

## Wykorzystanie sprawozdań finansowych w pomiarze dokonań jednostek sektora publicznego

Dorota Adamek-Hyska\*

**Streszczenie:** *Cel* – Prezentacja wybranych elementów dotyczących pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego w aspekcie sprawozdawczości finansowej.

*Metodologia badania* – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy aktów prawnych w zakresie finansów publicznych i rachunkowości, a także studia literaturowe opierające się na literaturze krajowej, zwartej i artykułowej.

*Wynik* – Artykuł stanowi syntezę części wyników badań naukowych (potencjał badawczy) na temat procesu harmonizacji standardów rachunkowości sektora publicznego w Europie, prowadzonych w latach 2015–2017.

*Oryginalność/wartość* – Przeprowadzone badania w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych pozwalają wnioskować, że pomiar dokonań nie zastępuje sprawozdań finansowych, lecz jest ich uzupełnieniem.

**Słowa kluczowe:** pomiar dokonań, sprawozdanie finansowe, sektor finansów publicznych

### Wprowadzenie

W polskich jednostkach sektora finansów publicznych system sprawozdawczości jest bardzo rozbudowany. Składają się na niego sprawozdanie finansowe, sprawozdania budżetowe, raporty podatkowe, sprawozdania statystyczne oraz różnego rodzaju sprawozdania opisowe. Typowe jednostki sektora finansów publicznych, takie jak jednostki samorządu terytorialnego, państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, pomimo że nie działają dla zysku, mają obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego, umożliwiając tym samym głównym odbiorcom tych sprawozdań, a także innym interesariuszom ocenę ich działalności oraz podejmowanie właściwych decyzji gospodarczych. Sprawozdanie finansowe dostarcza informacji o sytuacji majątkowej i finansowej oraz rezultatach działalności i zmianach położenia jednostki sprawozdawczej (Gos, 2011, s. 114).

Głównym celem artykułu jest przedstawienie wybranych elementów dotyczących pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego w aspekcie sprawozdawczości finansowej. W związku z tak postawionym celem dokonano oceny przydatności sprawozdań finansowych w pomiarze dokonań jednostek sektora publicznego.

\* dr Dorota Adamek-Hyska, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, 40-287 Katowice, ul. Bogucicka 3, e-mail: adamek@ue.katowice.pl.

Wykorzystane metody badawcze to głównie analiza aktów prawnych w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, studia literatury krajowej, zwartej i artykułowej.

## 1. Istota pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego

W ciągu ostatnich kilkunastu lat sektor publiczny w Polsce przeszedł ogromne zmiany. Pełni wiele nowych funkcji, a tym samym nieustająco oczekuje się od niego wprowadzania i stosowania mechanizmów pozwalających ocenić efektywność i skuteczność realizacji zadań publicznych. Mechanizmami takimi są przede wszystkim (tab. 1):

- budżet zadaniowy,
- kontrola zarządcza,
- partnerstwo publiczno-prywatne.

**Tabela 1**

Wybrane mechanizmy pozwalające ocenić efektywność i skuteczność realizacji zadań publicznych

Wyszczególnienie	Autor	Istota
Budżet zadaniowy	Lubińska (2009), s. 41–48	Istotą budżetu zadaniowego jest wprowadzenie zarządzania wydatkami publicznymi poprzez cele odpowiednio skonkretyzowane i zhierarchizowane na rzecz osiągnięcia określonych efektów mierzonych za pomocą ustalonego systemu mierników.
Kontrola zarządcza	Szczepankiewicz (2015), s. 19–54	Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół czynności podejmowanych dla zapewnienia realizacji ich celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.
Partnerstwo publiczno-prywatne	Adamek-Hyska (2014), s. 72	Jest szeroko rozumianym mechanizmem współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych stanowiącym przede wszystkim nowoczesne i pozytywne, zewnętrzne i zwrotne źródło finansowania aktywów i działalności jednostek sektora finansów publicznych.

Źródło: opracowanie własne.

Obszary wskazane w tabeli 1 są bezpośrednio związane z nowoczesnym zarządzaniem publicznym. Funkcją zarządzania każdą organizacją jest dbałość o jej wyniki oraz taka organizacja dostępnych zasobów, która zapewni osiągnięcie tych wyników (Drucker, 2009, s. 81)<sup>1</sup>. W ślad za takim rozumieniem nowoczesnego zarządzania publicznego można wskazać, że pomiar dokonań w jednostkach sektora publicznego jest nie tylko głównym z wymogów nowoczesnego zarządzania publicznego, ale jest przede wszystkim warunkiem

<sup>1</sup> Więcej na temat nowoczesnego zarządzania publicznego: Strąk (2009), s. 281–295 oraz (2012), s. 80–89.

kreowania pełnej i świadomej odpowiedzialności z tytułu gospodarowania środkami publicznymi (Nowak, 1995, s. 140). Dokonania są różnie definiowane, rozumiane i w praktyce mierzone. Można je określić jako między innymi (Kostur, 2009, s. 151–153):

- a) liczbę lub wyrażenie umożliwiające komunikację między uczestnikami procesów występujących w jednostce;
- b) rezultaty działalności rozumiane jako wartości wytworzone i zmierzone;
- c) sumę procesów, które prowadzą menedżerowie, dążąc do otrzymania właściwych wyników w przyszłości;
- d) wyrażone przez zestawy parametrów (finansowych i niefinansowych), które są komplementarne i które prowadzą do założonych celów.

W tabeli 2 wskazano główne cele pomiaru dokonań w sektorze publicznym.

**Tabela 2**

Cele pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego

Autor	Cele pomiaru dokonań
Nowak (1995), s. 141	<ul style="list-style-type: none"> <li>– monitorowanie skuteczności organizacyjnej,</li> <li>– monitorowanie efektywności zużywania zasobów,</li> <li>– wspieranie planowania produktu (realizacji zadań),</li> <li>– wspieranie kontroli wprowadzanych zmian,</li> <li>– wspieranie procesu zarządzania ryzykiem.</li> </ul>
Filipiak (2011), s. 141–142	<ul style="list-style-type: none"> <li>– poprawa sprawności zarządzania jednostkami,</li> <li>– poprawa sprawności procesu podejmowania decyzji,</li> <li>– poprawa efektywności wykonywanych zadań.</li> </ul>
Pogoda, Chrzanowski, Marczewski (2010), s. 116	<ul style="list-style-type: none"> <li>– poprawa zarządzania, zwiększenie rozliczalności oraz poprawa procesu podejmowania decyzji zarówno w aspekcie teraźniejszym, jak i przyszłym.</li> </ul>
Strąk (2012), s. 130	<ul style="list-style-type: none"> <li>– koncentruje się na pomiarze efektów zewnętrznych działalności jednostki w relacji do wydatków (kosztów) lub nakładów,</li> <li>– cele pomiaru dokonań w jednostkach sektora finansów publicznych są ściśle związane z celami zarządzania tymi jednostkami.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

W świetle powyższych celów pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego można wskazać, że pomiar dokonań musi być zintegrowany głównie z systemami zarządzania, budżetowania, a także rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej. Dokonania istnieją, gdy rezultaty (wyniki) mogą być opisane lub zmierzone i zakomunikowane odbiorcom w dodatkowych raportach w celu podjęcia optymalnych decyzji.

## 2. Sprawozdania finansowe jako źródło danych do pomiaru dokonań w jednostkach sektora publicznego

A. Jarugowa i W. Nowak (1995, s. 300) wskazali, że nowoczesny system pomiaru dokonań powinien zawierać miary różnego typu, w tym w szczególności miary ujmujące czynniki niezbędne do osiągnięcia przez jednostkę wiodącej pozycji na rynku.

Współczesne podejście do pomiaru i oceny dokonań jednostki gospodarującej wynika z tendencji polegającej na odchodzeniu od podejmowania decyzji gospodarczych wyłącznie na podstawie tradycyjnego, opartego na wymaganiach rachunkowości finansowej systemu pomiaru i raportowania wyników (Szczepankiewicz, 2012, s. 191). W artykule zaznaczono, że wiarygodne sprawozdanie finansowe jednostek sektora finansów publicznych jest bogatym źródłem danych do pomiarów finansowych ich dokonań. Dotyczą one głównie problemów ujęcia majątku, źródeł jego finansowania, wyniku finansowego, kierunku i wielkości wydatkowania publicznych środków pieniężnych oraz kierunku i wielkości zmian funduszu własnego.

System sprawozdawczości finansowej jednostek sektora publicznego jest bardzo zróżnicowany. W tabeli 3 wskazano podstawy prawne i zakres sprawozdań finansowych tych podmiotów.

Wymienione w tabeli 3 jednostki sektora publicznego są podmiotami rachunkowości w rozumieniu ustawy o rachunkowości i z tego względu zobligowane są do sporządzania wiarygodnego sprawozdania finansowego. Podstawy prawne, a tym samym i zakres sprawozdania finansowego tych podmiotów, uwzględniają ich specyfikę, szczególne zasady funkcjonowania, prowadzenia gospodarki finansowej oraz rachunkowości.

Jednostki sektora publicznego, podobnie jak każdy podmiot rachunkowości, sporządzają bilans, w którym prezentują rzeczywisty stan majątku oraz źródła jego finansowania. Dane prezentowane w bilansie stanowią podstawowe elementy wielu miar (wskaźników) wykorzystywanych w procesie analizy finansowej, takich jak wskaźniki płynności, zadłużenia, rentowności oraz sprawności działania. Na podstawie analizy dynamiki i struktury majątku można dokonać pomiaru przyrostu majątku będącego w dyspozycji jednostek sektora publicznego. Analiza umorzenia środków trwałych wspomaga decyzje o realizacji remontów i ulepszeń, a tym samym także decyzje w zakresie planowania finansowego z uwzględnieniem wydatków bieżących i majątkowych (*Informacja o wynikach kontroli...*, 2015, s. 9). Struktura i wielkość źródeł finansowania w tych podmiotach również stanowi istotną informację, bowiem jednostki te zobowiązane są między innymi do wydatkowania środków finansowych na zadania zgodnie z ich przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny.

**Tabela 3**

## Podstawy prawne i zakres sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego

Jednostka sektora publicznego	Zakres sprawozdania finansowego	Podstawy prawne
Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki	<ul style="list-style-type: none"> <li>– bilans z wykonania budżetu,</li> <li>– łączny bilans,</li> <li>– łączny rachunek zysków i strat,</li> <li>– łączne zestawienie zmian w funduszu.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości,</li> <li>– Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,</li> <li>– Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. 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.</li> </ul>
Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe Samorządowe zakłady budżetowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– bilans jednostki,</li> <li>– rachunek zysków i strat,</li> <li>– zestawienie zmian w funduszu jednostki.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości</li> </ul>
Agencje wykonawcze Instytucje gospodarki budżetowej Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego Narodowy Fundusz Zdrowia Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej Uczelnie publiczne Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne Państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe Pozostałe państwowe lub samorządowe osoby prawne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– bilans jednostki,</li> <li>– rachunek zysków i strat,</li> <li>– informacja dodatkowa,</li> <li>– rachunek przepływów pieniężnych (tylko w podmiocie, którego sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta),</li> <li>– zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym (tylko w podmiocie, którego sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

W zakresie sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego znajduje się też rachunek zysków i strat, który prezentuje zagregowane grupy przychodów, kosztów, zysków i strat, a także poszczególne segmenty wyniku finansowego osiągniętego za dany okres sprawozdawczy. Wynik finansowy dla większości jednostek sektora publicznego stanowi

podstawową kategorię dokonań oraz najważniejszą miarę efektywności prowadzonej działalności rozumianej jako optymalne wykorzystanie zasobów (Nowak, 2013, s. 432). Uwagę należy jednak zwrócić na znaczenie wyniku finansowego w jednostkach budżetowych, które na realizowane zadania otrzymują środki pieniężne z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a otrzymane dochody odprowadzają do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W związku z rozliczaniem się z budżetami metodą brutto wynik finansowy osiągniany przez jednostki budżetowe nie może stanowić jedynej miary efektywności realizowanych przez nie zadań.

Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe sporządzają również zestawienie zmian w funduszu jednostki, które zawiera szczegółowo wskazane tytuły zwiększeń i zmniejszeń podstawowego funduszu tych podmiotów. Fundusz jednostki zwiększa się z tytułu między innymi: wykonanych wydatków, nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także aktywów przejętych po zlikwidowanych jednostkach. Fundusz jednostki ulega zmniejszeniu z tytułu między innymi: wykonanych dochodów, nieodpłatnie przekazanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz pasywów przejętych po zlikwidowanych jednostkach.

W pozostałych podmiotach zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych są sporządzane, gdy w jednostkach tych sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez biegłego rewidenta. Jak zauważyła E. Śniezek (2009, s. 737), te elementy sprawozdania finansowego obowiązkowo sporządzają jednostki duże, w przypadku których szerokie grono użytkowników jest zainteresowane wielowymiarową oceną dokonań tych podmiotów, w tym kierunków, wielkości i struktury przepływów pieniężnych. Przepływy pieniężne są istotnym wskaźnikiem długoterminowych perspektyw rozwojowych i twardą miarą dokonań jednostki gospodarczej (Gos, 2011, s. 120 i 123).

W świetle ustawy o rachunkowości każdy podmiot rachunkowości ujawnia dodatkowe objaśnienia do wybranych pozycji zawartych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, w tym również dane o charakterze pozabilansowym i opisowym, które mają istotne znaczenie dla odbiorcy sprawozdania finansowego w ocenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki sprawozdawczej (Ustawa, 1994, art. 45 ust. 2 i art. 48). W jednostkach samorządu terytorialnego, jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych informacje te prezentowane są w formie informacji uzupełniających do obligatoryjnych elementów sprawozdania finansowego, natomiast w pozostałych jednostkach sektora publicznego stanowią odrębny element sprawozdania finansowego.

**Tabela 4**

Podstawy prawne i zakres sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego

Jednostka sektora publicznego	Dane uzupełniające/informacja dodatkowa	
1	2	3
Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki	Informacje uzupełniające do bilansu z wykonania budżetu, łącznego bilansu, łącznego rachunku zysków i strat, łącznego zestawienia zmian w funduszu	Stanowią informacje istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej tych podmiotów. Dotyczą najczęściej:
Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe Samorządowe zakłady budżetowe Państwowe fundusze celowe	Informacje uzupełniające do bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w funduszu	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wartości umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,</li> <li>– wartości odpisów aktualizujących należności,</li> <li>– szczegółowych objaśnień co do zmian struktury własnościowej środków trwałych,</li> <li>– danych o stanie rezerw (jeżeli były tworzone) według celu ich utworzenia, rozwiązania czy też wykorzystania,</li> <li>– wykazu istotnych pozycji czynnych rozliczeń międzyokresowych,</li> <li>– wykazu innych świadczeń finansowanych z budżetu,</li> <li>– szczegółowych objaśnień zbiorczych pozycji aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, zwiększeń i zmniejszeń funduszu.</li> </ul>
Agencje wykonawcze Instytucje gospodarki budżetowej Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego Narodowy Fundusz Zdrowia Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej Uczelnie publiczne Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne Państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe, Pozostałe państwowe lub samorządowe osoby prawne	Informacja dodatkowa	Składa się z dwóch części, tj. „Wprowadzenia do sprawozdania” oraz „Dodatkowych informacji i objaśnień”. Wprowadzenie do sprawozdania zawiera m.in. opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzania sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa o rachunkowości pozostawia prawo wyboru. Dodatkowe informacje i objaśnienia prezentują istotne informacje dla zrozumienia poszczególnych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, a także zestawienia zmian w kapitale

1	2	3
		(funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych (jeśli są sporządzane) za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym oraz: <ul style="list-style-type: none"> <li>– proponowany podział zysku lub pokrycia straty,</li> <li>– podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki (np. o przeciętnym zatrudnieniu w roku obrotowym).</li> </ul> Zakres informacji dodatkowej sporządzanej przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji zawiera załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa (1994), art. 48 i Rozporządzenie (2010), załącznik 5, 7, 8 i 9.

Specyficznym podmiotem sprawozdawczym są jednostki samorządu terytorialnego<sup>2</sup>. Sporządzają one bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki w sposób łączny, to znaczy poprzez sumowanie bilansów, rachunków zysków i strat oraz zestawień zmian w funduszu wszystkich podległych samorządowych jednostek i zakładów budżetowych. Oprócz tego w zakresie sprawozdania finansowego znajduje się bilans z wykonania budżetu, którego celem jest syntetyczna prezentacja zgromadzonych środków pieniężnych, wartości należności i zobowiązań finansowych oraz kwoty aktywów netto, którymi dysponują jednostki samorządu terytorialnego na dzień bilansowy. Kluczową pozycją tego sprawozdania jest wynik wykonania budżetu (nadwyżka lub niedobór), który stanowi podstawowy miernik finansowy realizacji budżetu i rozliczania organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego.

W tabeli 5 zaprezentowano przykładowe pozycje sprawozdań finansowych, które mogą być wykorzystane w pomiarze finansowych dokonań jednostek sektora publicznego.

<sup>2</sup> Zakres i funkcje systemu sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego opisuje m.in. Adamek-Hyska (2015), s. 201–211.



**Tabela 5**

Pozycje sprawozdań finansowych wykorzystywane w pomiarze finansowych dokonań jednostek sektora publicznego

Sprawozdanie finansowe	Pozycja sprawozdawcza	Pomiar dokonań finansowych
1	2	3
Bilans jednostki	Środki trwałe	Pomiar przyrostu majątku
	Środki trwałe w budowie	Pomiar dokonań rozwojowych
	Zapasy	Pomiar płynności i sprawności działania
	Należności krótkoterminowe	Pomiar płynności i sprawności działania
		Pomiar skuteczności egzekucji należności
	Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych	Pomiar płynności
	Fundusz jednostki/fundusz podstawowy	Pomiar dynamiki i struktury, a także samofinansowania
	Wynik finansowy	Pomiar efektywności i rentowności działania
Bilans z wykonania budżetu	Zobowiązania krótko- i długoterminowe	Pomiar stopnia zadłużenia
		Pomiar terminowości regulacji zobowiązań
	Środki pieniężne	Pomiar płynności jednostki samorządu terytorialnego, w tym pomiar wypłacalności środkami pieniężnymi
	Należności finansowe	Pomiar skuteczności ściągalności należności jednostki samorządu terytorialnego
Rachunek zysków i strat	Aktywa netto (w tym wynik wykonania budżetu)	Pomiar deficytu lub nadwyżki budżetowej
	Zobowiązania finansowe	Pomiar zadłużenia oraz terminowości regulacji zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego
	Przychody	Pomiar struktury i dynamiki poszczególnych przychodów, kosztów, wyników cząstkowych
	Koszty	Pomiar efektywności działania
Zestawienie zmian w funduszu jednostki/ zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Wynik finansowy	Pomiar rentowności
		Pomiar skuteczności kosztowej
	Zrealizowane wydatki budżetowe	Pomiar stopnia realizacji planu finansowego
Rachunek przepływów pieniężnych	Zrealizowane dochody budżetowe	Pomiar racjonalnego gospodarowania aktywami trwałymi
	Nieodpłatnie otrzymane (przekazane) środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne	Pomiar zmian strukturalnych, organizacyjnych i finansowych w organach założycielskich (tworzących)
	Aktywa/pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek	
Rachunek przepływów pieniężnych	Przeplwy pieniężne z działalności operacyjnej	Pomiar w zakresie działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej wszystkich składników kształtujących przepływy pieniężne
	Przeplwy pieniężne z działalności inwestycyjnej	
	Przeplwy pieniężne z działalności finansowej	

1	2	3
Informacje uzupełniające/ informacja dodatkowa	Informacje istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>– stopień umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,</li> <li>– kwoty odpisów aktualizujących wartość aktywów,</li> <li>– kwoty udzielnych lub otrzymanych gwarancji i poręczeń,</li> <li>– kwoty wzajemnych rozliczeń między jednostkami (przychody, koszty, należności, zobowiązania),</li> <li>– struktura czasowa należności i zobowiązań,</li> <li>– zmiany własnościowe środków trwałych,</li> <li>– poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska,</li> <li>– informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji</li> </ul>	Pomiar operacji i transakcji gospodarczych, które w istotny sposób wpływają lub mogą wpłynąć na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy (lub wynik wykonania budżetu)

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona krótka charakterystyka poszczególnych elementów sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego pozwala stwierdzić, że sprawozdania bezpośrednio dostarczają danych o dokonaniach finansowych tych podmiotów. Stanowią także źródło wiarygodnych danych i informacji wykorzystywanych w budowaniu innych złożonych mierników niezbędnych do zarządzania tymi pomiotami.

## Uwagi końcowe

Podsumowując treści zawarte w niniejszym opracowaniu, można sformułować kilka wniosków dotyczących wykorzystania sprawozdań finansowych w pomiarze dokonań jednostek sektora publicznego:

- a) cele i standardy pomiaru dokonań powinny być w sektorze publicznym stawiane przez organy nadrzędne wobec jednostek nadzorowanych ze względu na obowiązek sporządzania łącznych sprawozdań finansowych;
- b) na podstawie danych prezentowanych w wiarygodnych sprawozdaniach finansowych możliwe jest dokonanie kompleksowej analizy finansowej w podmiotach sektora publicznego;
- c) pomiar dokonań w sektorze publicznym nie zastępuje sprawozdań finansowych, jest ich uzupełnieniem;

d) dobre instrumenty pomiaru dokonań powinny być zrozumiałe i zasadne dla użytkowników.

W praktyce sprawozdania finansowe w istotnym zakresie kształtują obraz majątkowy i finansowy jednostek sektora publicznego oraz dostarczają informacji o efektywności działania w wybranych obszarach. Oprócz tego informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych umożliwiają badanie zgodności zawartych w nich danych z danymi ujętymi w innych sprawozdaniach, na przykład sprawozdaniach budżetowych lub sprawozdaniu z wykonania budżetu.

## Literatura

- Adamek-Hyska, D. (2014). *Partnerstwo publiczno-prywatne w rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Adamek-Hyska, D. (2015). Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego. W: B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa* (s. 201–211). Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Cellary, M. (2012). *Sprawozdania finansowe za 2012 r. w jednostkach sektora finansów publicznych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Filipiak, B. (2011). Gospodarka finansowa powiatów i gmin na tle nowego zarządzania publicznego. W: T. Lubińska (red.), *Kierunki modernizacji zarządzania w jednostkach samorządu terytorialnego*. Warszawa: Difin.
- Gos, W. (2011). Przepływy pieniężne a polityka rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 60 (116), 111–125.
- Informacja o wynikach kontroli nt. Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych* (2015). NIK, Departament Budżetu i Finansów. Pobrane z: [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) (15.05.2016).
- Jarugowa, A., Martyniuk, T. (red.). (2002). *Komentarz do ustawy o rachunkowości*. Gdańsk: ODDK.
- Jarugowa, A., Nowak, W. (1995). Pomiar i ocena dokonań jednostek zorientowanych na zysk. *Rachunkowość*, 6, 293–302.
- Kostur A. (2009). Istota i zakres dokonań w jednostkach biznesowych. W: H. Buk, A. Kostur (red.), *Zintegrowany system pomiaru dokonań w rachunkowości* (s. 151–161). Katowice: Wyd. AE w Katowicach.
- Lubińska, T. (2009). *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. Budżet zadaniowy w Polsce*. Warszawa: Difin.
- Nowak, E. (2013). Pomiar dokonań przedsiębiorstwa jako podstawowe zadanie rachunkowości. W: E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej* (s. 427–437). Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Nowak, W. (1995). *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*. Warszawa: PWN.
- Nowak, W. (red.). (2014). *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Pogoda, A., Chrzanowski, M., Marczewski, K. (2010). *Fundamentalne znaczenie mierników jako elementu ściśle skorelowanego z celami w ramach budżetu zadaniowego*. W: *Budżet zadaniowy w administracji publicznej* (s. 115–171). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- 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.

- Strąk, T. (2009). Zarządzanie wartością w sektorze publicznym. Model Public Service Value. W: T. Lubińska (red.), *Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i użyteczność* (s. 281–295). Warszawa: Difin.
- Strąk, T. (2012). *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*. Warszawa: Difin.
- Szczepankiewicz, E.I. (2012). Management Commentary jako nowe źródło informacji o działalności jednostki gospodarczej. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66, 191–203.
- Szczepankiewicz, E.I. (2015). Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego. W: E.I. Szczepankiewicz i in., *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego* (s. 15–54). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Śnieżek, E. (2009). Rachunek przepływów pieniężnych. W: A. Jarugowa, T. Martyniuk (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości* (s. 737–751). Gdańsk: ODDK.
- 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.

#### THE USE OF FINANCIAL STATEMENTS IN MEASUREMENT OF PUBLIC SECTOR UNITS PERFORMANCE

**Abstract:** *Purpose* – The article presents the use of financial statements in the measurement performance of the institutions of the public finance sector.

*Design/methodology/approach* – In the article the following methods are employed: analyses of legal regulations related to public finance and to accounting, and relevant literature studies that are based on domestic book and article publications.

*Findings* – The article is a synthesis of a part of the following scientific research ('Research Potential'): "The process of harmonization of public sector accounting standards in Europe" carried out in the period of 2015–2017.

*Originality/value* – The measurement performance of the institutions of the public sector does not replace financial statements, it is their supplement.

**Keywords:** performance measurement, financial statements, public sector units

#### Cytowanie

Adamek-Hyska, D. (2016). Wykorzystanie sprawozdań finansowych w pomiarze dokonań jednostek sektora publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6/1 (84), 11–22. DOI: 10.18276/frfu.2016.84/1-01.