

## Dualizm sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Monika Kaczurak-Kozak\*

**Streszczenie:** *Cel* – przedstawienie zróżnicowania zakresu sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych wynikającego z podporządkowania dwóm odmiennym regulacjom prawnym.

*Metoda badania* – analiza istniejących przepisów, analiza literatury.

*Wynik* – podporządkowanie sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych różnym źródłom prawa skutkuje niejednorodnym jej zakresem. Szczególny przypadek stanowi skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego podporządkowane jednocześnie dwóm regulacjom prawnym. Z kolei na objęcie obowiązkiem badania sprawozdania finansowego wpływają odmiennie przesłanki.

*Oryginalność/wartość* – usystematyzowanie zagadnienia sprawozdawczości finansowej sporządzanej przez jednostki sektora finansów publicznych celem właściwego identyfikowania tych jednostek w obszarze ich rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

**Słowa kluczowe:** jednostka sektora finansów publicznych, sprawozdanie finansowe, skonsolidowany bilans, badanie sprawozdania, regulacje prawne

### Wprowadzenie

W powszechnej świadomości jednostki sektora finansów publicznych są ze sobą utożsamiane. Patrzy się na nie przez pryzmat korzystania ze środków publicznych oraz powiązania – mniej lub bardziej ścisłego – z budżetem centralnym lub budżetem jednostki samorządu terytorialnego (dalej: JST). Jednak forma prawna tych jednostek, struktura organizacyjna, związek z budżetem czy charakter finansowania ze środków publicznych powodują istotne zróżnicowanie wewnętrzne sektora finansów publicznych. Nie pozostaje to bez wpływu na prowadzoną przez te jednostki rachunkowość oraz charakter sporządzanych sprawozdań finansowych jako produktu tej rachunkowości. Należy przy tym odróżnić sprawozdania finansowe będące przedmiotem artykułu od sprawozdań budżetowych charakterystycznych dla jednostek tego sektora.

Celem artykułu jest ukazanie różnic w obszarze sprawozdawczości finansowej jednostek należących do sektora finansów publicznych. Różnice te są wynikiem dwoistości podstawy prawnej regulującej kwestię sprawozdawczości. Jednostki sektora finansów publicznych

---

\* dr Monika Kaczurak-Kozak, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie, Instytut Administracji i Turystyki, 66-100 Sulechów, ul. Armii Krajowej 51, e-mail: m.kozak@poczta.onet.pl

prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.). Jednak podstawowym dla tej grupy podmiotów aktem prawnym jest ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.). Reguluje ona zasady gospodarki finansowej tych jednostek, podkreślając również rolę ustawy o rachunkowości w zakresie prowadzenia rachunkowości przez te jednostki. Jednocześnie ustawodawca zaznaczył konieczność uwzględniania przepisów szczególnych dotyczących rachunkowości, wynikających z ustawy o finansach publicznych. Odnoszą się one między innymi do zakresu sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań. Przepisami szczególnymi dotyczącymi sprawozdawczości finansowej została objęta określona grupa jednostek tego sektora.

Do realizacji celu artykułu została wykorzystana analiza podstawowych aktów prawnych dotyczących sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych oraz literatury przedmiotu. W artykule przedstawiono również kwestie sprawozdania skonsolidowanego JST charakteryzującego się dualizmem podstawy prawnej oraz odmiennosć w zakresie uregulowania obowiązku badania sprawozdania finansowego jednostki sektora finansów publicznych.

## **1. Jednostki sektora finansów publicznych**

Sektor finansów publicznych tworzą jednostki wymienione w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Są nimi:

- a) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały;
- b) jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz ich związki;
- c) jednostki budżetowe;
- d) samorządowe zakłady budżetowe;
- e) agencje wykonawcze;
- f) instytucje gospodarki budżetowej;
- g) państwowe fundusze celowe;
- h) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa KRUS;
- i) Narodowy Fundusz Zdrowia;
- j) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej;
- k) uczelnie publiczne;
- l) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- m) państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- n) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

Analiza zasad funkcjonowania wymienionych podmiotów wskazuje na znaczne ich zróżnicowanie prawno-organizacyjne. Znajdują się wśród nich podmioty posiadające osobowość prawną oraz podmioty wchodzące w skład jednostek mających osobowość prawną, które nie mają samodzielnej zdolności prawnej. Szczególnym przypadkiem jednostek są organy władzy publicznej oraz państwowe fundusze celowe. Nie można ich ująć w żadnej z tych grup podmiotów. Pojęcia *organy władzy publicznej* oraz *państwowy fundusz celowy* występują jako równoważniki podmiotów ekonomicznych swoicie zorientowanych na jeden rodzaj zasobu, jakim jest pieniąż. Jako podmioty ekonomiczne można je wiązać z innymi podmiotami ekonomicznymi oraz odwzorowywać stan i dynamikę ich pozycji finansowej (Nowak, 2014, s. 9).

Specyfika funkcjonowania wymienionych jednostek sektora finansów publicznych i ich różnorodność organizacyjno-prawna powodują konieczność odmiennego uregulowania niektórych obszarów rachunkowości, w tym sprawozdawczości. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania finansowe według zasad, które nie są jednolite dla wszystkich.

## 2. Podstawa prawna a zakres sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych

Zagadnienie sporządzania sprawozdania finansowego przez wszystkie jednostki gospodarcze reguluje rozdział 5 „Sprawozdania finansowe jednostki” ustawy o rachunkowości. Jednak stosowanie tego rozdziału, jak również rozdziałów 6 oraz 7 przez jednostki sektora finansów publicznych zostało ograniczone przepisem szczególnym zawartym w art. 80 ust. 1 tej ustawy. Stosownie do jego treści wskazany rozdział nie ma zastosowania do:

- gmin, powiatów, województw i ich związków,
- państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych.

Oznacza to, że ograniczenie dotyczy tylko części jednostek tworzących sektor finansów publicznych. Dla pozostałych niewymienionych jednostek właściwym aktem prawnym w zakresie sprawozdawczości jest ustawa o rachunkowości, natomiast jednostki wyszczególnione w art. 80 ust. 1 ustawy o rachunkowości zostały w analizowanym obszarze objęte zasadami szczególnymi wynikającymi z ustawy o finansach publicznych. Ich uszczegółowienie znajduje się w rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2013, poz. 289, z późn. zm.)<sup>2</sup> wydanym na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych.

---

<sup>2</sup> Zwane dalej rozporządzeniem.

Zaakcentowana niejednorodność podstawy prawnej sprawozdawczości obowiązującej jednostki sektora finansów publicznych sprowadza się do wskazania jako właściwych dla tego obszaru następujących aktów prawnych: ustawy o rachunkowości i wskazanego rozporządzenia. Połączenie zakresu podmiotowego sektora finansów publicznych z bazą prawną ich sprawozdawczości prowadzi do systematyzacji przedstawionej w tabeli 1.

**Tabela 1**

Jednostki sektora finansów publicznych i prawne podstawy ich sprawozdawczości finansowej

Podstawa prawna	Jednostki sektora finansów publicznych
Ustawa o rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> <li>– agencje wykonawcze (m.in. Agencja Nieruchomości Rolnych, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa),</li> <li>– instytucje gospodarki budżetowej,</li> <li>– Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze,</li> <li>– Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,</li> <li>– Narodowy Fundusz Zdrowia,</li> <li>– samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,</li> <li>– uczelnie publiczne,</li> <li>– Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,</li> <li>– państwowe i samorządowe instytucje kultury (np. teatry, opery, filharmonie, biblioteki, muzea),</li> <li>– państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego).</li> </ul>
Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont	<ul style="list-style-type: none"> <li>– gminy, powiaty, województwa i ich związki,</li> <li>– państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe,</li> <li>– gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe,</li> <li>– jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (placówki).</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzenia.

Fakt, że jednostki sektora finansów publicznych realizują określone funkcje w różnych obszarach aktywności gospodarczej państwa i samorządu terytorialnego, wpływa na zróżnicowanie danych źródłowych i wyjściowych ujmowanych w sprawozdaniach tych jednostek. Ponadto zastosowanie różnej podstawy prawnej przy sporządzaniu sprawozdania finansowego powoduje, że jego elementy nie są jednolite dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Z perspektywy kilkunastu ostatnich lat można jednak zauważyć ewolucję w obszarze sprawozdawczości finansowej części jednostek tego sektora. Jeżeli zakres sprawozdania finansowego opracowywanego na podstawie ustawy o rachunkowości od dłuższego czasu jest stały, to w odniesieniu do jednostek podporządkowanych przepisom rozporządzenia widoczne jest rozszerzanie elementów tego sprawozdania. Dostrzega się ich upodabnianie do modelu stosowanego przez jednostki komercyjne oraz pozostałe jednostki sektora finansów publicznych nieobjęte przepisami rozporządzenia. Zróżnicowanie zakresu sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych w zależności od zastosowanej podstawy prawnej przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2**

Zakres sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Podstawa prawna	Zakres sprawozdania finansowego
Ustawa o rachunkowości	a) bilans, b) rachunek zysków i strat (wariant porównawczy lub kalkulacyjny), c) informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Dodatkowo sprawozdanie finansowe jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej 2 z 3 warunków wymienionych w art. 64 ust. 1 ustawy, podlegające corocznemu badaniu, obejmuje: d) zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, e) rachunek przepływów pieniężnych.
Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont	a) bilans: – z wykonania budżetu JST, – jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych, – placówek, – skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, b) rachunek zysków i strat (wariant porównawczy), c) zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości oraz rozporządzenia.

### 3. Skonsolidowane sprawozdanie jednostki samorządu terytorialnego

Jednostki samorządu terytorialnego na mocy § 21 rozporządzenia zostały zobowiązane do sporządzania sprawozdania skonsolidowanego ograniczonego jedynie do bilansu. Zarząd każdej JST, sporządzając skonsolidowany bilans, stosuje przy tym odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości. Jednostka samorządu terytorialnego zgodnie z treścią wskazanego paragrafu występuje jako jednostka dominująca. Na podstawie art. 55 ust. 1 ustawy o rachunkowości jest zatem zobowiązana do sporządzenia skonsolidowanego bilansu. Wzór tego sprawozdania znajduje się w rozporządzeniu (załącznik nr 10).

Złożona struktura JST skutkuje ujęciem w jej skonsolidowanym bilansie danych z bilansów jednostkowych:

- a) samorządowych jednostek budżetowych;
- b) samorządowych zakładów budżetowych;
- c) samorządowych instytucji kultury;
- d) samorządowych samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej;
- e) samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych;
- f) spółek prawa handlowego, w których JST sprawuje kontrolę;
- g) innych jednostek, w których JST posiada udziały.

W zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania jednostka samorządu terytorialnego została odesłana do rozdziału 6 ustawy o rachunkowości. Trzeba w tym miejscu

zwrócić uwagę na art. 56 tej ustawy, który wskazuje na możliwość zwolnienia z obowiązku przygotowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego po spełnieniu określonych warunków. Jednak odnosząc się do treści §21 rozporządzenia, należałoby stwierdzić, że JST jest zobligowana do sporządzania skonsolidowanego bilansu (por. Cellary, 2015), zaś w art. 57 i 58 ustawy o rachunkowości przewidziano możliwość wyłączenia sprawozdania finansowego danej jednostki z konsolidacji. Z tej możliwości może skorzystać również JST (por. Raciński, 2014). Ustalenie JST za jednostkę dominującą zdefiniowaną w ustawie o rachunkowości jest przydatne w celu oceny, czy spółki, w których JST ma udziały lub akcje, należy włączyć do sporządzanego przez nią skonsolidowanego sprawozdania finansowego (Cellary, 2015, s. 292).

Reasumując, należy stwierdzić, że spośród jednostek objętych bezpośrednio przepisami jedynie JST sporządza sprawozdanie skonsolidowane. Skonsolidowany bilans przygotowuje w układzie wynikającym z rozporządzenia, stosując przy tym zasady rozdziału 6 ustawy o rachunkowości (por. Kaczurak-Kozak, 2016), z wyłączeniem możliwości zwolnienia z obowiązku jego sporządzenia.

#### **4. Badanie sprawozdania finansowego jednostki sektora finansów publicznych**

W obszarze badania sprawozdania finansowego również zauważa się różnice między jednostkami sektora finansów publicznych. Te z nich, które w całości są podporządkowane ustawie o rachunkowości (wymienione w tabeli 1), podlegają obowiązkowi badania ich sprawozdań finansowych na zasadach określonych w ustawie o rachunkowości, w tym w szczególności w jej rozdziale 7. JST i ich związki, jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe zostały natomiast w art. 80 ust. 1 ustawy o rachunkowości wyłączone ze stosowania przepisów rozdziału 7. Nie oznacza to jednak, że w ogóle nie podlegają one badaniu. W ich przypadku inna jest podstawa prawna tego obowiązku oraz przesłanka uzależniająca przeprowadzenie badania.

Ustawa o finansach publicznych (art. 268) wskazuje na obowiązek poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego JST. Nie dotyczy to jednak wszystkich jednostek. Badaniu podlega sprawozdanie finansowe JST, na której terenie liczba mieszkańców ustalona przez Główny Urząd Statystyczny na 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie, przekracza 150 tys. W praktyce oznacza to, że jedynie „duże” JST będą objęte badaniem, czyli województwa, powiaty i większe gminy. Z przedstawionego zapisu wynika również odmiennosc uregulowania obowiązku badania sprawozdania finansowego w stosunku do ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą obowiązek ten zależy od wielkości zatrudnienia, przychodów i sumy aktywów.

Komponenty sprawozdania finansowego JST wskazuje rozporządzenie (§ 20 ust. 1). Wyznacza tym samym ramy badania sprawozdania finansowego. W skład sprawozdania finansowego JST wchodzi bilans z wykonania budżetu oraz sprawozdania łączne (bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w funduszu) obejmujące dane samorządowych jednostek oraz zakładów budżetowych. Przepisy rozporządzenia nie wymieniają bilansu

skonsolidowanego. Oznacza to, że skonsolidowany bilans JST nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta.

Wyłączenie z obowiązku badania sprawozdania finansowego części jednostek sektora finansów publicznych nie oznacza jednak, że nie mogą one dobrowolnie zlecić badania biegłym rewidentom. Co więcej, dzieje się tak stosunkowo często, zwłaszcza w wypadku jednostek korzystających ze środków unijnych (Bucior, 2013, s. 323).

## Uwagi końcowe

Charakter organizacyjno-prawny jednostek tworzących sektor finansów publicznych w Polsce jest tak różny, że nie pozostaje to bez wpływu na raporty sporządzane przez te jednostki. W ostatnich latach sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych ulegała ewolucji. Obserwuje się upodobnianie sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki sektora finansów publicznych objętych przepisami szczególnymi do sprawozdawczości jednostek tego sektora podporządkowanych w całości przepisom ustawy o rachunkowości. Wpłynęły na to zmiany priorytetów co do funkcjonowania jednostek tego sektora – z jednostek zorientowanych na administrowanie środkami na jednostki zarządzające środkami. W swoim działaniu powinny one obecnie kierować się zasadą efektywności gospodarowania. Jej realizacji służą wprowadzane do tego obszaru nowoczesne narzędzia zarządzania, w tym budżetowanie zadaniowe, jak również narzędzia pozwalające na właściwą analizę efektywności ekonomicznej podejmowanych przedsięwzięć. Rośnie tym samym zapotrzebowanie przede wszystkim na informacje finansowe, których podstawowym źródłem jest sprawozdawczość.

## Literatura

- Bucior, G. (2013). Badanie sprawozdania finansowego w sektorze publicznym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 757, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 58, 319–325.
- Cellary, M. (2015). *Sprawozdania finansowe za 2015 r. w jednostkach finansów publicznych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kaczurak-Kozak, M., *Sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych*. W: K. Winiarska (red.), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych* (s. 49–119). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Nowak, W. (2014). Rozdział 1. Przepisy ogólne. W: W. Nowak (red.), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych* (s. 3–37). Warszawa: C.H. Beck.
- Raciński, A. (2014). Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej. W: W. Nowak (red.), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych* (s. 485–556). Warszawa: C.H. Beck.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5.07.2010 w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Dz.U. 2013, poz. 289, z późn. zm.
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z 27.08.2009 o finansach publicznych. Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm.

**DUALISM OF PUBLIC SECTOR ENTITIES' FINANCIAL REPORTING**

**Abstract:** *Purpose* – to present diversity of the scope of public sector entities' financial reporting resulting from being subordinated to two different regulations.

*Design/methodology/approach* – analysis of regulations in place, analysis of relevant literature.

*Findings* – subordination of public sector entities' financial reporting to different sources of law regulations results in its non-homogenous scope. A special case is the consolidated financial statement of territorial government unit, being subordinated simultaneously to two law regulations. Whereas to be obliged to audit financial statements, other considerations matters.

*Originality/value* – systematization of public sector entities' financial reporting subject with the goal of proper identification of those entities in the area of their accounting and financial reporting.

**Keywords:** public sector unit, financial statement, consolidated balance sheet, audit, law regulations

**Cytowanie**

Kaczurak-Kozak M. (2016). Dualizm sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/1 (80), s. 75–82; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).