąg na koniec roku w sektorze budżetowym i gospodarce pozabudżetowej*, Wydawnictwo ODiDK, Gdańsk 2006.

dr Tomasz Kostrzewa
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunkowości
ul. Niepodległości 10, 61-875 Poznań
tomasz.kostrzewa@ue.poznan.pl

**PUBLIC ACCOUNTABILITY OF GOVERNMENT
AND FINANCIAL AND BUDGET STATEMENTS
OF PUBLIC FINANCIAL SECTOR IN POLAND**

Summary

The article discusses issues concerning public accountability of government. The author found that responsible government, who is going to govern effectively should take steps to be accounted for. Subject of public accountability is government which should be accounted for effectiveness of social and economic objectives realized by this government with the use of public sector economic units. It means that government should be accounted for financial position, financial performance created by him and for effectiveness of tasks carried out by public sector economic units. Sine qua non condition to enable the government to be accounted for effectively is efficient accounting system. It appears that efficient accounting system is basis of public accountability. Next was discussed and assessed currently functioning in Poland information system of public sector. That is budget statements and financial statements drawing up by public sector economic entities in Poland, realization of the budget report, actual state of public property report. And it turned out that government in Poland realizes conception of public accountability not completely. That is the government is accounted for execution of the budget but not for financial position, financial performance of public sector according to the full accrual basis of accounting. Moreover it turned out that full realization of the conception of public accountability is possible only through drawing up consolidated financial statement of public sector.

Translated by Tomasz Kostrzewa