

Dorota ADAMEK-HYSKA
Jolanta CHLUSKA
Ewa HELLICH
Elżbieta Izabela SZCZEPANKIEWICZ

Współczesne oblicze rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego
w Katowicach

**Dorota Adamek-Hyska
Jolanta Chluska
Ewa Hellich
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz**

**WSPÓŁCZESNE OBLCZE RACHUNKOWOŚCI
JEDNOSTEK SEKTORA
FINANSÓW PUBLICZNYCH**



Katowice 2025

Praca naukowa

Partnerzy publikacji:



Komitet redakcyjny

Tomasz Ingram (przewodniczący), Monika Ogrodnik (sekretarz),
Agata Austen, Monika Kulikowska-Pawlak, Małgorzata Pańkowska,
Aleksandra Pethe, Jacek Pietrucha, Anna Skórska, Marzena Strojek-Filus,
Edyta Szafranek-Stefaniuk, Tomasz Wachowicz, Ewa Ziemba

Recenzent

Marzanna Lament

Redakcja i korekta językowa

Karolina Koluch

Skład tekstu

Marzena Safian

Projekt okładki

Emilia Gumulak

Ilustracja na okładce © kbarzycki – Photogenica

ISBN 978-83-7875-944-7

doi.org/10.22367/uekat.9788378759447

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2025



Publikacja na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa
(CC BY 4.0), <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode.pl>



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W KATOWICACH
ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice, tel.: +48 32 257-76-33
<http://www.wydawnictwo.ue.katowice.pl>, e-mail: www.wydawnictwo.ue.katowice.pl
Facebook: @wydawnictwouekatowice

SPIS TREŚCI

WSTĘP	5
Rozdział 1	
ISTOTA PODMIOTOWOŚCI W RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH	9
1.1. Rozważania o słowie „podmiot” i jego synonimach	9
1.2. Wybrane zagadnienia podmiotowości prawno-ekonomicznej państwa i jednostek samorządu terytorialnego	12
1.3. Struktura podmiotowa sektora finansów publicznych	15
1.4. Podmiotowość w tworzeniu obrazu statystycznego	31
1.5. Podsumowanie	36
Rozdział 2	
AKTUALNE PROBLEMY ZAPEWNIENIA BEZPIECZEŃSTWA ZASOBÓW RACHUNKOWOŚCI W ŚRODOWISKU INFORMATYCZNYM JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH	39
2.1. System rachunkowości w środowisku informatycznym jednostki sektora finansów publicznych.....	39
2.2. Elementy środowiska informatycznego rachunkowości i zagrożenia występujące w tym środowisku w jednostce sektora finansów publicznych	42
2.3. Wymagania ustawy o rachunkowości wobec systemu informatycznego rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych.....	46
2.4. Procedury kontroli dotyczące systemu informatycznego rachunkowości w systemie kontroli zarządczej jednostki sektora finansów publicznych....	51
2.5. Praktyczne aspekty zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości w jednostce sektora finansów publicznych	57
2.6. Podsumowanie	69

Rozdział 3

AKTUALNE PROBLEMY RAPORTOWANIA FINANSOWEGO

W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH NA PRZYKŁADZIE

SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ	72
3.1. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych.....	72
3.2. Polityka rachunkowości jako podstawa sprawozdawczości finansowej.....	74
3.3. Funkcje rachunkowości i sprawozdawczości spzoz	78
3.4. Struktura sprawozdania finansowego spzoz	80
3.5. Informacje sprawozdawcze a kontynuacja działalności spzoz	87
3.6. Tendencje zmian rachunkowości spzoz.....	89
3.6.1. Robotyzacja i nowe technologie a rachunkowość spzoz	89
3.6.2. Starzenie się społeczeństwa oraz wyzwania globalizacji i zrównoważonego rozwoju	91
3.6.3. Informacyjne aspekty informacji dodatkowej	92
3.6.4. Człowiek jako kluczowy zasób podmiotu leczniczego	93
3.7. Praktyczne aspekty sprawozdawczości spzoz.....	95
3.8. Nowe obszary sprawozdawczości finansowej spzoz	99
3.9. Podsumowanie	101

Rozdział 4

AKTUALNE KIERUNKI ZMIAN W RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK

SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH **102** |

4.1. Syntetyczna diagnoza obecnego stanu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych.....	102
4.2. Najważniejsze kierunki zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w Polsce.....	111
4.2.1. Integracja systemów klasyfikacyjnych z jednolitym planem kont ...	112
4.2.2. W kierunku ujednolicenia raportowania o klimacie	115
4.3. Podsumowanie	119

BIBLIOGRAFIA **121** |

SPIS RYSUNKÓW **133** |

SPIS TABEL..... **133** |

INFORMACJA O AUTORACH **134** |

WSTĘP

Rachunkowość i sprawozdawczość jednostek sektora finansów publicznych od ponad 30 lat podlega intensywnym reformom zmierzającym do zaspokajania wysokich oczekiwań ze strony społeczeństwa, instytucji państwowych i samorządowych oraz szeroko rozumianego otoczenia gospodarczego. Celem niniejszej monografii jest przedstawienie wybranych aspektów rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych. Publikację podzielono na cztery rozdziały.

Rozważania **pierwszego rozdziału** monografii poświęcono aktualnym problemom „podmiotu” w sektorze finansów publicznych. Właściwa identyfikacja „podmiotu” i jego określeń według grup znaczeniowych ma kluczowe znaczenie dla teorii i praktyki rachunkowości. W przeprowadzonych analizach wskazano, że różne podejścia do klasyfikacji jednostek sektora finansów publicznych na gruncie różnych dziedzin prawa, statystyki, finansów stanowią znaczącą barierę w budowie systemu oceny efektywności sektora finansów publicznych. Szczególne formy prawne określają jedynie zakres działania, mechanizmy finansowania, które zostaną uwzględnione w procesie opracowywania polityki rachunkowości. W rozdziale tym, z perspektywy wybranych kryteriów klasyfikacyjnych, zidentyfikowano zróżnicowane grupy podmiotów sektora finansów publicznych.

W **drugim rozdziale** opisano specyfikę funkcjonowania rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w środowisku informatycznym. Określono normatywne cechy systemu informatycznego rachunkowości, które wynikają z przepisów o rachunkowości oraz są pożądane przez ich użytkowników. W rozdziale tym zdefiniowano i opisano poszczególne elementy środowiska informatycznego rachunkowości oraz najważniejsze zagrożenia z nimi związane w jednostkach sektora finansów publicznych. Uwagę poświęcono także obecnym wymaganiom przepisów o rachunkowości w zakresie systemu ochrony danych, ksiąg rachunkowych i systemów informatycznych wykorzystywanych w rachunkowości. W tej części monografii przedstawiono też aktualne wymogi, które są

zawarte w standardach kontroli zarządczej w zakresie zarządzania systemem ochrony zasobów środowiska informatycznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Trzeci rozdział porusza aktualne problemy raportowania finansowego na przykładzie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. W rozdziale tym zwrócono uwagę na szczególną dbałość o odzwierciedlenie procesów gospodarowania ograniczonymi zasobami środków publicznych systemu opieki zdrowotnej w rachunkowości i sprawozdawczości finansowej samodzielnych publicznych podmiotów leczniczych. Oprócz tego w rozdziale tym zauważono, że w okresie ostatnich dwudziestu pięciu lat funkcjonowania samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ich sprawozdania finansowe były często podstawą informacyjną restrukturyzacji i przekształceń, w tym prywatyzacji. Waleorem poznawczym tej części monografii jest wskazanie struktury sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej z uwzględnieniem tendencji zmian oraz nowych wzywań.

W czwartym rozdziale monografii, na tle syntetycznej diagnozy obecnego stanu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, wskazano dwa główne kierunki zmian. Po pierwsze, opisano pilną potrzebę uporządkowania sposobu zarządzania finansami publicznymi i gromadzenia informacji o wydatkach oraz wielkościach przyszłych wydatków na istniejące programy i polityki publiczne, a także zbudowania odpowiedniego systemu informatycznego obsługującego te procesy z uwzględnieniem opracowanych w 2016 r. założeń reformy systemu budżetowego oraz koncepcji nowego systemu klasyfikacyjnego opublikowanego w 2022 r. Po drugie, zaprezentowano aktualne prace Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zmierzających do standaryzacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w sektorze publicznym. W tym celu przybliżono najważniejsze założenia projektu standardu zrównoważonego rozwoju dla sektora publicznego – ujawnienie informacji w zakresie klimatu (*IPSASB SRS ED 1 – Ujawnienie informacji związanych z klimatem*).

Monografia *Współczesne oblicze rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych* powstała z okazji Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości organizowanego w 2025 r. przez Katedrę Rachunkowości i Katedrę Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Wypełnia ona lukę badawczą w polskiej literaturze przedmiotu dotyczącą aktualnych problemów oraz tendencji zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Metody badawcze wykorzystane w monografii to m.in. krytyczna analiza regulacji prawnych i literatury przedmiotu oraz

analiza i synteza procesu zmian zachodzących w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych uwzględniająca doświadczenia badawcze i eksperckie autorek. Monografia stanowi podstawę do realizacji pogłębionych badań i prowadzenia dyskusji naukowych w tym zakresie.

Rozdział 1

ISTOTA PODMIOTOWOŚCI W RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

1.1. Rozważania o słowie „podmiot” i jego synonimach

Zakres rachunkowości pokrywa się w wielu obszarach problemowych z zakresem innych nauk społecznych czy behawioralnych – filozofii, psychologii, socjologii, ekonomii, historii, prawa, statystyki. Elementem łączącym jest zdefiniowanie podmiotu. Analiza istoty podmiotowości na gruncie nauk o państwie i prawie, administracji publicznej i rachunkowości, a także powszechnego rozumienia określonych nazw wymaga rozróżniania drobnych niuansów terminologicznych dla uchwycenia istoty badanego zjawiska. Wieloznaczeniowość terminów w mowie potocznej może prowadzić do błędnej klasyfikacji zdarzeń gospodarczych i ich skutków. Bez podania definicji czy zakresu pojmowania danego terminu trudno zrozumieć, czy chodzi o system rachunkowości jako całość, teorię czy praktykę rachunkowości lub wybrane jego elementy. Dla przykładu termin „rachunkowość podatkowa” może dotyczyć zagadnień podatkowych w rachunkowości jednostkowej podmiotów zarobkowych, jak też rachunkowości organów podatkowych zajmujących się wymiarem i poborem podatków stanowiących dochody publiczne. Tak więc problem precyzji słowa jest wciąż aktualny, od Platona do globalnej współczesności.

Termin „podmiot” może być analizowany na gruncie nauki o języku, jego budowie i roli w komunikacji oraz w ujęciu prawnym i filozoficznym. Podmiot w ujęciu encyklopedycznym – językoznawstwo – część zdania, imię lub imienna grupa wyrazowa nazywająca przedmiot (pojęcie), o którym się w zdaniu orzeka, połączona związkiem zgody z orzeczeniem [Encyklopedia Powszechna, 1975, s. 555]. Podmiot – prawo – osoba fizyczna lub prawna mogąca posiadać prawa i obowiązki; podmiotem obowiązku jest osoba zobowiązana, podmiotem prawa –

osoba uprawniona w danym stosunku prawnym, podmiotem przestępstwa – sprawca przestępstwa. **Podmiot poznania** – filozoficznie – poznanie – w procesie poznania obok samych aktów poznawczych (ich treści i rezultatów) wyróżnia się przedmiot (obiekt), do którego poznanie zawsze się odnosi (tj. poznawane rzeczy i zjawiska, rzeczywistość) oraz podmiot poznający (człowieka, umysł ludzki, świadomość) [Encyklopedia Powszechna, 1975, s. 673; Ogrodnik, 2009].

Używanie wyrazów bliskoznacznych pozwala wzbogacić naszą mowę o różnorodne słownictwo. Dzięki temu komunikacja staje się bardziej precyzyjna, a my mamy większą swobodę w wyrażaniu myśli. Jednakże istnieją sytuacje, w których lepiej unikać stosowania słów bliskoznacznych. Szczególnie w przypadku tekstów specjalistycznych, gdzie precyzja językowa jest kluczowa, należy dobrze dobierać słownictwo, aby uniknąć ewentualnych nieporozumień. W przypadkach kompleksowej regulacji określonej dziedziny życia występuje potrzeba przyjęcia na użytek przedmiotowej ustawy jednolitej nomenklatury pojęciowej, którą będą się posługiwali wszyscy interesariusze danej regulacji, np. w przypadku kontroli administracyjnej [Ustawa o kontroli w administracji rządowej, 2011] mówi się o jednostce kontrolującej i jednostce kontrolowanej, określając ich atrybuty, prawa i obowiązki w związku z przeprowadzaną kontrolą. „Jednostkami kontrolowanymi” są organy administracji rządowej, urzędy je obsługujące lub stanowiące ich aparat pomocniczy oraz jednostki organizacyjne podległe tym organom lub przez nie nadzorowane [Antoniak, 2020]. Z kolei w Rozporządzeniu w sprawie rachunkowości oraz planów kont... [2017] znajduje się zapis: „Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o: jednostce – rozumie się przez to jednostkę budżetową i samorządowy zakład budżetowy; placówce – rozumie się przez to państwową jednostkę budżetową mającą siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej; jednostce nadrzędnej – rozumie się przez to jednostkę obsługującą organ będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostkę budżetową lub któremu podlega ta jednostka”.

Na gruncie teorii rachunkowości posługujemy się określeniem „podmiot rachunkowości”. Natomiast w praktyce odpowiednikiem bliskoznacznym mogą być określenia: jednostka, instytucja, organizacja. Z kolei synonimem dla instytucji może być stowarzyszenie, związek, federacja, unia. W legislacji i praktyce gospodarczej często używa się określenia „jednostka” (synonim podmiotu) jako ogólne w przedmiocie regulowanych zagadnień lub uzupełnienie wyszczególnionych nazw własnych. Dla przykładu ustawa o rachunkowości określa grupy podmiotów zobowiązanych do jej stosowania, m.in.: spółki prawa handlowego, osoby fizyczne, jednostki organizacyjne działające na podstawie Prawa bankowego, jednostki działające na podstawie przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznego, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej,

gminy, powiaty, województwa, jednostki budżetowe. Natomiast w poszczególnych artykułach jest stosowane określenie „jednostki zobowiązane do...”.

W świetle powyższego należy uznać, że właściwa identyfikacja podmiotu i jego określeń według grup znaczeniowych ma kluczowe znaczenie także dla teorii i praktyki rachunkowości. Stwierdzenie, że rachunkowość jest systemem informacyjnym jednostki przywołuje cybernetyczne podejście do systemu rachunkowości, jego atrybuty, teorię informacji, klasyfikację informacji, cechy jakościowe informacji. Ten kontekst łączy rachunkowość z informacją ekonomiczną oraz systemem organizacji i zarządzania, analizy i kontroli.

Rachunkowość jako system pomiaru ekonomicznego w podmiotach gospodarujących jest celowo zorientowana na potrzeby:

- a) zarządzania, ukierunkowanego na realizację celów społecznych i gospodarczych,
- b) rozrachunku z tytułu ekonomicznej i społecznej odpowiedzialności podmiotów gospodarujących.

Rachunkowość koncentruje się na podmiocie gospodarującym¹, którego działalność oddziałuje na gospodarkę poprzez powiązania i operacje na rynku. Jednostka gospodarująca – **podmiot rachunkowości** – może być traktowana jako zbiór:

- z jednej strony – środków finansowych (funduszy) gromadzonych z różnego rodzaju źródeł,
- z drugiej strony – aktywów sfinansowanych za pomocą tych środków.

Znajomość fundamentalnych zasad rachunkowości ma zasadnicze znaczenie dla zrozumienia ekonomicznej teorii przedsiębiorstwa, którą można zastosować także w kształtowaniu struktury podmiotowej administracji publicznej i innych podmiotów sektora publicznego. Gdy normalnością jest wolny rynek, konieczne są przeobrażenia instytucjonalne w sektorze finansów publicznych. M. Weber, niemiecki socjolog, prawnik, ekonomista, twórca modelu idealnej biurokracji, przyrównuje państwo do wielkiego przedsiębiorstwa [Bendix, 1975]. Wiadomo także, że wolny rynek zawodzi, dlatego też państwo ma do spełnienia aktywną rolę w życiu gospodarczym.

Ustalenie podmiotu rachunkowości w sektorze finansów publicznych jest kluczową determinantą w kształtowaniu standardów rachunkowości. Wieloznaczność pojęć „urząd”, „organ” i „instytucja” w znaczeniu prawno-ekonomicznym i nauki o administracji wymaga uporządkowania i odpowiedniej wykładni prawnej.

¹ Termin „podmiot gospodarujący” jest stosowany przez autorkę z uwagi na to, że w polskich aktach prawnych występuje pojęcie „przedsiębiorca”, a nie „przedsiębiorstwo”. Natomiast teorie przedsiębiorstwa można wykorzystywać w analizach i reformowaniu sektora publicznego. Określenie „podmiot gospodarczy” odnosi się do jednostek działających dla zysku. Tak więc „podmiot gospodarujący” jest określeniem obejmującym wszystkie podmioty niezależnie od celu działania: for profit czy non profit.

1.2. Wybrane zagadnienia podmiotowości prawno-ekonomicznej państwa i jednostek samorządu terytorialnego

W naukach ekonomicznych analiza zachodzących zjawisk i procesów jest związana z systematyką podmiotową. Na podstawie analizy obowiązujących ustaw przeanalizowano istotę podmiotu administracji publicznej w aspekcie nauki o państwie, administracji publicznej, prawa finansowego.

Należy zauważyć, że państwo samo nie prowadzi działalności gospodarczej, politycznej, społecznej, lecz przez powołane do tego instytucje. Na gruncie prawnym, w stosunkach cywilnoprawnych państwo występuje jako Skarb Państwa. Jest to złożona osoba prawna składająca się z wielu jednostek organizacyjnych – nieposiadających osobowości prawnej, działających na różnych szczeblach zarządzania majątkiem państwowym. Organizację Skarbu Państwa oraz sposób zarządzania majątkiem na mocy art. 218 Konstytucji RP określa Ustawa z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa [Ustawa o zasadach wykonywania uprawnień..., 1996]. Organy władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej realizują swoje zadania za pomocą organu pomocniczego, np. organem pomocniczym prezydenta RP jest Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, ministra obsługuje ministerstwo.

Uwzględniając podział terytorialny kraju, wyróżnia się administrację rządową i samorządową. Wojewoda jest reprezentantem Skarbu Państwa, w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach wykonuje zadania przy pomocy wicewojewody albo I i II wicewojewody. Natomiast w aspekcie administracyjno-organizacyjnym wojewoda wykonuje zadania przy pomocy urzędu wojewódzkiego oraz organów rządowej administracji zespolonej w województwie. Do obsługi zadań organów rządowej administracji zespolonej nieposiadających własnego aparatu pomocniczego (**niebędących odrębnymi jednostkami organizacyjnymi**) tworzy się w urzędzie wojewódzkim wydzielone komórki organizacyjne.

W celu uporządkowania spraw kierowania urzędami administracji centralnej ustanowiono dyrektora generalnego. Prawa i obowiązki dyrektora generalnego urzędu określa odrębna ustawa [Ustawa o wojewodzie..., 2009]. Dyrektor generalny to najwyższe stanowisko urzędnicze w służbie cywilnej [Ustawa o służbie cywilnej, 2008]. Celem jego działania jest zapewnienie funkcjonowania i ciągłości pracy urzędów, organizacja pracy oraz warunków działania. W szczególności obejmuje gospodarowanie mieniem urzędu, w tym zlecanie usług i dokonywanie zakupów dla urzędu oraz zapewnienie prowadzenia ewidencji majątku

urzędu, wykonywanie kompetencji kierownika zamawiającego w rozumieniu Ustawy Prawo zamówień publicznych [2019]. Dyrektor generalny wykonuje określone zadania kierownika urzędu, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią.

Natomiast Ustawa z 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych [Ustawa Prawo o ustroju sądów powszechnych, 2001] określa zakres działania **dyrektora sądu**, który kieruje działalnością administracyjną sądu w zakresie wskazanym w art. 8 działalność administracyjna sądów pkt 1; wykonuje zadania przypisane, na podstawie odrębnych przepisów, kierownikowi jednostki w zakresie finansowym, gospodarczym, kontroli finansowej, gospodarowania mieniem Skarbu Państwa oraz audytu wewnętrznego w tych obszarach. Ustanowione stanowiska dyrektora generalnego oraz dyrektora sądu są potwierdzeniem postrzegania jednostek organizacyjnych administracji publicznej jako podmiotów ekonomicznych.

Analogiczne problemy w obszarze podmiotowości prawno-ekonomicznej dotyczą jednostek samorządu terytorialnego. Należy zauważyć, że jednostki samorządu terytorialnego działają w ramach państwa i z upoważnienia państwa. Gminy, powiaty, województwa samorządowe konstytucyjnie zostały także wyposażone w osobowość prawną. Jednakże przypisane im zadania własne i zlecone ustawami realizują przez powoływane jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe) oraz spółki prawa handlowego (niezaliczane do sektora finansów publicznych).

W 2003 r. wprowadzono do kodeksu cywilnego zapis w art. 33.1 w następującym brzmieniu: „do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych” [Ustawa Kodeks cywilny, 1964]. Daje to szersze spojrzenie na podmiotowość instytucji publicznych, które faktycznie uczestniczą w obrocie gospodarczym, dokonują czynności zakupu, sprzedaży, zatrudniają pracowników.

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej uznaje za podmiot gospodarki narodowej w podstawowej formie prawnej – osobę prawną, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą [Ustawa o statystyce publicznej, 1995]. Natomiast w bankach rachunki rozliczeniowe oraz rachunki lokat terminowych mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- 1) osób prawnych;
- 2) jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną.

W szczególnych okolicznościach mogą być prowadzone rachunki wspólne dla jednostek samorządu terytorialnego [Ustawa Prawo bankowe, 1997].

Konkludując powyższe, JST i państwo oraz ich jednostki organizacyjne są podmiotami praw publicznych. Sterują procesami gospodarczymi oraz podejmują określone, celowe działania w sferze gospodarowania majątkiem publicznym. Podmioty publiczne na równi z innymi podmiotami gospodarki uczestniczą w transakcjach gospodarczych jako pracodawca, klient, przedsiębiorca, płatnik, podatnik. Wobec powyższego instytucje, które mają wyodrębnienie organizacyjno-prawne, powinny być postrzegane jako samodzielne podmioty ekonomiczne, niezależnie od zakresu władztwa publicznego. Pozwoli to kontrolować stan zaangażowanego majątku oraz koszty w realizacji zadań publicznych oraz świadczonych usługach publicznych.

Z przeprowadzonych analiz wynika, że różne podejścia do klasyfikacji jednostek sektora publicznego (finansów publicznych) na gruncie różnych dziedzin prawa, statystyki, finansów stanowią znaczącą barierę w budowie systemu oceny efektywności sektora finansów publicznych. Szczególne formy prawne określają jedynie zakres działania, mechanizmy finansowania, które zostaną uwzględnione w procesie opracowywania polityki rachunkowości danej jednostki.

Należy zauważyć, że budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego są planami finansowymi. Nie są więc podmiotami ekonomicznymi o określonych strukturach organizacyjnych i modelach zarządzania zasobami. Jednakże rachunkowość jednostek realizujących te plany finansowe można dostosować do ewidencji przebiegu procesów związanych z wykonywaniem tych budżetów i zarządzaniem finansami publicznymi. Należy dostosować strukturę informacji gromadzonych w systemie rachunkowości określonych podmiotów, ustalając w polityce rachunkowości zasady uszczegóławiania, agregacji i transformacji informacji o przebiegu procesów finansów publicznych.

W rozszerzonych badaniach interdyscyplinarnych zasadne jest zwrócenie uwagi na możliwość zastosowania metod nauki rachunkowości w procesach reformujących system finansów publicznych w Polsce. Rachunkowość charakteryzuje się bowiem: uniwersalnością, elastycznością i kreatywnością. **Uniwersalność** systemu rachunkowości daje możliwość stosowania jej w podmiotach (jednostkach) gospodarujących niezależnie od:

- formy własności oraz formy organizacyjno-prawnej (np. spółki prawa handlowego, przedsiębiorstwa państwowe, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, instytucje gospodarki budżetowej, agencje rządowe, jednostki nieposiadające osobowości prawnej),
- celu działania (działania zorientowane na osiągnięcie zysku lub nie dla zysku),
- przedmiotu działania (np. handel, produkcja, usługi, sądownictwo, rządzenie państwem, oświata, działalność lecznicza i inne),
- skali działania (duża, mała),

- wewnętrznych i zewnętrznych warunków działania – wpływają na rozwiązania szczególne, a nie systemowe (struktura organizacyjna, dysponenci środków budżetowych, powiązania kapitałowe).

Z uniwersalnością wiąże się **elastyczność** systemu rachunkowości. Wyróżnia się elastyczność:

- podmiotową, czyli możliwość dostosowania praktyki rachunkowości do specyfiki każdej jednostki (niezależnie od tego, czy jednostka jest duża, czy mała, ile ma wydziałów, komórek organizacyjnych, jaki jest styl zarządzania w jednostce, bez względu na to, jakie procesy społeczno-gospodarcze występują w tych jednostkach, np. przedsiębiorstwa państwowe, jednostki budżetowe, banki, organizacje społeczne, administracja centralna, administracja podatkowa, wymiar sprawiedliwości, uczelnie publiczne, szkoły podstawowe, urząd gminy, ośrodek pomocy społecznej, biblioteka, muzeum),
- przedmiotową, dotyczącą zakresu i stopnia szczegółowości przedmiotu ewidencji (przyjmując dodatkowe zadania, nowe dziedziny, różnicuje się odpowiednio strukturę organizacyjną, co znajduje odzworowanie w rozszerzeniu zakresu ewidencji, np. obsługa komisji, funduszy celowych, wydatki według tradycyjnej klasyfikacji budżetowej, w układzie zadaniowym).

W związku z tym rachunkowość może gromadzić, przetwarzać i prezentować zarówno informacje globalne, jak i wycinkowe, opisując działalność jednostek o różnych poziomach szczegółowości lub uogólnienia (np. sprawozdania jednostkowe, łączne, skonsolidowane).

Kreatywność (pozytywna) jest bardzo ważną cechą rachunkowości jednostek gospodarujących w warunkach gospodarki rynkowej. Oznacza zdolność systemu rachunkowości do kształtowania obrazu sytuacji majątkowej i finansowej przedstawionego w sprawozdaniu finansowym określonej jednostki.

Uznanie tych cech w praktyce rachunkowości wszystkich jednostek sektora finansów publicznych wpłynie na zakres harmonizacji i standaryzacji systemu rachunkowości.

1.3. Struktura podmiotowa sektora finansów publicznych

Kryterium podmiotowe klasyfikacji zdarzeń finansowych wiąże się z charakterem podmiotów gromadzących i wydatkujących zasoby pieniężne. Według tej systematyki wyróżnia się:

- finanse przedsiębiorstw,
- finanse publiczne,
- finanse banków i innych instytucji kredytowych,

- finanse ubezpieczeń,
- finanse gospodarstw domowych,
- finanse sektora społecznego.

Podstawę tworzenia modelu rachunkowości stanowi zdefiniowanie jednostki gospodarującej. Podmiotem gospodarującym o najszerszym zasięgu działania jest społeczeństwo danego kraju tworzące organizm państwowy. Społeczeństwo danego kraju wraz ze wszystkimi zasobami i systemem instytucji określających sposób dysponowania tymi zasobami tworzą gospodarstwo narodowe. Jest ono ogromnym i złożonym organizmem składającym się z wielu podmiotów o różnej formie własności i strukturze organizacyjnej. Rozpoznanie czynników charakteryzujących zadania tych podmiotów oraz zasady ich gospodarki finansowej ma istotne znaczenie dla zastosowania metody podmiotowej w rachunkowości. Metoda podmiotowa polega na tym, że wszelkie zdarzenia gospodarcze są rejestrowane i interpretowane zawsze z punktu widzenia jednostki gospodarującej, której te zdarzenia dotyczą.

Tabela 1.1. Zakres podmiotowy sektora finansów publicznych w regulacjach z 2005 i 2009 r.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych	Ustawa z dnia 27 sierpnia z 2009 r. o finansach publicznych
1	2
Zasady tworzenia jednostek sektora finansów publicznych	
<p>Art. 4. 1. Sektor finansów publicznych tworzą:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 budżetowe, zakłady budżetowe i 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, Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i zarządzane przez nie fundusze 10) Narodowy Fundusz Zdrowia 11) Polska Akademia 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 i spółek prawa handlowego 	<p>Art. 8. 1. Jednostki sektora finansów publicznych tworzone są w formach określonych w niniejszym rozdziale</p> <p>2. Jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone na podstawie niniejszej ustawy albo na podstawie odrębnych ustaw</p> <p>Art. 9. Sektor finansów publicznych tworzą:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki 2a) związki metropolitalne 3) jednostki budżetowe 4) samorządowe zakłady budżetowe 5) agencje wykonawcze 6) instytucje gospodarki budżetowej 7) państwowe fundusze celowe 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego 9) Narodowy Fundusz Zdrowia 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej

cd. tabeli 1.1

1	2
<p>2. Sektor finansów publicznych dzieli się na podsektory:</p> <p>1) rządowy, obejmujący 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 jednostki wymienione w ust. 1 pkt 3–8, 10 i 12, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest organ administracji rządowej albo inna jednostka zaliczana do podsektora rządowego</p> <p>2) samorządowy, obejmujący jednostki samorządu terytorialnego, ich organy oraz związki i jednostki organizacyjne wymienione w ust. 1 pkt 3, 4, 7, 8 i 12, dla których organem założycielskim lub nadzorującym jest jednostka samorządu terytorialnego</p> <p>3) ubezpieczeń społecznych, obejmujący jednostki wymienione w ust. 1 pkt 9</p> <p>Art. 19. Jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone w formach określonych w niniejszym rozdziale oraz na podstawie odrębnych ustaw jako państwowe lub samorządowe osoby prawne albo jako państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej</p>	<p>11) uczelnie publiczne</p> <p>12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne</p> <p>13) państwowe i samorządowe instytucje kultury</p> <p>14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego</p> <p>15) Bankowy Fundusz Gwarancyjny</p>

Źródło: Opracowanie własne.

Współczesne wykonywanie zadań publicznych wymaga dostosowania form organizacyjno-prawnych do zakresu działania administracji publicznej i charakteru usług publicznych. Poszukiwanie modelu sprawnej administracji przejawia się w ciągłych zmianach zasad realizacji zadań państwa oraz organizacji administracji publicznej [Itrich-Drabarek, Mrocza, red., 2011; Głapiak, 2023].

Analizując zawartość tabeli 1.1, można ustalić kilka kryteriów, według których grupowane są jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych, np.:

- 1) status ustrojowy jednostki wskazujący przynależność do organów państwowych lub samorządowych oraz kontroli i ochrony państwa;
- 2) forma organizacyjno-prawna; utrzymano podstawową formę jednostki budżetowej, zakład budżetowy może działać tylko w podsektorze samorządowym, zlikwidowano gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, w podsektorze rządowym wprowadzono nowe formy, np. instytucje gospodarki budżetowej, agencje wykonawcze, państwowe fundusze celowe;
- 3) imiennie wskazane podmioty działające w zakresie ubezpieczeń społecznych i ochrony zdrowia;

- 4) publiczne jednostki ze względu na charakter i cel działalności, np. uczelnie publiczne, PAN i jej jednostki, instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe;
- 5) tworzone odrębnymi ustawami inne państwowe lub samorządowe osoby prawne wykonujące zadania publiczne z wyjątkiem przedsiębiorstw, banków, spółek prawa handlowego oraz jednostek badawczo-rozwojowych.

W tym miejscu należy podkreślić, że sektor finansów publicznych jest pojęciem węższym od pojęcia sektora publicznego, choć często są używane zamiennie. Zakres podmiotowy finansów publicznych jest odwzorowany w strukturze jednostek sektora finansów publicznych. Zamiarem autorki nie jest kompleksowe omawianie wszystkich jednostek sektora finansów publicznych w kontekście prowadzenia rachunkowości. Nie byłoby to ani celowe, ani możliwe w ramach jednego opracowania. Dlatego autorka ogranicza się do prezentacji w tym rozdziale wybranych form organizacyjno-prawnych na przykładach jednostek funkcjonujących w różnych resortach. Celem jest zobrazowanie problemów związanych z identyfikacją podmiotów sektora finansów publicznych. W regulacjach prawnych dotyczących gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych wyróżnia się bowiem podmioty w ujęciu osobowym (dysponent środków budżetowych) lub organizacyjnym – instytucji publicznej. Kryterium osobowe dotyczy organów władzy, a kryterium organizacyjne jednostek – urzędów obsługujących te organy.

W aspekcie analizy struktury podmiotowej sektora finansów publicznych istotne znaczenie ma treść art. 10 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej [Konstytucja RP, 1997], który stanowi, że:

- 1) ustrój Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sądowniczej;
- 2) władzę ustawodawczą sprawują Sejm i Senat, władzę wykonawczą Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i Rada Ministrów, a władzę sądowniczą sądy i trybunały.

Ten aspekt klasyfikacyjny należy połączyć także z opracowywaniem i wykonywaniem budżetu państwa jako planu finansowego. Budżet państwa składa się z części odpowiadających organom władzy publicznej, kontroli państwowej, sądom, trybunałom i organom administracji rządowej, tj.: Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Najwyższej Izby Kontroli, Sądu Najwyższego, Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z wojewódzkimi sądami administracyjnymi, Krajowej Rady Sądownictwa, sądownictwa powszechnego, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Praw Dziecka, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, Instytutu Pamięci Narodowej –

Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowego Biura Wyborczego, Państwowej Inspekcji Pracy i Biura Rady Fiskalnej.

W analizie funkcjonowania sektora finansów publicznych istotne jest także pojęcie administracji oraz organu administracji publicznej (rządowej, samorządowej) [Knosala, 2006]. W XXI w. zwiększa się rola administracji publicznej w zaspokajaniu potrzeb zbiorowych społeczeństwa. Część zadań państwa w tym zakresie zostaje scedowana na samorząd terytorialny i organizacje pozarządowe. Reaktywowanie od 1990 r. polskiego samorządu terytorialnego, a następnie kolejne jego reformy wyraźnie wskazują, że ścierają się różne koncepcje lub nawet doraźne cele polityczne mające odzwierciedlenie w zmianach ustawodawstwa regulującego ustrój, zadania i materialne (w tym finansowe) podstawy funkcjonowania samorządu terytorialnego. Jednostkami zasadniczego trójstopniowego podziału państwa są gmina, powiat, samorząd województwa określane jako „jednostki samorządu terytorialnego” (JST). JST wszystkich szczebli są tworzone z mocy prawa. Są odrębnymi podmiotami prawa publicznego i prawa prywatnego, wyposażonymi konstytucyjnie w osobowość prawną i własny majątek. W celu wykonywania ustawowo przypisanych im zadań lub zleconych z administracji rządowej mogą tworzyć jednostki organizacyjne i zawierać umowy z innymi podmiotami. Ustalona w procesie reaktywowania samorządu terytorialnego jego struktura podlega ciągłym zmianom. Zmiany te dotyczą zarówno ilości jednostek poszczególnych szczebli, jak i granic administracyjnych.

Na skutek wieloletnich starań lokalnych społeczności, które dążyły do uzyskania większej niezależności administracyjnej na mapie administracyjnej Polski, od 1 stycznia 2025 r. pojawiły się dwie nowe gminy oraz siedem miast. Na podstawie art. 4 ust. 1 Ustawy o samorządzie gminnym [1990] Rada Ministrów przyjęła stosowne rozporządzenie w tej sprawie [Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie ustalenia granic..., 2024]. Celem tych zmian w strukturze podmiotowej administracji samorządowej jest wsparcie rozwoju lokalnych społeczności oraz lepsze wykorzystanie dostępnych funduszy unijnych i krajowych. Gmina Szczawa została wyodrębniona z gminy Kamienica. Będzie liczyć 1830 mieszkańców i obejmie teren o powierzchni ponad 4238 ha. Natomiast gmina Grabówka, wyodrębniona z gminy Supraśl, będzie zamieszkiwana przez ponad 10 tysięcy mieszkańców i zajmie obszar 6464,42 ha. Proces jej tworzenia trwał ponad 20 lat, a początkowo decyzję o jej powstaniu podjęto w 2015 r.

Dużego znaczenia nabierają również samorzady miejskie, co wynika z urbanizacji, czyli rozrostu miast. Uwzględniając czynniki ekonomiczno-społeczne, od początku 2025 r. status miasta zyskają Końskowola, Kurów i Wąwolnica w województwie lubelskim (nazywane popularnie lubelskim „trójmiastem”), Kobylnica w województwie pomorskim, Kazanów w województwie mazowiec-

kim, Sobków w województwie świętokrzyskim oraz Zaniemyśl w województwie wielkopolskim. Zmiany te wpłyną na określenie zakresu zadań oraz podmiotu rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej.

Zmiany w strukturze samorządu terytorialnego w Polsce mają także wpływ na kształtowanie ustroju m.st. Warszawy. W latach 1946-1975 Warszawa jako jedno z kilku miast w Polsce miała status miasta wydzielonego, tzw. województwo miejskie. Obecnie ustrój Warszawy reguluje ustawa „Ustrój miasta stołecznego Warszawy” [Ustawa o ustroju miasta stołecznego Warszawy, 2002], nadając stolicy dodatkowe podziały administracyjne i kompetencje organów (rady dzielnic).

Warszawa jest jedynym polskim miastem, którego ustrój jest określony odrębną ustawą. Terminem „ustawa warszawska” są potocznie określane kolejne 3 ustawy dotyczące ustroju m.st. Warszawy. Od 2002 r. jest gminą miejską mającą status miasta na prawach powiatu. W jej skład wchodzi 18 jednostek pomocniczych – dzielnic m.st. Warszawy. Poza zadaniami przewidzianymi przepisami dotyczącymi samorządu terytorialnego miasto stołeczne Warszawa zapewnia warunki niezbędne do:

- 1) funkcjonowania w mieście naczelnych i centralnych organów państwa, obcych przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz organizacji międzynarodowych,
- 2) przyjmowania delegacji zagranicznych,
- 3) funkcjonowania urzędzeń publicznych o charakterze infrastrukturalnym, mających znaczenie dla stołecznych funkcji miasta.

Zadania te wchodzi w skład zbioru zadań zleconych z zakresu administracji rządowej. Poniżej przedstawiono krótką historię zmian ustroju miasta stołecznego Warszawy.

Pierwsza ustawa warszawska – 1990 r.

Z uwagi na szczególną rolę, jaką pełni miasto Warszawa w procesie reaktywowania samorządu terytorialnego, w 1990 r. przyjęto pierwszą ustawę warszawską określającą ustrój samorządu miasta stołecznego Warszawy [Ustawa o ustroju samorządu miasta stołecznego Warszawy, 1990]. Według tej regulacji miasto stołeczne Warszawa jest z mocy prawa **związkiem dzielnic-gmin** i posiada osobowość prawną. Dzielnice-gminy m.st. Warszawy są gminami w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym [Ustawa o samorządzie terytorialnym, 1990]. Do dzielnic-gmin stosuje się przepisy ustawy o samorządzie terytorialnym (gminnym), chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej. Miasto stołeczne Warszawa może tworzyć związki i porozu-

mienia komunalne na zasadach określonych w ustawie. Zarząd wykonuje zadania przy pomocy Urzędu Warszawy. Organizację i zasady funkcjonowania Urzędu Warszawy określa regulamin organizacyjny uchwalony na wniosek Zarządu przez Radę. Zadania w zakresie zapewnienia sprawnego funkcjonowania Urzędu Warszawy i warunków jego działania, a także organizowania pracy w Urzędzie Warszawy realizuje sekretarz Zarządu. Sekretarz Zarządu i skarbnik Związku uczestniczą w pracach Zarządu bez prawa głosu.

Druaga ustawa warszawska – kolejne zmiany w 1994 r.

Artykuł 1 Ustawy z dnia 25 marca 1994 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy stanowi, że miasto stołeczne Warszawa jest **związkiem komunalnym** w rozumieniu Ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym. Związek ten tworzą gminy: Warszawa-Bemowo, Warszawa-Białołęka, Warszawa-Bielany, Warszawa-Centrum, Warszawa-Rembertów, Warszawa-Targówek, Warszawa-Ursus, Warszawa-Ursynów, Warszawa-Wawer, Warszawa-Wilanów, Warszawa-Włochy, zwane dalej gminami warszawskimi. Miasto stołeczne Warszawa nabywa osobowość prawną z mocy prawa i podlega wpisowi do rejestru związków międzygminnych [Ustawa o ustroju miasta stołecznego Warszawy, 1994].

Trzecia ustawa warszawska – 2002 r.

Obowiązująca – trzecia po 1989 r. – Ustawa z dnia 15 marca 2002 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy [Ustawa o ustroju miasta stołecznego Warszawy, 2002] określa, że Warszawa jest **gminą mającą status miasta na prawach powiatu**, a zadania zlecone z zakresu administracji rządowej wynikają ze stołeczności Warszawy. Dzielnice, których utworzenie jest w Warszawie obowiązkowe, stanowią jednostki pomocnicze. Ustawa określa zakres ich działania oraz wysokość środków finansowych przeznaczonych na ich działalność. Do dnia 1 stycznia 2003 r. wiele z podstawowych zadań o charakterze użyteczności publicznej, mających znaczenie dla całego miasta, było wykonywanych przez warszawskie przedsiębiorstwa komunalne i zakłady budżetowe. Uwzględniając warunki ekonomiczno-prawne, zdecydowano, iż wraz z początkiem 2003 r. ulegną one przekształceniu w jednoosobowe spółki prawa handlowego m.st. Warszawy.

Projekt czwartej ustawy warszawskiej z 2017 r.

W 2017 r. grupa posłów na Sejm VIII kadencji wniosła projekt ustawy o ustroju m.st. Warszawy tworzącej metropolitalną jednostkę samorządu terytorialnego o nazwie m.st. Warszawa obejmującą miasto Warszawa oraz 33 okoliczne gmi-

ny. Projekt ustawy wzbudził kontrowersje w gminach, które miałyby wejść w skład nowej jednostki metropolitalnej, w tym w Warszawie, i stał się przyczyną zorganizowania referendum lokalnych w niektórych z nich. Projekt ten nie został zrealizowany.

Województwo to jednostka najwyższego stopnia podziału administracyjnego w Polsce. Może być rozpatrywane w dwu aspektach. Od 1990 r. jako jednostka zasadniczego podziału terytorialnego administracji rządowej, a od 1999 r. także jako jednostka samorządu terytorialnego. Z tego względu precyzja w określaniu podmiotowym dotyczy: województwa, wojewody i urzędu wojewódzkiego oraz samorządu województwa, marszałka i urzędu marszałkowskiego. W 1999 r. weszła w życie reforma administracyjna ustanawiająca 16 nowych województw. Była to istotna zmiana, gdyż wcześniej, w latach 1975-1998, było w naszym kraju 49 województw. Celem tej reformy było utworzenie większych regionów, które mogłyby konkurować z innymi regionami po wstąpieniu do Unii Europejskiej. Dotychczasowe województwa były zbyt małe, by efektywnie wykorzystywać środki finansowe. Szerzej o klasyfikacji terytorialnej jednostek napisano w punkcie 4 tego rozdziału.

Status województwa reguluje w Polsce Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa. Natomiast pozycję organizacyjno-prawną wojewody reguluje Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (art. 152) oraz Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie. Dyskusje na temat odpowiedniej struktury administracji, zarówno rządowej, jak i samorządowej, trwają nadal. Zadawane są pytania o ilość i zasadność powiatów. Czy istnieje potrzeba funkcjonowania wojewody i marszałka? Odpowiedź na te pytania nie jest prosta.

Nową grupę jednostek sektora finansów publicznych stanowią **związki metropolitalne**. Drugi etap reformy ustroju terytorialnego wprowadzający od 1 stycznia 1999 r. trzyszczeblową strukturę (gminy, powiaty i województwa) nie uwzględnił wszystkich nowych zjawisk i procesów narastających w Europie w obszarze samorządu terytorialnego. Coraz powszechniej doceniany jest fakt, że gospodarka światowa się metropolizuje i w globalnej gospodarce opartej na wiedzy to właśnie metropolie stanowią o rozwoju danego kraju. Są one przede wszystkim regionami, w których koncentruje się potencjał innowacyjny gospodarki XXI w.

Pojęcie obszaru metropolitalnego jest zawarte w Ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym z 2003 r. [Sudra, 2018]. Obszar metropolitalny jest głównym wielofunkcyjnym ośrodkiem danego regionu, w którym skupiają się funkcje wyższego rzędu, tj. ekonomiczne, naukowe i kulturalne. Ze zjawiskiem obszaru metropolitalnego jest związane pojęcie „aglomeracja”, choć nie jest tożsame. „Aglomeracja” odnosi się jedynie do spójnego terytorialnie

obszaru miejskiego i przyległego obszaru podmiejskiego (powiązanie obszarów zurbanizowanych). Zgodnie z przyjętą w 2011 r. przez Komisję Europejską oraz Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju definicją funkcjonalnego obszaru miejskiego (ang. *Functional Urban Area* – FUA) [www 1] w Polsce w 2022 r. było wyznaczonych 58 obszarów metropolitalnych według klasyfikacji statystycznej GUS. Należy zauważyć, że wydzielenie obszaru metropolitalnego według przyjętych międzynarodowych kryteriów nie stanowi podstawy do utworzenia nowego podmiotu o określonej formie organizacyjno-prawnej. Starania o stworzenie podstaw prawnych do utworzenia i aktywowania związku metropolitalnego w Polsce rozpoczęły się wraz z reformą samorządową z lat 90. XX w. Ważnym krokiem było powstanie w 2006 r. Górnośląskiego Związku Metropolitalnego. Historycznym przełomem było uchwalenie Ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim, w której określono związek metropolitalny jako właściwą formę prawną dla obszaru metropolitalnego konurbacji górnośląskiej. Ustawa określa, że związek jest zrzeszeniem gmin charakteryzujących się istnieniem silnych powiązań funkcjonalnych oraz zaawansowaniem procesów urbanizacyjnych położonych na obszarze spójnym pod względem przestrzennym. Na mocy tej ustawy 29 czerwca 2017 r. zostało wydane Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie utworzenia w województwie śląskim związku metropolitalnego pod nazwą „Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia”. Po zbudowaniu odpowiednich struktur organizacyjnych GZM rozpoczęła realizację ustawowych zadań od 1 stycznia 2018 r. W debatach publicznych powraca dyskusja nad ustawowym uregulowaniem zasad tworzenia metropolii na wzór ustaw samorządowych. Ustawa ta jest bowiem przeznaczona tylko dla województwa śląskiego, nie może więc mieć powszechnego zastosowania.

Dla jednostek organizacyjnych w sektorze finansów publicznych (ministerstwa, urzędy, inspekcje, straże itp.), jak już było wspomniane, podstawową formą organizacyjno-prawną zarówno w sektorze rządowym, jak i samorządowym jest **jednostka budżetowa** (odpowiednio państwowa/samorządowa). Jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednakże zakres i rodzaj zdarzeń gospodarczych ujmowanych w rachunkowości jednostki budżetowej jest uwarunkowany charakterem danej jednostki. Inne będą w Kancelarii Sejmu, a inne w Kancelarii Prezydenta RP. Jeszcze inne będą w szkołach czy przedszkolach, które w przeszłości mogły być także zakładami budżetowymi.

Szczególny charakter zadań, który wpływa na rachunkowość jednostki budżetowej, ma Kancelaria Sejmu [www 3; Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, 1992]. Jest urzędem (jednostką budżetową) służącym Sejmowi i jego organom w zakresie prawnym, organizacyjnym, doradczym, technicznym i finansowym. Stwarza posłom warunki do uczestniczenia w pracach Sejmu i jego organów oraz do wykonywania mandatu poselskiego w okręgu wyborczym [Ustawa o wykonywaniu mandatu posła i senatora, 1996]. Służy także klubom parlamentarnym, kołom poselskim oraz posłom niezrzeszonym do działania w siedzibie Sejmu. Obsługuje również od strony prawnej i administracyjnej Zgromadzenie Narodowe. Kancelarią Sejmu kieruje Szef Kancelarii Sejmu przy pomocy dwóch zastępców, dyrektora generalnego kierującego Gabinetem Marszałka Sejmu oraz dyrektorów komórek organizacyjnych.

Inne zagadnienia występują w identyfikacji podmiotów w systemie oświaty. W gospodarce opartej na wiedzy organizowanie i finansowanie zadań oświatowych należy do jednych z najważniejszych obowiązków nałożonych na państwo. Problematyka funkcjonowania jednostek oświatowych jest zagadnieniem skomplikowanym, obejmującym wiele procesów (organizacja, łączenie, likwidacja, finansowanie) podlegających odrębnym regulacjom ustawowym. Szczególnego rozpoznania wymaga ustalenie podmiotu sprawozdawczego w aspekcie prowadzenia rachunkowości. System oświaty [Ustawa Prawo oświatowe, 2016] w Polsce zapewnia w szczególności możliwość zakładania i prowadzenia szkół i placówek przez różne podmioty oraz dostosowanie organizacji nauczania do możliwości psychofizycznych uczniów, a także możliwość korzystania z pomocy psychologiczno-pedagogicznej i specjalnych form pracy dydaktycznej. Szkoła i placówka może być szkołą i placówką publiczną albo niepubliczną. W myśl ustawy określenie „szkoła” obejmuje także przedszkole. Szkoła i placówka mogą być zakładane i prowadzone przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego;
- 2) inną osobę prawną;
- 3) osobę fizyczną;
- 4) ministrów w zakresie swoich właściwości resortowych dla określonych dziedzin (profilów) zawodowych.

W podmiotach działających na podstawie Ustawy Prawo oświatowe [2016] mogą być prowadzone „rachunki dochodów własnych” jednostek oświatowych. Dla państwowych jednostek budżetowych podstawę wyodrębniania określonych środków finansowych stanowi art. 11a UoFP ujęty w Dziale I. Zasady finansów publicznych, Rozdział 3. Jednostki sektora finansów publicznych, a dla samorządowych jednostek budżetowych art. 223 zapisany w Dziale V. Budżet, wieloletnia prognoza finansowa i uchwała jednostki samorządu terytorialnego [Usta-

wa o finansach publicznych, 2009]. Poza tym w szkołach funkcjonuje Rada Rodziców, która jest organem społecznym nieposiadającym osobowości prawnej ani zdolności do czynności prawnych. Rada Rodziców razem z uczniami i nauczycielami tworzy środowisko szkolne. Na podstawie delegacji ustawowej Rada może gromadzić środki finansowe wspierające działalność szkoły z wyłączeniem wydatków zapewniających organizację i funkcjonowanie jednostki. Przepisy szczególne nie regulują zasad ewidencyjnych tych środków. Organ prowadzący szkołę lub placówkę odpowiada za jej działalność. Do jego zadań należy m.in. zapewnienie obsługi finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności związanych z prowadzeniem rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 4 ust. 3 pkt 2-6] i obsługi organizacyjnej szkoły lub placówki. Dla optymalizacji kosztów obsługi administracyjnej JST tworzą zespoły szkół lub zespół obsługi placówek oświatowych (a od 2016 r. centrum usług wspólnych). Innym problemem wymagającym odrębnego opracowania jest tworzenie zespołu szkół na różnych poziomach edukacji w aspekcie ustalania kosztów poszczególnych rodzajów edukacji.

Skutkiem dążenia do sprawności funkcjonowania sektora finansów publicznych jest dostosowanie formy organizacyjno-prawnej do charakteru i sposobu realizowanych przez dany podmiot gospodarki narodowej określonych zadań publicznych. Przykładem może być „Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji” (dawniej Agencja Oceny Technologii Medycznych – państwowa jednostka budżetowa). Jest to państwowa jednostka organizacyjna posiadająca osobowość prawną, nadzorowana przez ministra właściwego do spraw zdrowia. Pełni ona funkcje opiniodawczo-doradcze dla Ministra Zdrowia [Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej..., 2024]. Agencja Oceny Technologii Medycznych została utworzona 16 września 2005 r. na podstawie Zarządzenia Ministra Zdrowia z dnia 1 września 2005 r. w sprawie utworzenia Agencji Oceny Technologii Medycznych jako państwowa jednostka budżetowa podlegała ministrowi właściwemu do spraw zdrowia. Kolejne zmiany ustawy tworzącej AOTMiT zmieniały jej status prawny oraz zakres zadań. Zmianie uległa również struktura organizacyjna Agencji, która odzwierciedla dwie główne dziedziny działalności: ocenę technologii medycznych i wycenę świadczeń gwarantowanych. Z przedstawionych danych wynika, że nazwa „agencja” nie wskazuje jednoznacznie na formę organizacyjno-prawną danej jednostki. Omawiana „agencja” była pierwotnie utworzona jako jednostka budżetowa i na podstawie tej samej ustawy tworzącej została przekształcona w państwową osobę prawną. Nie jest „agencją” w rozumieniu ustawy o finansach publicznych.

Samorządowe zakłady budżetowe są to jednostki wykonujące zadania własne samorządu terytorialnego enumeratywnie wskazane w ustawie o finan-

sach publicznych. Samorządowy zakład budżetowy odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej. Minister Finansów ma delegację ustawową do określenia, w drodze rozporządzenia, sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Obserwuje się tendencję do przekształcania samorządowych zakładów budżetowych w spółki komunalne prawa handlowego. Natomiast te jednostki, które nie spełniają określonych zasad finansowania, powinny być przekształcone w jednostki budżetowe, o ile realizowane przez nie zadania są konieczne dla społeczności lokalnej.

Agencja wykonawcza jest państwową osobą prawną tworzoną na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa. Według ustawy budżetowej na 2025 r. aktywnych jest 10 agencji:

- 1) Polska Agencja Kosmiczna;
- 2) Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego;
- 3) Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości;
- 4) Narodowe Centrum Badań i Rozwoju;
- 5) Narodowe Centrum Nauki;
- 6) Agencja Mienia Wojskowego;
- 7) Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa;
- 8) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa wraz z planem finansowym Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa;
- 9) Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych;
- 10) Rządowa Agencja Rezerw Strategicznych.

Instytucja gospodarki budżetowej jest jednostką sektora finansów publicznych tworzoną w celu realizacji zadań publicznych, która:

- 1) odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania;
- 2) pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów.

Instytucja gospodarki budżetowej uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Występuje tylko w podsektorze rządowym, co wynika ze wskazanych organów założycielskich. Lista instytucji gospodarki budżetowej na 2025 r. obejmuje:

- 1) Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP;
- 2) Centrum Zakupów dla Sądownictwa – Instytucja Gospodarki Budżetowej;
- 3) Centrum Obsługi Administracji Rządowej;

- 4) Centralny Ośrodek Informatyki;
- 5) Centrum Usług Logistycznych;
- 6) Centralny Ośrodek Sportu;
- 7) Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego;
- 8) Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie;
- 9) Krajowy Instytutu Mediów.

Państwowy fundusz celowy jest tworzony na podstawie odrębnej ustawy. Dla przykładu Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej działa na podstawie Ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, a Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów działa na podstawie art. 13³ Ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Dla obu funduszy dysponentem jest Minister Sportu i Turystyki, choć są one utworzone na podstawie odrębnych ustaw.

Według ustawy budżetowej na 2025 r. w Polsce jest aktywnych 37 funduszy celowych [Ustawa budżetowa..., 2025]. Aktualnie państwowy fundusz celowy nie posiada osobowości prawnej. Stanowi on wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wymieniony w tej ustawie.

Kolejne rozważania zostaną odniesione do Funduszu Medycznego ze względu na jego strukturę – wyodrębnienie subfunduszy. Fundusz Medyczny jest państwowym funduszem celowym, którego dysponentem jest minister właściwy do spraw zdrowia [Ustawa o Funduszu Medycznym, 2020]. W ramach Funduszu wyodrębnia się:

- 1) subfundusz infrastruktury strategicznej;
- 2) subfundusz modernizacji podmiotów leczniczych;
- 3) subfundusz rozwoju profilaktyki;
- 4) subfundusz terapeutyczno-innowacyjny.

Na realizację zadań w ramach subfunduszy dysponent Funduszu może ciągać zobowiązania o charakterze wieloletnim do wysokości środków wynikających z:

- a) programów inwestycyjnych – w przypadku realizacji zadań w ramach subfunduszy: infrastruktury strategicznej, modernizacji podmiotów lecznictwa i rozwoju profilaktyki.
- b) umów zawartych z Narodowym Funduszem Zdrowia o dofinansowanie programu polityki zdrowotnej; przekazanie środków w ramach dofinansowania odbywa się na podstawie umowy zawartej przez Narodowy Fundusz Zdrowia z organem wykonawczym jednostki samorządu terytorialnego; jednostka samorządu terytorialnego zwraca Narodowemu Funduszowi Zdrowia środki niewykorzystane lub wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem.

W procesie modernizacji finansów publicznych z uwzględnieniem aktualnych zadań publicznych są tworzone nowe fundusze celowe, a niektóre są likwidowane. W 2023 r. utworzono 3 nowe fundusze celowe: Fundusz Kompensacyjny Szczepień Ochronnych, Fundusz Cyberbezpieczeństwa, Fundusz Rozwoju Regionalnego i Fundusz Edukacji Finansowej. Podjęto także decyzje o zlikwidowaniu Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych oraz Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg (RFRD). W odniesieniu do RFRD wystąpiła zmiana formy organizacyjno-prawnej. Należy zauważyć, że w regulacjach ustawy o finansach publicznych z 2005 r. fundusz celowy mógł działać jako osoba prawna lub stanowić wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz. Do grupy funduszy celowych posiadających osobowość prawną był zaliczany Fundusz Dróg Samorządowych, którego nazwę zmieniono w kolejnych regulacjach prawnych [Ustawa o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg, 2018]. W tabeli 1.2 zestawiono wybrane regulacje pozwalające na rozważania o formie organizacyjno-prawnej przyjętej dla gromadzenia i wydatkowania środków wspierających infrastrukturę drogową.

Tabela 1.2. Wybrane regulacje prawne w kolejnych wersjach ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Dróg Samorządowych, Dz.U. 2018, poz. 2161	Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg, t.j. Dz.U. 2025, poz. 94
I	2
Art. 1. Ustawa określa zasady: 1) działania Funduszu Dróg Samorządowych , zwanego dalej „Funduszem”; 2) gromadzenia środków Funduszu; 3) udzielania dofinansowania i finansowania ze środków Funduszu	Art. 1. Ustawa określa zasady: 1) działania Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg , zwanego dalej „Funduszem”; 2) gromadzenia środków Funduszu; 3) udzielania dofinansowania i finansowania ze środków Funduszu
Rozdział 2 Fundusz Dróg Samorządowych Art. 3. 1. Fundusz jest państwowym funduszem celowym 2. Dysponentem Funduszu jest minister właściwy do spraw transportu	Rozdział 2 Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg Art. 3. 1. W Banku Gospodarstwa Krajowego, zwanym dalej „Bankiem”, jest prowadzony Fundusz
Art. 9. 1. Dysponent Funduszu sporządza roczny plan finansowy Funduszu. 2. Projekt planu, o którym mowa w ust. 1, podlega uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych w terminie 5 dni roboczych od dnia jego przekazania przez dysponenta Funduszu	Art. 9. 1. Minister właściwy do spraw transportu w porozumieniu z Bankiem sporządza roczny plan finansowy Funduszu. 2. Plan finansowy Funduszu określa w szczególności przeznaczenie środków Funduszu zgodnie z art. 7.(2a-2c) 2d. Bank wyodrębnia w swoim planie finansowym plan finansowy Funduszu. 2e. Plan finansowy Funduszu stanowi podstawę dokonywania wypłat ze środków Funduszu

cd. tabeli 1.2

1	2
<p>Art. 12. Dysponent Funduszu sporządza sprawozdanie z wykonania rocznego planu finansowego Funduszu</p>	<p>2f. Bank: 1) sporządza dla Funduszu odrębny bilans oraz rachunek zysków i strat, które stanowią załączniki do sprawozdania finansowego tego banku; 2) składa ministrowi właściwemu do spraw transportu oraz ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kwartale informację o realizacji planu finansowego Funduszu (...) 5. Minister właściwy do spraw transportu może dokonywać przesunięć przewidzianych w planie finansowym Funduszu kwot pomiędzy poszczególnymi pozycjami wydatków w ramach łącznej kwoty wydatków określonej w planie finansowym</p>
<p>Art. 13. 1. Bank prowadzi obsługę bankową Funduszu na zasadach określonych w umowie z dysponentem Funduszu 2. Wysokość wynagrodzenia Banku za prowadzenie obsługi bankowej Funduszu nie może przekroczyć średniej wysokości wynagrodzenia pobieranego przez Bank za obsługę bankową innych państwowych funduszy celowych 3. W umowie, o której mowa w ust. 1, dysponent Funduszu może zlecić Bankowi wykonywanie: 1) obsługi księgowej Funduszu; 2) usług konsultacyjno-doradczych na rzecz Funduszu w sprawach finansowych 4. Dysponent Funduszu może również zlecić w odrębnej umowie Bankowi otwarcie i prowadzenie rachunku papierów wartościowych, na którym zostaną zapisane skarbowe papiery wartościowe</p>	<p>Art. 9a. Minister właściwy do spraw transportu zawiera z Bankiem porozumienie określające: 1) tryb opracowania planu finansowego Funduszu 2) szczegółowy sposób i terminy dokonywania wypłat ze środków Funduszu 3) sposób i terminy dokonywania przez Bank lokat, o których mowa w art. 7a 4) terminy i sposób przekazywania przez Bank informacji o realizacji planu finansowego Funduszu 5) sposób rozporządzania skarbowymi papierami wartościowymi (...) Art. 9b. 1. Bank pobiera wynagrodzenie prowizyjne z tytułu obsługi Funduszu</p>
<p>Art. 29. 1. Wnioskodawca, któremu zostało udzielone dofinansowanie, jest obowiązany do: 1) prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej otrzymanych środków Funduszu oraz wydatków dokonywanych z tych środków; 2) przekazania rozliczenia dofinansowania w zakresach rzeczowym i finansowym w terminie określonym w umowie (...)</p>	<p>Art. 29. 1. Wnioskodawca, któremu zostało udzielone dofinansowanie, jest obowiązany do: 1) prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej otrzymanych środków Funduszu oraz wydatków dokonywanych z tych środków; 2) przekazania rozliczenia dofinansowania w zakresach rzeczowym i finansowym w terminie określonym w umowie (...)</p>
<p>54. 2. Ustawa traci moc z dniem 1 stycznia 2029 r.</p>	<p>Art. 54. 2. Ustawa traci moc z dniem 1 stycznia 2031 r.</p>

Źródło: Opracowanie własne.

W efekcie dokonanych zmian legislacyjnych aktualny tytuł ustawy przyjął brzmienie „o Funduszu Rozwoju Dróg Samorządowych”. Tekst jednolity z 2025 r. wskazuje, jak złożone są procedury gromadzenia środków publicznych i wydatkowania ich na różnych szczeblach administracji publicznej (rządowej i samorządowej). W procedurze legislacyjnej pominięto wskazanie istoty funduszu i jego dysponenta, co było zawarte w pierwotnym tekście ustawy. W tabeli 1.2 zestawiono treść artykułów z pierwszej wersji ustawy i aktualnie obowiązującej.

Stwierdzenie, że w BGK **prowadzi się Fundusz**, nie określa jego formy organizacyjno-prawnej, a w konsekwencji brakuje wskazania podstawy prawnej

dla ustalenia mających zastosowanie zasad sporządzania sprawozdania finansowego w postaci odrębnego bilansu i rachunku zysków i strat.

W systemie finansowania zadań publicznych występują różne fundusze, ale nie wszystkie mają charakter funduszy celowych. Od funduszy celowych należy odróżniać fundusze specjalnego przeznaczenia. Są to fundusze, które są tworzone dla realizacji określonych celów, takich jak projekty inwestycyjne czy programy wsparcia. Najpowszechniej znanym jest zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, również tworzony na mocy ustawy [Ustawa o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, 1994].

Państwowe i samorządowe osoby prawne są tworzone na podstawie odrębnych ustaw. Przedstawienie istoty podmiotowej Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) wpisuje się w debatę publiczną o sens istnienia oddzielnej instytucji, głównie ze względu na replikowanie całej struktury administracyjnej, w tym lekarzy orzeczników, która już funkcjonuje w ramach Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS). Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) nie ma formalnie określonej formy organizacyjno-prawnej. Jest określana jako instytucja państwowa odpowiedzialna za ubezpieczenie społeczne rolników uregulowane ustawą [Ustawa ubezpieczenie społeczne rolników, 1990]. Historia zmian formy i trybu obsługi tych świadczeń nie pozostaje bez wpływu na zagniatwane regulacje. W 1991 r. Fundusz Ubezpieczenia Społecznego Rolników, obsługiwany przez ZUS, zastąpiono pięcioma funduszami, a do ich obsługi powołano Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. KRUS przejął zadania realizowane przez ZUS i urzędy gminne. W ubezpieczeniu społecznym rolników wyodrębniono dwa rodzaje ubezpieczenia, które są finansowane na odmiennych zasadach w ramach osobnych funduszy:

- świadczenia wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie, które są finansowane ze składek ubezpieczonych rolników gromadzonych w Funduszu Składkowym, który jest państwową osobą prawną;
- z Funduszu Emerytalno-Rentowego są wypłacane emerytury i renty rolnicze oraz finansowane ubezpieczenia zdrowotne i inne wydatki; państwo gwarantuje wypłatę świadczeń finansowanych z funduszu przez udzielanie dotacji – fundusz celowy.

Obsługę obu rodzajów ubezpieczenia realizuje KRUS, która m.in. prowadzi ewidencję okresów podlegania ubezpieczeniu, dokonuje poboru składek oraz wypłaca świadczenia. Ta działalność KRUS jest finansowana z Funduszu Administracyjnego (fundusz celowy) tworzonego głównie z wpłat obsługiwanych funduszy. Poza tym są prowadzone fundusze celowe: Fundusz Prewencji i Rehabilitacji oraz Fundusz Rezerwowy (fundusz specjalny).

Kasą Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego kieruje Prezes jako centralny organ administracji publicznej podległy ministrowi właściwemu do spraw rozwoju wsi. KRUS prowadzi samodzielną gospodarkę finansową. Strukturę organizacyjną KRUS tworzą: Centrala, 16 oddziałów regionalnych, 256 placówek terenowych. Wydatki i dochody Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego są realizowane w części 72 budżetu państwa. Na mocy art. 76 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników Prezes KRUS pełni z urzędu, pod nadzorem Rady Rolników, funkcje zarządu Funduszu Składkowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników.

1.4. Podmiotowość w tworzeniu obrazu statystycznego

Pod pojęciem statystyki publicznej należy rozumieć system zbierania danych statystycznych od osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej i osób fizycznych oraz danych o tych osobach i podmiotach. Standardowe klasyfikacje i nomenklatury statystyczne są niezbędne do określenia przebiegu oraz opisu procesów gospodarczych i społecznych. Są opracowywane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w porozumieniu z właściwymi naczelnymi organami administracji państwowej. **Standardowe klasyfikacje stosuje się w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości**, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej. Z uwagi na zakres merytoryczny monografii w tym punkcie zostaną przedstawione zasady klasyfikowania jednostek terytorialnych oraz założenia metodyczne Polskiej Klasyfikacji Działalności 2025.

System kodowania jednostek terytorialnych i statystycznych (KTS) to przyjęty na potrzeby baz danych i systemów informatycznych statystyki publicznej jednolity wykaz kodów i nazw jednostek zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa oraz jednostek terytorialnych do celów statystycznych (klasyfikacja NUTS) [www 2]. System KTS dzieli Polskę na terytorialne, hierarchicznie powiązane jednostki na siedmiu poziomach. Każda z jednostek niższego poziomu zawiera się wyłącznie w jednej jednostce poziomu wyższego, przy czym jedna jednostka terytorialna może reprezentować kilka poziomów KTS.

Podział według stanu na 1 stycznia 2025 r. wydziela 4446 jednostek KTS:

- Poziom KTS 0 – Polska (cały kraj),
- Poziom KTS 1 – 7 makroregionów (grupujących województwa),
- Poziom KTS 2 – 16 województw,
- Poziom KTS 3 – 17 regionów (województwa lub części województwa),

- Poziom KTS 4 – 73 podregiony (grupujące powiaty),
- Poziom KTS 5 – 380 powiatów (wraz z miastami na prawach powiatu),
- Poziom KTS 6 – 3952 gmin i ich części (2479 gmin, 718 części miejskie gmin miejsko-wiejskich, 718 części wiejskie gmin miejsko-wiejskich, 18 dzielnic Warszawy i 19 delegatur czterech miast – Krakowa, Łodzi, Poznania i Wrocławia).

Ten podział unaocznia, jak złożona jest struktura podmiotowa jednostek terytorialnych na potrzeby badań statystycznych [www 2].

Uwzględniając zmieniające się warunki gospodarowania oraz wymogi UE, od 1 stycznia 2025 r. wchodzi w życie nowa Polska Klasyfikacja Działalności [Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności, 2024]². PKD oprócz badań statystycznych jest wykorzystywana w budowie klasyfikacji budżetowej [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji..., 2010]. Nowa PKD 2025 jest hierarchiczną krajową standardową klasyfikacją działalności gospodarczej, która przedstawia obszar działalności gospodarczych podzielonych w taki sposób, że dla każdej jednostki statystycznej kod PKD może być przypisany w sposób jednoznaczny do każdej prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. W PKD nie ma jednego grupowania, które opisywałoby wszystkie działalności prowadzone przez jednostki sektora publicznego. Jednostki prowadzące działalność na poziomie krajowym, regionalnym lub lokalnym, które są wyraźnie związane z innymi obszarami PKD, są klasyfikowane w odpowiednich sekcjach. W rzeczywistości gospodarczej podmiot może prowadzić jeden lub kilka rodzajów działalności, które mogą się mieścić odpowiednio w zakresie jednej lub kilku różnych podklas PKD. Wszystkie rodzaje działalności wykonywane przez dany podmiot są brane pod uwagę przy określaniu jego działalności uznanej za przeważającą. Do klasyfikacji statystycznej podmiotu wykorzystuje się tylko działalność przeważającą. Przypisanie kodu PKD jest dokonywane w oparciu o zasady budowy klasyfikacji, schemat klasyfikacji, wyjaśnienia, decyzje podejmowane przez komitet NACE – Statystyczna Klasyfikacja Rodzajów Działalności Gospodarczych w Unii Europejskiej (*Statistical Classification of Economic Activities in the European Community*) [Rozporządzenie WE w sprawie statystycznej klasyfikacji..., 2006].

² Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności z 2024 r. w zakresie swojej regulacji służy stosowaniu rozporządzenia (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 i zmieniającego rozporządzenie Rady (EWG) nr 3037/90 oraz niektóre rozporządzenia WE w sprawie określonych dziedzin statystycznych (Dz.Urz. UE L 393 z 30.12.2006, s. 1, Dz.Urz. UE L 97 z 9.04.2008, s. 13, Dz.Urz. UE L 32 z 3.02.2012, s. 1, Dz.Urz. UE L 198 z 25.07.2019, s. 241 i Dz.Urz. UE L 19 z 20.01.2023, s. 5).

Podmioty prowadzące ten sam rodzaj działalności są sklasyfikowane w tym samym grupowaniu PKD niezależnie od tego, czy są one przedsiębiorstwem posiadającym osobowość prawną, własnością prywatną, Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. W związku z powyższym PKD nie wprowadza odrębnych grupowań ze względu na formę własności podmiotu, rodzaj organizacji prawnej czy sposobu działania, ponieważ te kryteria nie są związane z charakterystyką samej działalności.

Tabela 1.3. Różnica w liczbie grupowań między PKD 2007 a PKD 2025

Poziom klasyfikacji	Liczebność grupowań		Różnice
	PKD 2007	PKD 2025	
Sekcje	21	22	+1
Działy	88	87	-1
Grupy	272	287	+15
Klasy	615	651	+36
Podklasy	656	728	+72

Źródło: [www 1].

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszej monografii istotne są relacje między rachunkowością a statystyką w aspekcie finansów publicznych. Rządy państw członkowskich oraz podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych prowadzą systemy rachunkowości publicznej obejmujące księgowość, kontrolę wewnętrzną, sprawozdawczość finansową i audyt. Te systemy należy odróżnić od danych statystycznych, które dotyczą wyniku finansów publicznych uzyskiwanego na podstawie metod statystycznych, oraz od prognoz lub budżetowania, które dotyczą finansów publicznych w przyszłości.

Kompletne i wiarygodne praktyki w zakresie rachunkowości publicznej obejmujące wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych są warunkiem koniecznym dla tworzenia wysokiej jakości statystyk porównywalnych we wszystkich państwach członkowskich. Kontrole wewnętrzne powinny zapewnić, aby obowiązujące przepisy były egzekwowane w całym podsektorze instytucji rządowych i samorządowych. Niezależne kontrole prowadzone przez instytucje publiczne, takie jak Trybunał Obrachunkowy lub prywatne organy kontrolne, powinny zachęcać do stosowania najlepszych międzynarodowych praktyk [Dyrektywa Rady w sprawie wymogów dla ram budżetowych..., 2011].

Rozwój cywilizacji w drugiej połowie XX w. doprowadził do powstawania bardzo skomplikowanych zależności w otoczeniu jednostek finansów publicznych. W związku z tym są one zobowiązane do sporządzania sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowią-

zań, w tym państwowego długu publicznego, udzielonych poręczeń i gwarancji. Podstawą sporządzenia sprawozdań Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N oraz Rb-ZN jest ewidencja księgowa jednostki oraz sprawozdania lub inne wiarygodne dokumenty poświadczające istnienie danego zobowiązania lub należności. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych określa podmioty zobowiązane do sporządzania określonych rodzajów sprawozdań (jednostkowe, łączne, zbiorcze) oraz ich odbiorców [Rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek..., 2020].

W układzie podmiotowym są prezentowane należności i zobowiązania wobec następujących dłużników i wierzycieli:

1) jednostek należących do sektora finansów publicznych, w wyróżnionych czterech grupach:

- a) **grupa I**, obejmująca organy władzy publicznej, organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały, państwowe jednostki budżetowe oraz państwowe fundusze celowe, o których mowa w art. 29 ust. 3 ustawy, z wyłączeniem funduszy wskazanych w grupie IV,
- b) **grupa II**, obejmująca agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, uczelnie publiczne, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest minister, centralny organ administracji rządowej, wojewoda lub uczelnia medyczna, Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne, państwowe instytucje kultury, państwowe fundusze celowe posiadające osobowość prawną oraz inne państwowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków i spółek prawa handlowego; do grupy II zalicza się również Bankowy Fundusz Gwarancyjny,
- c) **grupa III**, obejmująca jednostki samorządu terytorialnego, samorządowe jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, związki jednostek samorządu terytorialnego, w tym związki metropolitalne, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których podmiotem tworzącym jest jednostka samorządu terytorialnego, samorządowe instytucje kultury oraz samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem banków i spółek prawa handlowego,

- d) **grupa IV**, obejmująca Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze, Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego oraz Narodowy Fundusz Zdrowia;
- 2) **banku centralnego** rozumianego jako Narodowy Bank Polski;
- 3) **banków** rozumianych jako banki z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (banki państwowe, banki spółdzielcze, banki w formie spółek akcyjnych), oddziały banków znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej utworzone przez banki będące nierezydentami oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;
- 4) **pozostałych krajowych instytucji finansowych** rozumianych jako jednostki, których główną działalnością jest pośrednictwo finansowe (przy równoczesnym zaciąganiu zobowiązań na własny rachunek w wyniku przeprowadzania transakcji finansowych), z wyłączeniem banków, oraz jednostki świadczące usługi pomocnicze w stosunku do pośrednictwa finansowego; do tej grupy podmiotów zalicza się w szczególności fundusz inwestycyjny, towarzystwo funduszy inwestycyjnych, zakład ubezpieczeń, towarzystwo emerytalne, fundusz emerytalny oraz dom maklerski, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 5) **przedsiębiorstw niefinansowych** rozumianych jako jednostki będące producentami rynkowymi, których główną działalnością jest produkcja wyrobów i obrót nimi lub świadczenie usług niefinansowych, w szczególności przedsiębiorstwa państwowe, spółki prawa handlowego, spółdzielnie, oddziały przedsiębiorców zagranicznych, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek zatrudniające powyżej 9 osób, grupy produkcyjne, niepubliczne szkoły wyższe, spółki prowadzące działalność leczniczą; przy obliczaniu zatrudnienia uwzględnia się etaty w pełnym oraz niepełnym wymiarze czasu pracy na koniec danego okresu sprawozdawczego; w przypadku braku wyczerpujących informacji na temat przynależności kontrahenta do danej grupy wierzycieli dopuszcza się dokonywanie szacunków w tym zakresie;
- 6) **gospodarstw domowych** rozumianych jako osoby lub grupy osób będące konsumentami lub producentami rynkowymi wyrobów i usług; do tego sektora są zaliczane osoby fizyczne, w tym osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą na własny rachunek zatrudniające do 9 osób włącznie oraz rolnicy indywidualni, szkoły niepubliczne prowadzone przez osoby fizyczne, o ile zatrudniają do 9 osób włącznie; przy obliczaniu zatrudnienia uwzględnia się etaty w pełnym oraz niepełnym wymiarze czasu pracy na koniec danego okresu sprawozdawczego; kategoria ta obejmuje również zo-

bowiązania wobec osób fizycznych zatrudnionych w jednostce sporządzającej sprawozdanie; w przypadku braku wyczerpujących informacji na temat przynależności do danej grupy wierzycieli dopuszcza się dokonywanie szacunków w tym zakresie;

- 7) **instytucji niekomercyjnych** działających na rzecz gospodarstw domowych rozumianych jako instytucje niekomercyjne stanowiące odrębne jednostki organizacyjne działające na rzecz gospodarstw domowych i będące prywatnymi pozostałymi producentami nierynkowymi; ich podstawowe przychody pochodzą z dobrowolnych wpłat pieniężnych lub wkładów w naturze oraz z dochodów z tytułu własności; sektor ten obejmuje związki zawodowe, fundacje, stowarzyszenia, partie polityczne, kościoły lub związki wyznaniowe mające uregulowane stosunki z Rzeczypospolitą Polską oraz kluby społeczne, kluby kultury, rekreacyjne i sportowe, instytucje dobroczynne i inne organizacje społeczne oraz zawodowe finansowane z dobrowolnych wpłat pieniężnych lub w naturze od innych jednostek instytucjonalnych;
- 8) **wierzycieli zagranicznych** rozumianych jako nierezydenci będący osobami fizycznymi mającymi miejsce zamieszkania poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz osobami prawnymi mającymi siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także inne podmioty mające siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu; nierezydentami są również znajdujące się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów, a także obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne obce przedstawicielstwa oraz misje specjalne i organizacje międzynarodowe korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych;
- 9) **podmiotów należących do strefy euro** rozumianych jako nierezydenci mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym obowiązującym środkiem płatniczym jest euro;
- 10) **pozostałych podmiotów zagranicznych** rozumianych jako nierezydenci mający miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą w innym państwie niż w państwie członkowskim Unii Europejskiej, o którym mowa w pkt 9.

1.5. Podsumowanie

Na rozwiązania szczególne w rachunkowości jednostek ma wpływ wiele odrębnych ustaw regulujących: przedmiot działalności, system podatkowy, system ubezpieczeń społecznych, stosunki gospodarcze, rynek finansowy. Organi-

zacja rachunkowości polega na działaniu zmierzającym do logicznego i skutecznego powiązania ze sobą wszystkich czynności oraz środków technicznych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu rachunkowości i realizacji jego zadań. Aby prawidłowo zorganizować rachunkowość, należy spełnić określone wymagania i mieć odpowiedni zasób wiedzy z tego zakresu.

Rachunkowość ma charakter jednostkowy, jest prowadzona w podmiotach, które są wyodrębnione pod względem majątkowym, organizacyjnym i prawnym. W systemie finansów publicznych wciąż poszukuje się nowych form organizacyjnych (struktura podmiotowa wykonywania budżetu, ustalanie dysponentów środków budżetowych) w celu poprawy efektywności działania i gospodarności w wydatkowaniu środków publicznych. Daje się zaobserwować procesy konsolidujące finanse publiczne przy jednoczesnym wydzielaniu ośrodków odpowiedzialności za realizację zadań publicznych, świadczenie usług publicznych generujących wydatki publiczne.

Zmiany podejścia do współczesnych funkcji rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych z ukierunkowaniem na efektywne zarządzanie publiczne wymagają zmian w obszarze organizacji rachunkowości. Doskonalenie organizacji rachunkowości i informacji generowanych przez nią ma na celu umożliwienie podmiotom publicznym dostarczania odbiorcom spotęgowanej wartości. Prawidłowe wypełnianie różnych funkcji przypisanych rachunkowości jest zależne od jej organizacji. Co wybrać? Tradycyjny – rozproszony system obsługi finansowo-księgowej czy też scentralizowany system obsługi finansowo-księgowej i administracyjnej. Wybór będzie zawsze decyzją subiektywną.

Jednostki tworzące sektor finansów publicznych mają za zadanie racjonalnie gospodarować finansami. Jest to możliwe m.in. dzięki prowadzeniu, zgodnie z przepisami prawa, rachunkowości. System rachunkowości budżetowej jest jednak specyficzny z uwagi na szczególne zasady zawarte w aktach wykonawczych do ustawy o finansach publicznych oraz regulacjach resortowych. Prowadzenie rachunkowości wymaga jednocześnie od pracowników działów finansowo-księgowych (w jednostce lub w Centrum Usług Wspólnych – jednostce obsługującej) szerokiej wiedzy związanej z zasadami gospodarowania mieniem zarówno samorządowym, jak i państwowym, zarządzaniem finansami, zamówieniami publicznymi, audytem i rozliczeniami z innymi instytucjami (np. z ZUS).

Na tle poczynionych rozważań można sformułować następujące zasady ogólne dobrej praktyki organizacji rachunkowości:

1. Do prawidłowego kierowania jednostką niezbędna jest możliwość pomiaru, ujęcia, analizy, interpretacji przebiegu działalności gospodarczej w określonym podmiocie.

2. Księgi rachunkowe należy prowadzić rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco, niezależnie od tego, czy informacje z nich pochodzące są wykorzystywane w ramach rutynowego (obowiązkowego) systemu informacyjnego (sprawozdawczość budżetowa, sprawozdawczość finansowa, sprawozdawczość statystyczna), czy na potrzeby konkretnego problemu decyzyjnego.
3. Organizację rachunkowości należy zaprojektować w sposób odzwierciedlający strukturę organizacyjną jednostki i jej system finansowy oraz uwarunkowania środowiska resortowego.
4. Informacje o wykonaniu budżetu powinny być dostosowane do konkretnego celu, warunków i przepisów prawa.
5. Zawodowy osąd księgowych dotyczy ustalania klasyfikacji merytorycznej dokumentów księgowych oraz ustalania metod rachunku kosztów i informacji o kosztach wspomagających decyzje.
6. Definicje i źródła danych o działalności jednostek sektora finansów publicznych, a także ich gospodarce finansowej powinny być utrwalone i poddawane przeglądowi, analizie ryzyka i atestacji.
7. Organizacja rachunkowości powinna być okresowo poddana przeglądowi pod kątem funkcjonalności (wyłanianie wąskich gardeł).
8. Zaprojektowanie, wdrożenie i ciągłe doskonalenie systemu informacyjnego rachunkowości, w tym gromadzenia i przetwarzania danych, powinno zapewnić równowagę między wymaganym (pożądanym) poziomem szczegółowości (dokładności) a kosztami jego osiągnięcia.

Rozdział 2

AKTUALNE PROBLEMY ZAPEWNIENIA BEZPIECZEŃSTWA ZASOBÓW RACHUNKOWOŚCI W ŚRODOWISKU INFORMATYCZNYM JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

2.1. System rachunkowości w środowisku informatycznym jednostki sektora finansów publicznych

Współczesne zarządzanie jednostką sektora finansów publicznych (dalej: JSFP) określone w modelu *New Public Management* [Adamek-Hyska, Szczepankiewicz, 2016] koncentruje się wokół osiągnięcia i utrzymywania przez jednostkę właściwego poziomu sprawności działania. Już od ponad trzech dekad zarządzanie JSFP jest wspomagane rozwiązaniami i narzędziami informatycznymi. Wykorzystanie systemów informatycznych i techniki teleinformatycznej wiązało się i nadal wiąże z wieloma zagrożeniami związanymi ze środowiskiem informatycznym JSFP. Dlatego jednym z aspektów właściwego poziomu sprawności i jakości działania JSFP jest zapewnienie ciągłości działania systemów informatycznych, bezpieczeństwa zasobów informatycznych i uzyskiwania wiarygodnej informacji, w tym informacji finansowej. Wymaga to skutecznego zarządzania ryzykami i zasobami w środowisku informatycznym JSFP.

Skuteczne zarządzanie w środowisku informatycznym staje się niestety coraz trudniejsze, ponieważ w JSFP od kilkunastu lat systematycznie rośnie liczba zagrożeń związanych z wykorzystaniem narzędzi informatycznych i techniki teleinformatycznej³. Różne media powszechnie informują o masowych cyberatakach na publiczne bazy danych, zarówno w administracji rządowej, jak i samo-

³ Potwierdzają to coroczne raporty na temat bezpieczeństwa informacji w jednostkach sporządzone przez różne specjalistyczne podmioty, takie jak: CERT, Ernst & Young, Deloitte, G DATA, CSI, FBI, Kaspersky oraz wiele innych. Raporty te wskazują również, że w ostatnich latach znacznie zwiększyło się ryzyko cyberataków, których liczba nasiliła się od 2022 r.

rządowej, dotyczy to nie tylko dużych, ale także małych JSFP. Jednak cyberataki to nie jedyne zagrożenia, istnieje bowiem wiele innych czynników, które wnoszą zagrożenia do środowiska informatycznego JSFP, w tym do środowiska informatycznego rachunkowości [Szczepankiewicz, 2017a]. Zatem wykorzystanie systemów informatycznych wymaga, aby na bieżąco identyfikować zagrożenia w zakresie zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych [Szczepankiewicz, 2018b]. Z tego względu w ostatnich latach w JSFP coraz większą wagę przywiązuje się do poprawienia skuteczności zarządzania ryzykiem w środowisku informatycznym, w szczególności poprzez doskonalenie organizacji systemu kontroli zarządczej (dalej: SKZ), rozszerzanie obszarów audytu wewnętrznego [Szczepankiewicz, 2017b, 2017c, 2025] oraz nadzoru ryzyka przez komitety audytu w tym zakresie [Szczepankiewicz, 2018a].

Niewątpliwie jednym z najważniejszych aspektów sprawności działania JSFP w środowisku informatycznym jest zapewnienie ciągłości działania systemów informatycznych rachunkowości (dalej: SIR) oraz wiarygodności i bezpieczeństwa informacji finansowej. Ustawa o rachunkowości (dalej: UoR) wskazuje ogólne zasady bezpieczeństwa zasobów informatycznych oraz zapewnienia wiarygodności przetwarzania danych i informacji finansowej pochodzącej z SIR we wszystkich jednostkach prowadzących działalność na podstawie UoR.

Jednak w JSFP organizacja i zarządzanie bezpieczeństwem środowiska informatycznego rachunkowości oraz opracowanie, wdrożenie, ocena i doskonalenie systemu zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych w tym środowisku pod względem prawnym stanowi dużo bardziej złożony obszar działań niż w jednostkach pozostałych. Jest on uwarunkowany nie tylko przepisami UoR, ale również ustawy o finansach publicznych i określonymi aktami wykonawczymi do tej ustawy, standardami kontroli zarządczej, standardami i zasadami audytu wewnętrznego. Zarówno publiczny charakter działalności JSFP, jak i sama specyfika jej środowiska organizacyjnego oraz informatycznego ma wpływ na sposób podejścia do zagadnień zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych danej jednostki. Jednostki są zobowiązane do stosowania określonych zasad ochrony i procedur kontroli dotyczących poszczególnych elementów środowiska informatycznego rachunkowości, które stały się ważnym elementem systemu kontroli zarządczej (SKZ).

Obowiązek wdrażania, oceny i doskonalenia zasad i procedur SKZ w środowisku informatycznym JSFP istnieje od 2010 r.⁴ Wówczas kierownicy JSFP

⁴ Wcześniej, w latach 2003-2009, zasady i procedury kontroli w środowisku informatycznym rachunkowości były obligatoryjnym elementem systemów kontroli finansowej w jednostkach tego sektora. Formalnie regulowały to Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych [2006].

zostali zobowiązani do opracowania i wdrożenia nowych rozwiązań dla zapewnienia właściwego funkcjonowania SKZ w środowisku informatycznym, w tym dotyczących prawidłowego funkcjonowania systemu rachunkowości w tym środowisku. Szczególnie ważne stały się zasady i procedury, które dotyczą: poprawności przetwarzania danych, zapewnienia wiarygodności sprawozdań oraz raportów finansowych i budżetowych, a przede wszystkim zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych.

Należy wspomnieć, że w 2000 r., w znowelizowanej wówczas UoR, znacznie rozszerzono zakres podstawowych wymagań w zakresie ochrony tych zasobów w jednostkach [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2000]. Należy jednak zauważyć, że jak dotąd w UoR nie zdefiniowano jednoznacznie pojęcia „system informatyczny rachunkowości”, chociaż termin ten występuje w art. 10 i art. 71 UoR. Zdaniem autorki jednoznaczna definicja SIR byłaby przydatna m.in. przy tworzeniu procedur i zasad ochrony zasobów informatycznych rachunkowości w JSFP, które już od 2003 r. wdrażały systemy kontroli finansowej, a od 2010 r. doskonalą systemy kontroli zarządczej w tym obszarze.

Na potrzeby organizacji SKZ w obszarze środowiska informatycznego, zdaniem autorki, można samodzielnie sformułować ogólną definicję SIR w JSFP. Na podstawie interpretacji kilku przepisów UoR, w tym zapisów w art. 10 i 13 UoR, można przyjąć następującą definicję SIR: „System informatyczny rachunkowości w JSFP to oprogramowanie umożliwiające uzyskiwanie czytelnych informacji z zapisów dokonanych w księgach rachunkowych poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych (art. 13 ust. 3 UoR). Oprogramowanie to posiada komputerowe zbiory danych i bazy danych (art. 13 ust. 2 UoR), procedury i/lub funkcje (w zależności od struktury oprogramowania) oraz algorytmy i parametry przetwarzania (art. 10 ust. 3c UoR). Zbiory danych tworzą księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych, posiadają określoną strukturę, wzajemne powiązania oraz funkcje umożliwiające prawidłową organizację ksiąg rachunkowych i procesy przetwarzania danych (art. 10 ust. 3b UoR)”.

Można również przyjąć krótszą definicję ogólną: „System informatyczny rachunkowości w JSFP to zbiór podsystemów, czyli komputerowych aplikacji użytkowych (zwanych także modułami lub systemami dziedzicznymi) wraz z konieczną infrastrukturą techniczną i telekomunikacyjną, oprogramowaniem operacyjnym, bazą danych i dokumentacją, które są wykorzystywane do obsługi poszczególnych obszarów rachunkowości w środowisku informatycznym”.

W praktyce jako podstawowe aplikacje użytkowe (moduły, systemy) do prowadzenia rachunkowości w JSFP wykorzystuje się:

- system finansowo-księgowy;
- system (podsystem) obsługi wyciągów bankowych i kasy, jeśli funkcje obsługi rachunków bankowych i kasy nie zostały włączone do systemu finansowo-księgowego;

- system (podsystem) naliczania płac lub system (podsystem) ewidencji kadrowo-płacowej;
- system (podsystem) ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- inne podsystemy wspomagające rachunkowość, rozliczenia i sprawozdawczość budżetową.

W wielu JSFP, w tym w zakładach budżetowych, dodatkowo wykorzystuje się także inne aplikacje użytkowe [Sadowska, 2014], takie jak:

- system (podsystem) obsługi magazynu;
- system (podsystem) fakturowania i rejestrów zakupów, w tym: materiałów, towarów i usług;
- system (podsystem) fakturowania i rejestry sprzedaży usług publicznych, np. komunalnych.

2.2. Elementy środowiska informatycznego rachunkowości i zagrożenia występujące w tym środowisku w jednostce sektora finansów publicznych

Z rozważań przeprowadzonych powyżej wynika, że w JSFP przetwarzanie danych finansowych z wykorzystaniem aplikacji użytkowych (systemów) dla prowadzenia rachunkowości odbywa się w środowisku informatycznym tego systemu. Niestety również „środowisko informatyczne rachunkowości” dotychczas nie zostało zdefiniowane w żadnych przepisach dotyczących rachunkowości ani w standardach kontroli zarządczej, standardach audytu wewnętrznego czy standardach rewizji finansowej.

Z naukowego punktu widzenia na środowisko informatyczne rachunkowości w JSFP mają wpływ różne wewnętrzne oraz zewnętrzne zagrożenia. W literaturze najczęściej zagrożenia w środowisku informatycznym klasyfikuje się według rodzajów oraz skutków. Wielu autorów wskazuje również inne kryteria klasyfikacji zagrożeń, a mianowicie że dane zagrożenie może być spowodowane przez działanie czynników środowiska naturalnego, a także przez przypadkowe lub umyślne działanie człowieka, które powoduje szkody w zasobach informatycznych jednostki.

Prowadząc rozważania, jakie elementy tworzą strukturę środowiska informatycznego rachunkowości w danej JSFP, można wskazać co najmniej takie kategorie, jak [Szczepankiewicz 2010, 2014, 2019, 2024]:

- zasoby informatyczne wykorzystane do prowadzenia rachunkowości;
- infrastrukturę techniczną;

- kierownictwo, personel księgowy i informatyczny związany ze środowiskiem informatycznym rachunkowości;
- system organizacji pracy w JSFP;
- elementy otoczenia zewnętrznego.

W każdej z wyżej wymienionych kategorii związanej ze środowiskiem informatycznym rachunkowości JSFP można wskazać wiele elementów szczegółowych, które są z nimi związane. Występują one w mniejszym lub większym zakresie w każdej JSFP, niezależnie od jej formy organizacyjnej, wielkości czy specyfiki działania⁵.

Do zasobów informatycznych w JSFP należy w szczególności zaliczyć [Szczepankiewicz, 2019]:

- sprzęt komputerowy, tj. komputery, serwery, monitory, drukarki, modemy, skanery itd.;
- oprogramowanie systemowe (system operacyjny, system zarządzania bazą danych, narzędzia systemowe, programy diagnostyczne itd.);
- oprogramowanie użytkowe uniwersalne, np. arkusze kalkulacyjne, edytory tekstów itd.;
- oprogramowanie specjalne, czyli aplikacje użytkowe, w tym podsystemy dziedzinowe rachunkowości (np. system: finansowo-księgowy, gospodarki magazynowej, płacowy itd.);
- zbiory (bazy) danych, w tym ich kopie bezpieczeństwa;
- nośniki danych, w tym bieżące rezerwowe kopie danych i ksiąg rachunkowych z SIR;
- dokumentację projektową rozwiązań informatycznych, w tym SIR;
- dokumentację ewidencyjną SIR prowadzoną w JSFP;
- dokumentację dla użytkowników SIR otrzymaną od producenta oprogramowania.

Natomiast infrastrukturę techniczną w JSFP tworzą przede wszystkim [Szczepankiewicz, 2019]:

- systemy zasilania, chłodzenia, klimatyzacji i ochrony przeciwpożarowej;
- sieci teletransmisyjne;
- centra administracyjne systemu;
- systemy (procedury) ochrony dostępu fizycznego do zasobów informatycznych itp.

⁵ Dalej opisywane elementy środowiska informatycznego są charakterystyczne także dla innych jednostek gospodarczych.

Kierownictwo, personel księgowy i informatyczny, który jest związany ze środowiskiem informatycznym rachunkowości w JSFP, można podzielić bardziej szczegółowo według grup zawodowych [Szczepankiewicz, 2019]:

- projektanci systemów informatycznych;
- programiści systemów informatycznych w JSFP;
- zewnątrzni programiści podsystemów rachunkowości;
- oficer bezpieczeństwa/ inspektor ochrony danych/ administrator bezpieczeństwa informacji;
- administratorzy systemów i/lub baz danych;
- serwisanci sprzętu komputerowego;
- serwisanci oprogramowania;
- osoby odpowiedzialne za dystrybucję i bezpieczeństwo nośników danych;
- użytkownicy systemu, tj. osoby prowadzące ewidencję operacji, inne osoby kadry księgowej, kierowniczej, osoba administrująca uprawnieniami użytkowników.

Mając na uwadze system organizacji pracy w JSFP, należy brać również pod uwagę formę przetwarzania danych (scentralizowane lub rozproszone), które odbywa się we własnym zakresie w JSFP, albo przypadek, gdy mała JSFP powierza prowadzenie rachunkowości innej jednostce (np. do biura rachunkowego) i/lub korzysta z usług specjalistycznych centrów administrowania danymi. Z tym zagadnieniem wiąże się odpowiednia organizacja SKZ i podział odpowiedzialności za ten system między stronami umowy.

Do elementów otoczenia zewnętrznego, które ma wpływ na zakres procedur SKZ w JSFP, należy zaliczyć [Szczepankiewicz, 2019]:

- organizację przetwarzania danych przy powierzeniu rachunkowości innej jednostce zewnętrznej;
- organizację przekazywania danych (forma tradycyjna przy użyciu łącz transmisyjnych z wykorzystaniem usług operatorów sieciowych dla przykładu przez Internet);
- podział odpowiedzialności za kontrolę i bezpieczeństwo danych między stronami umowy.

Z powyższych rozważań wynika, że źródłami zagrożeń w JSFP mogą być różne elementy środowiska informatycznego. Patrząc z praktycznego punktu widzenia, może to być sieć komputerowa oraz inne elementy techniczno-programowe SIR, a więc zasoby informatyczne, jak również kierownictwo, personel księgowy i informatyczny, sposób organizacji pracy i kontroli, a także otoczenie zewnętrzne [Szczepankiewicz, 2014]. Przy czym nie wszystkie źródła zagrożeń związane z tymi elementami środowiska informatycznego w jednakoowy sposób mogą oddziaływać na bezpieczeństwo zasobów informatycznych rachunkowości i prawidłowe funkcjonowanie systemu rachunkowości w JSFP.

Niewątpliwie, pomimo zmieniających się warunków otoczenia i postępu technologii w dziedzinie informatyki, głównym źródłem zagrożeń w JSFP byli i są ludzie związani z SIR lub z jego otoczeniem, którzy bezpośrednio lub pośrednio, przypadkowo lub umyślnie wpływają na działanie systemu i bezpieczeństwo informacji [Dudek, 2003; Szczepankiewicz, Dudek, 2009; Szczepankiewicz, 2019]. Bezpośrednio na środowisko informatyczne rachunkowości w JSFP oddziałuje szeroko rozumiany personel⁶; znając dokładnie SIR, a także zdając sobie sprawę z niedoskonałości mechanizmów kontroli zarządczej, może zmodyfikować programy albo też dane podczas ich wprowadzania lub przechowywania. Niebezpieczeństwo takie istnieje zwłaszcza wtedy, gdy nie występuje skuteczna kontrola zarządcza oparta na właściwym podziale funkcji i zadań w strukturze organizacyjnej JSFP [Szczepankiewicz, 2019].

Należy podkreślić, że szczególną kategorią celowego działania człowieka w środowisku informatycznym w JSFP jest przestępczość komputerowa, na którą są szczególnie narażone bazy danych publicznych w JSFP. Są to dla przykładu takie działania, jak: *hacking*, *phishing*, *pharming*, *vishing*, rozpowszechnianie wirusów i szkodliwego oprogramowania, niszczenie informacji, *ransomware*, wandalizm, kradzież danych lub sprzętu, wewnętrzny lub zewnętrzny sabotaż komputerowy, oszustwo komputerowe, fałszerstwo komputerowe, szpiegostwo komputerowe, podsłuch komputerowy, a także nielegalne uzyskiwanie i wykorzystywanie programu oraz inne [Wójcik, 1999a, 1999b; Mitnick, Simon, 2002; Szczepankiewicz, 2019]⁷.

Ponadto, szczególnie w małej JSFP, niewłaściwie skonfigurowane lub źle zabezpieczone sieci lokalne, w których pracują podsystemy rachunkowości, mogą dawać pełną gamę możliwości przekłamań, błędów i nadużyć, a niekiedy prowadzić do przestępstw komputerowych. Dlatego bardzo duże znaczenie ma testowanie każdego podsystemu rachunkowości przed przyjęciem go do eksploatacji, w szczególności w przypadku indywidualnie tworzonego w JSFP lub zamawianego rozwiązania przez JSFP w firmie zewnętrznej. Pominięcie testowania stanowi dodatkowy element ryzyka pojawienia się błędów przetwarzania, które może dokonać błędnej aktualizacji wielu komputerowych zbiorów danych w SIR, a w konsekwencji generowania dokumentów, raportów bieżących oraz sprawozdań finansowych i budżetowych. Brak „ścieżki rewizyjnej” w SIR w tym przypadku dodatkowo utrudnia audyt finansowy [Szczepankiewicz, 2019].

⁶ W szczególności kierownictwo, personel księgowy i informatyczny. Dotyczy to zarówno celowych działań jednej osoby, jak i przypadku zmony osób.

⁷ Działania te znalazły odzwierciedlenie w przepisach prawa karnego i prawa o wykroczeniach. Patrz: wielokrotnie nowelizowana w tym zakresie Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny.

Wraz z rozwojem JSFP może zaistnieć konieczność zainwestowania w dodatkową infrastrukturę informatyczną albo rozważenia, czy korzystać z tzw. modelu przetwarzania w chmurze (*cloud computing*), które może wносить do JSFP dodatkowe zagrożenia [Szczepankiewicz, 2019]. Stąd ważne jest rozważenie w JSFP, czy warto korzystać z chmury ogólnie dostępnej oferowanej przez producenta danego systemu operacyjnego i ogólnodostępnych przeglądarek, czy podpisać umowę ze specjalistycznym centrum przetwarzania danych oferującym najlepiej zabezpieczoną chmurę dedykowaną danej jednostce.

Zatem w JSFP należy zwrócić szczególną uwagę na te elementy środowiska informatycznego rachunkowości i zagrożenia z nimi związane, które mogą wywoływać negatywne efekty dla prawidłowego działania oraz bezpieczeństwa zasobów SIR i bezpieczeństwa informacji, w tym publicznych baz danych. Należy przeciwdziałać ryzyku, stosując odpowiednie mechanizmy SKZ, aby nie doprowadzić do zagrożenia zasobów informatycznych, a w konsekwencji ich utraty. Przy opracowywaniu zasad i środków bezpieczeństwa zasobów informatycznych JSFP analizą należy objąć możliwie wszystkie ryzyka wewnętrzne, jak również ryzyka zewnętrzne.

2.3. Wymagania ustawy o rachunkowości wobec systemu informatycznego rachunkowości jednostki sektora finansów publicznych

W JSFP użytkownicy SIR oczekują od tych systemów ściśle określonych cech. Niewątpliwie użytkowane SIR w JSFP powinny posiadać takie cechy, które wpływają na [Szczepankiewicz, 2019]:

- zdolność SIR do wypełniania aktualnych wymogów zawartych w przepisach prawnych, w szczególności zapisach UoR i ustawy o finansach publicznych wraz z odpowiednimi w tym obszarze aktami wykonawczymi;
- zapewnienie najwyższego poziomu bezpieczeństwa zasobów informatycznych;
- przystosowanie do potrzeb informacyjnych użytkowników informacji;
- przystosowanie systemu do potrzeb użytkowników pod kątem łatwości jego obsługi.

Do najważniejszych cech SIR w JSFP należy przede wszystkim zaliczyć cztery cechy podstawowe [Szczepankiewicz, 2019]:

- zapewnienie zgodności prowadzenia rachunkowości w środowisku informatycznym z UoR, Krajowymi Standardami Rachunkowości (KSR) oraz innymi przepisami prawa obowiązującymi w JSFP;

- wiarygodność, rozumianą poprzez cechy wynikające z przepisów UoR, w tym takie jak: rzetelność, dokumentowanie zapisów księgowych prawidłowymi dowodami księgowymi, kompletność zapisów, terminowość, bezbłądność, przejrzystość, sprawdzalność, integralność danych, bezpieczeństwo ksiąg rachunkowych, kontrolowana dostępność do zbiorów danych, zrozumiałość podsystemów dla użytkowników oraz poprawność formalno-merytoryczna, pełna i aktualna dokumentacja ewidencyjna oraz pełna i zrozumiała dokumentacja użytkowa podsystemów;
- użyteczność, rozumianą jako zdolność systemu do terminowego i możliwie pełnego zaspokajania potrzeb informacyjnych kierownictwa i pozostałych użytkowników podsystemów;
- właściwości konstrukcji struktury systemu, które odnoszą się do wymagań funkcjonalno-eksploatacyjnych wobec SIR [Dziedziczak, 2000].

Rzetelność SIR w JSFP w myśl art. 24 ust. 2 UoR należy rozumieć jako odzwierciedlenie w komputerowych księgach rachunkowych stanu rzeczywistego. Zależy ona przede wszystkim od [Szczepankiewicz, 2014]:

- trafności ustalonych kryteriów klasyfikacji operacji gospodarczych (art. 10 ust. 1 pkt 3a UoR) oraz konsekwentnego przestrzegania tych kryteriów (art. 5 ust.1 UoR) [Kwasiborski, 1998; Kamela-Sowińska, 2006];
- dokładności pomiaru i wyceny operacji gospodarczych na podstawie rzetelnych dowodów księgowych (art. 22 ust. 1 UoR) – dotyczy to przede wszystkim prawidłowości procedur przetwarzania danych w poszczególnych podsystemach informatycznych rachunkowości;
- realizacji obowiązku inwentaryzacji składników aktywów i pasywów (art. 26 ust. 1-2 UoR) oraz rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych danego roku obrotowego, w którym zostały one ujawnione (art. 27 ust. 1-2 UoR) – dotyczy to m.in. prawidłowości wspomnianych wyżej procedur przetwarzania danych w podsystemach informatycznych rachunkowości.

Natomiast cechą kompletności według przepisów UoR rozumie się jako [Szczepankiewicz, 2014]:

- kompletność ujęcia w komputerowych księgach rachunkowych wszystkich operacji gospodarczych, które wystąpiły w danym miesiącu (art. 20 ust. 1 UoR);
- kompletność uzyskiwanych z systemu informatycznego ksiąg rachunkowych (art. 13 ust. 1 UoR) oraz prowadzenie wszystkich obligatoryjnych elementów ksiąg rachunkowych (art. 13 ust. 2-3 UoR);
- kompletność obligatoryjnych elementów w zapisach księgowych (art. 23 ust. 1-5 UoR);
- kompletność dokumentacji ewidencyjnej SIR (art. 10 ust. 1 pkt 3b i 3c UoR).

Dokumentowanie zapisów prawidłowymi dokumentami księgowymi w SIR w JSFP dotyczy [Szczepankiewicz, 2014]:

- dokumentowania operacji gospodarczych prawidłowo sporządzonymi dokumentami księgowymi (art. 20 ust. 2-5 oraz art. 21-22 UoR),
- prawidłowego i terminowego wprowadzenia do ksiąg wszystkich operacji podlegających obowiązkowi księgowego ujęcia.

Terminowość w JSFP w rozumieniu przepisów UoR dotyczy [Szczepankiewicz, 2014]:

- dat, na które otwiera się komputerowe księgi rachunkowe (art. 12 ust. 1 pkt 1-5 UoR);
- terminu otwarcia komputerowych ksiąg rachunkowych (art. 12 ust. 1 UoR);
- okresów, za jakie powinny być uzyskiwane poszczególne rodzaje komputerowych ksiąg rachunkowych (art. 13 ust. 6, art. 18 ust. 1 i 2, art. 19 ust. 1 UoR);
- dat granicznych, do których powinien nastąpić wydruk lub przeniesienie na trwałe nośniki poszczególnych rodzajów ksiąg rachunkowych (art. 24 ust. 5 pkt 2 UoR);
- uzyskiwania z ksiąg rachunkowych informacji w terminach umożliwiających sporządzenie sprawozdań, deklaracji podatkowych, prowadzenie rozrachunków (art. 24 ust. 5 pkt 1 UoR);
- dat, na które zamyka się księgi rachunkowe (art. 12 ust. 2 pkt 1-7 UoR);
- terminu zamknięcia komputerowych ksiąg rachunkowych (art. 12 UoR), w tym zapisu dotyczącego terminu ostatecznego zamknięcia i otwarcia ksiąg przez każdą jednostkę kontynuującą działalność (art. 12 ust. 4 UoR).

SIR w JSFP jest bezbłędny w myśl art. 24 ust. 3 UoR, jeśli można stwierdzić, że [Szczepankiewicz, 2014]:

- do komputerowych ksiąg rachunkowych wprowadzono poprawnie wszystkie operacje gospodarcze, które dokonano w danym miesiącu (także art. 14 ust. 1 UoR);
- zapewniono kontrolę ciągłości zapisów księgowych (także art. 13 ust. 5 UoR);
- zapewniono bezbłądność działania wszystkich procedur obliczeniowych w SIR, respektujących m.in. zasady: podwójnego zapisu (art. 15 ust. 4 pkt 1 UoR), ciągłości bilansowej (art. 5 ust. 1 UoR), dokumentowania zapisów księgowych (art. 20 ust. 2-5 UoR), powtarzanie zapisu (art. 16 ust. 1 UoR) i poprawiania błędów księgowych (art. 25 UoR);
- jest tak zaprojektowany, by uprawniony użytkownik lub osoba kontrolująca mogły w danym czasie, w łatwy sposób, uzyskać rzetelne informacje o bieżącym stanie majątkowym i finansowym (przejrzystość) i wynikach działalności JSFP (sprawdzalność) [Ciesielczyk, Watras, 1995].

Cechę przejrzystości zapisów w SIR w JSFP według przepisów UoR może zapewnić [Szczepankiewicz, 2014]:

- analityczne ujęcie operacji księgowych (art. 16-17 UoR);
- chronologiczne i systematyczne ujęcie zapisów księgowych (art. 14-15 UoR);
- dokonywanie storna błędnego zapisu z wystawieniem dokumentu korygującego (art. 25 UoR);
- wyróżnianie zapisów dokonywanych automatycznie w SIR wynikających z dowodów księgowych pośrednio jak polecenia księgowania [Winiarska, 2001], w tym: przeniesienie zbiorczych zapisów z podsystemów rachunkowości do systemu finansowo-księgowego i operacji wprowadzonych automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności i komputerowych nośników danych [Dudek, 2002a];
- pełna i aktualna dokumentacja SIR zawierająca szczegółowy opis organizacji rachunkowości prowadzonej za pomocą komputera.

Sprawdzalność SIR w JSFP w myśl przepisów UoR wiąże się z: uporządkowaniem zapisów księgowych w kolejności chronologicznej i w porządku systematycznym; zachowaniem ciągłości bilansowej; umożliwieniem dostępu do ksiąg (zbiorów danych) i wglądu do treści zapisów; zapewnieniem bezpieczeństwa danych, jeśli [Szczepankiewicz, 2014]:

- możliwe jest stwierdzenie poprawności zapisów dokonanych w komputerowych księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych oraz wynikających z nich sald przez zapewnienie tzw. śladu rewizyjnego (art. 24 ust. 4 pkt 1 UoR);
- możliwa jest kontrola, za pomocą odpowiednich wydruków, kompletności i aktualności zbiorów danych stałych i parametrów przetwarzania danych (art. 24 ust. 4 pkt 3 UoR);
- możliwe jest uzyskiwanie w dowolnym czasie i za dowolny okres jasnych i zrozumiałych informacji o treści zapisów dokonanych w komputerowych księgach rachunkowych (art. 24 ust. 4 pkt 4 UoR);
- możliwe jest stwierdzenie poprawności działania stosowanych procedur obliczeniowych i zachowania ciągłości stosowanych metod (np. umarzania środków trwałych, wyceny składników majątkowych) i zasad (np. automatycznego zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych), stosowanie różnych procedur kontrolnych do sprawdzania kompletności, rzetelności i poprawności wprowadzanych danych;
- możliwe jest udowodnienie odpowiedzialności za zapisy księgowe dokonane w SIR i za wskazanie sposobu dekretacji (art. 14 ust. 4, art. 20 ust. 5 pkt 2, art. 21 ust. 6 UoR).

Bezpieczeństwo zasobów informatycznych rachunkowości w JSFP jest związane z odpowiednim przechowywaniem w należyтым porządku dokumentów księgowych i ksiąg rachunkowych, prowadzeniem aktualnego wykazu zbiorów tworzących księgi rachunkowe, przechowywaniem danych na nośnikach informatycznych z podaniem ich zawartości, identyfikatorów, rodzaju nośnika i terminów aktualizacji. Z tym wiąże się także wydrukowanie lub przeniesienie na inny trwały nośnik wszystkich ksiąg rachunkowych w terminach określonych w przepisach UoR oraz zabezpieczenie SIR przed nieuprawnioną zmianą. Przepisy UoR w zakresie ochrony danych i SIR dotyczą [Szczepankiewicz, 2014]:

- wymagań ochrony danych (art. 10, 13, 23, 24, 71 i 72 UoR);
- trwałości zapisu danych w SIR (art. 72 ust. 2 UoR);
- warunków przechowywania ksiąg rachunkowych w formie zbiorów na nośnikach komputerowych (art. 72 UoR).

Ponadto art. 71 ust. 2 UoR wymaga stosowania zabezpieczeń fizycznych i organizacyjnych w JSFP.

Zrozumiałość funkcji SIR dla użytkowników JSFP to cecha, którą należy postrzegać w taki sposób, że funkcje SIR i sposób przetwarzania w systemie powinny być zrozumiałe dla użytkowników systemu, audytora wewnętrznego, biegłego rewidenta i kontrolerów zewnętrznych. Zrozumiałość dotyczy w szczególności: języka i waluty używanych w księgach, nazw rodzajów ksiąg, treści zapisów księgowych i zrozumiałej dokumentacji systemu i wynika z art. 9, art. 10 ust. 1 pkt 3, art. 13, art. 23 UoR [Szczepankiewicz, 2014].

Ponadto art. 10 UoR określa wymagania wobec dokumentacji ewidencyjnej systemu, a także obowiązku jej sporządzenia i zatwierdzenia w formie pisemnej oraz aktualizacji przez kierownika JSFP. Obligatoryjne elementy dokumentacji sporządza się w języku polskim. Dokumentacja ma być wyczerpująca, przejrzysta, kompletna i aktualna – należy wprowadzać wszelkie zmiany przy wprowadzaniu kolejnych wersji systemu (art. 10 ust. 2 UoR). Dokumentację zatwierdza kierownik JSFP również wtedy, gdy obowiązki z zakresu rachunkowości powierzył innej osobie, za jej zgodą (art. 4 ust. 5 UoR).

Podsumowując analizę podstawowych wymogów wobec SIR zawartych w przepisach UoR, można stwierdzić, że cecha wiarygodności SIR w JSFP jest zdeterminowana prawidłowością prowadzenia rachunkowości na każdym etapie przetwarzania danych w systemie i ma ściśle odniesienia w konkretnych przepisach UoR [Szczepankiewicz, 2014].

Niewątpliwie dla użytkowników systemów informatycznych w JSFP ważne są także cechy właściwej konstrukcji SIR, wśród których są te, które spełniają wymagania funkcjonalno-eksploatacyjne. Nie zostały one jednoznacznie wymienione w przepisach UoR ani w innych przepisach czy standardach. Jednak

cechy te w istotny sposób stanowią o jakości, użyteczności i wiarygodności SIR. Są to takie cechy, jak [Szczebankiewicz, 2019]:

- modularność systemu, która oznacza, że SIR składa się z wielu modułów współpracujących ze sobą;
- elastyczność systemu, czyli możliwość jego rozbudowywania w przyszłości;
- integracja elementów systemu poprzez wykorzystanie wspólnej bazy danych;
- zapewnienie poufności danych w systemie;
- sprawność systemu rozumiana jako: efektywność, racjonalność, skuteczność, wydajność, korzystność, niezawodność, naprawialność, automatyzacja czynności;
- łatwość obsługi przez użytkownika systemu rozumiana również jako przyjazność wobec użytkownika.

Należy podkreślić, że w obecnej epoce zagrożeń cyberatakami na pierwsze miejsce wysuwają się przepisy rozdziału 8 UoR, które zobowiązują wszystkie JSFP do zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych, a w szczególności skutecznej ochrony zapisów księgowych i dokumentacji przed:

- ich nieuprawnioną i niekontrolowaną modyfikacją lub uszkodzeniem,
- wprowadzeniem, usunięciem lub ich zniszczeniem,
- nieupoważnionym rozpowszechnianiem.

Z uwagi na to, że wykorzystanie SIR w JSFP wiąże się z dużą liczbą różnego typu wewnętrznych i zewnętrznych zagrożeń, zapewnienie bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości w praktyce JSFP powinno się wiązać z ustaleniem określonych warunków eksploatacji SIR. Warunki te w praktyce JSFP muszą sprostać co najmniej wymogom, które są stawiane JSFP przez przepisy UoR i standardom kontroli zarządczej w tym obszarze.

2.4. Procedury kontroli dotyczące systemu informatycznego rachunkowości w systemie kontroli zarządczej jednostki sektora finansów publicznych

Kontrola zarządcza w JSFP pełni najważniejszą funkcję w wykrywaniu i bieżącym eliminowaniu różnych błędów i nieprawidłowości, w tym niezamierzonych błędów ludzkich i uchybień wynikających z niedbalstwa, jak również błędów i nieprawidłowości o charakterze technicznym czy losowym⁸ dotyczą-

⁸ Najczęstsze błędy dotyczą elektronicznego przetwarzania danych po wprowadzeniu nowej wersji systemu informatycznego do użytkowania lub konfiguracji zabezpieczeń, sprzętu czy sieci komputerowej, jak również niedostępności po wymianie oprogramowania systemowego oraz wielu innych przyczyn.

cym m.in. różnych elementów środowiska informatycznego w JSFP, a także ewentualnych działań patologicznych o charakterze nadużyć i oszustw [Kamela-Sowińska, 2006]. W myśl przepisów UoFP kontrola zarządcza w JSFP to ogół działań podejmowanych, aby zapewnić realizację celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny, rzetelny i terminowy.

Kontrola zarządcza w JSFP powinna stanowić układ elementów o określonej strukturze, a poszczególne jego części składowe powinny się wzajemnie uzupełniać, tworząc logiczną całość zapewniającą skuteczny, efektywny i adekwatny do potrzeb system kontroli zarządczej (SKZ) w JSFP. System ten w JSFP w sensie przedmiotowym można zdefiniować jako zestaw dokumentacji, procedur postępowania, ustalonej praktyki w zakresie opracowywania i prowadzenia czynności kontrolnych [Szczepankiewicz, 2019].

Z punktu widzenia powiązania tego systemu z poszczególnymi składnikami JSFP oraz jej funkcjami należy stwierdzić, że SKZ jest ściśle powiązany z systemem rachunkowości. System kontroli zarządczej w JSFP, poprzez określone zasady i procedury przyjęte przez kierownictwo, ma za zadanie wspierać efektywne prowadzenie działalności JSFP, a zatem i prawidłowe prowadzenie rachunkowości. SKZ w JSFP powinien zapewniać w szczególności [Karmańska, 2009; Ciechan-Kujawa, 2014; Szczepankiewicz, 2019]:

- zgodność działania JSFP z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi, w tym: z procedurami, instrukcjami, limitami, planami;
- wiarygodną sprawozdawczość zewnętrzną i wewnętrzną, w tym raportów bieżących;
- efektywne wykorzystanie oraz ochronę posiadanych zasobów;
- bieżące reagowanie na różne nieprawidłowości, w tym: błędy, uchybienia wynikające z niedbalstwa, nadużycia czy oszustwa.

Standardy kontroli zarządczej w JSFP⁹ [Szczepankiewicz, 2010], podobnie jak wcześniej obowiązujące w sektorze finansów publicznych standardy kontroli finansowej [Szczepankiewicz, 2009], zostały podzielone na pięć grup: środowisko wewnętrzne, cele i zarządzanie ryzykiem, mechanizmy kontroli, informacja i komunikacja oraz monitorowanie i ocena. Dla każdego z tych obszarów wyszczególniono po kilka standardów szczegółowych [Szczepankiewicz i in., 2015, s. 24].

Z punktu widzenia niniejszego opracowania szczególną uwagę należy zwrócić na grupę standardów oznaczonych jako C. Mechanizmy kontroli. W grupie

⁹ Jak we wstępie tego rozdziału wspomniano, wcześniej do końca 2009 r. obowiązywały Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych [2006]. Od 1 stycznia 2010 r. obowiązują Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych [2009].

tej ustanowiono sześć standardów kontroli zarządczej (Standardy 10-15), które dotyczą [Szczepankiewicz, 2019]:

- mechanizmów kontroli o charakterze ogólnym,
- szczegółowych mechanizmów w zakresie operacji finansowych i gospodarczych,
- mechanizmów kontroli w obszarze funkcjonowania systemów informatycznych.

Należy stwierdzić, że jedynie Standard nr 15 stanowi o konieczności opracowania, wdrożenia, oceny i doskonalenia pisemnych zasad oraz procedur kontroli w środowisku informatycznym, które powinny funkcjonować w ramach SKZ w JSFP.

Należy podkreślić, że do standardów kontroli zarządczej dla JSFP Ministerstwo Finansów na swojej stronie internetowej ogłosiło „Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych”. Ministerstwo Finansów zaleca przeprowadzenie samooceny co najmniej raz w roku. Samoocenę powinny przeprowadzać zarówno osoby zarządzające, jak i pracownicy JSFP. Samoocena powinna być odrębnym procesem od bieżącej działalności monitorowania. Zgodnie z zaleceniami Ministerstwa Finansów proces samooceny powinien być udokumentowany. Samoocena kontroli zarządczej ma szczególnie istotne znaczenie dla tych JSFP, w których nie jest prowadzony audyt wewnętrzny. Dokumenty z samooceny stanowią istotne źródło informacji dla kierowników tych JSFP, które są zobowiązane do sporządzania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

W JSFP zarówno system rachunkowości, jak i SKZ musi obejmować zespół czynności wykonywanych przez kierownictwo i pracowników w postaci procedur kontrolnych opartych na określonych przepisami prawa i wewnętrznych regulacjach, dzięki którym staje się możliwe zebranie, sklasyfikowanie, przetworzenie, sprawdzenie i zinterpretowanie danych zgromadzonych w SIR.

Wszystkie procedury kontrolne rachunkowości (w tym procedury kontroli finansowo-księgowej) są ściśle ze sobą powiązane i zawierają się w elementach SKZ. Zatem bardzo istotne staje się zaprojektowanie prawidłowej struktury SKZ, która odzwierciedli oddzielenie funkcji ewidencji operacji gospodarczych od funkcji zarządzania majątkiem, umożliwi ich wzajemną kontrolę i sygnalizowanie nieprawidłowości w JSFP [Stępień, 2005; Grabowska-Kaczmarczyk, 2011].

Z powyższych względów zarówno system rachunkowości, jak i procedury kontroli w środowisku informatycznym w ramach SKZ powinny być oparte co najmniej na [Helin, 1993, 1997]:

- racjonalnej strukturze organizacyjnej JSFP z podziałem uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności;

- prawidłowych systemach (aplikacjach) przetwarzania danych finansowych JSFP;
- efektywnej kontroli przyjmowania i wydawania posiadanych zasobów JSFP;
- kontroli wszystkich czynności mających wpływ na zmiany majątkowe w JSFP.

Przy czym procedury kontroli zarządczej w SIR powinny zapewniać co najmniej:

- właściwe wykonanie operacji księgowych zgodnie z przepisami prawa, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości w JSFP oraz obowiązującym systemem upoważnień, uprawnień w SIR i zatwierdzeń;
- niezawodność i bezpieczne przetwarzanie danych księgowych w taki sposób, aby komputerowe księgi rachunkowe i sprawozdawczość JSFP były prawidłowe i rzetelne;
- ochronę zasobów informatycznych JSFP.

W JSFP o wdrożeniu i funkcjonowaniu SKZ, związanym z obszarem rachunkowości w środowisku informatycznym, będą świadczyły następujące działania i mechanizmy kontrolne [Szczepankiewicz, 2016, 2019]:

- przyjęte uchwały, zarządzenia, regulaminy, plany (np. plany zapewnienia ciągłości działania, plany awaryjne), polityki (np. polityka ochrony informacji), procedury i instrukcje;
- ustalone zastępstwa i upoważnienia;
- spisane zakresy czynności, uprawnień i obowiązków (lub karty stanowisk pracy);
- uprawnienia użytkowników w podsystemach informatycznych rachunkowości dostosowane do kompetencji;
- zastosowanie fizycznych, organizacyjno-administracyjnych środków ochrony zasobów, w tym programowych środków ochrony zasobów informatycznych;
- wyspecyfikowane wymagania prowadzenia czynności kontroli na stanowiskach pracy, w tym czynności samokontroli, oraz obowiązek kontroli poziomej w kontaktach pomiędzy stanowiskami pracy, komórkami organizacyjnymi;
- ograniczenia i zakazy wstępu do określonych pomieszczeń albo użytkownika określonych zasobów rzeczowych;
- obowiązek obecności dwóch i więcej osób przy określonych czynnościach (np. czynności inwentaryzacyjne) lub autoryzacji czynności przez drugą osobę;
- hierarchizacja struktury organizacyjnej i uprawnienia nadzoru (kontrola kierownicza);
- wprowadzone formalne ograniczenia uprawnień wewnętrznych i zewnętrznych (udzielania informacji, reprezentowania JSFP wobec osób trzecich, mediów itp.);

- inne ustalenia i sformalizowania wynikające ze specyfiki JSFP oraz szczególnych zasad rachunkowości, np. w zakładach budżetowych [Nowak, 1998; Kostrzewa, Kowalczyk, 2012], a w szczególności specyfiki systemów informatycznych stosowanych w tych podmiotach.

Do podstawowych dokumentów świadczących o funkcjonowaniu SKZ w obszarze SIR należą m.in.:

- polityka i procedury zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości w JSFP,
- plan awaryjny JSFP,
- plan zapewnienia ciągłości działania wszystkich systemów informatycznych JSFP,
- dokumentacja ewidencyjna SIR zgodnie z art. 10 UoR,
- procedury kontroli ogólnych w środowisku informatycznym rachunkowości,
- procedury kontroli aplikacyjnych dotyczące poszczególnych podsystemów w SIR.

W JSFP, opracowując SKZ, należy mieć na uwadze cele kontroli finansowo-księgowej, które mają być realizowane nie tylko w odniesieniu do systemu rachunkowości, ale i do elementów samego środowiska informatycznego rachunkowości oraz innych systemów informatycznych w jednostce [Idzikowska, Owczarek, 2008].

Zdaniem autorki kontrola zarządcza w środowisku informatycznym rachunkowości w JSFP powinna być realizowana na dwóch poziomach [Szczepankiewicz, 2019]:

- całej JSFP (tzw. kontrole ogólne), które dotyczą zapewnienia realizacji i egzekwowania zasad użytkowania wszystkich podsystemów rachunkowości w środowisku informatycznym;
- pojedynczego systemu użytkowego rachunkowości (tzw. kontrole aplikacyjne), np. systemu finansowo-księgowego, systemu kadrowo-płacowego itd.

Należy jednak pamiętać, że żaden nawet najlepiej zorganizowany SKZ nie jest doskonały i w stu procentach nie ochroni JSFP przed wszystkimi ryzykami i zjawiskami patologicznymi. SKZ może jedynie ograniczyć ryzyko i skutki zmaterializowania się ryzyka do określonego akceptowalnego poziomu, ale nie jest się w stanie całkowicie go wykluczyć, ponieważ po zastosowaniu nawet najlepszych aktualnie dostępnych metod i środków ochrony zawsze pozostaje ryzyko rezydualne [Szczepankiewicz, 2019].

Ponadto uzyskanie w JSFP możliwie najbardziej efektywnego i adekwatnego SKZ wymaga oprócz posiadania, oceny i doskonalenia mechanizmów kontrolnych, będących reakcją na zidentyfikowane ryzyko (Standardy 5-9), również innych elementów organizacyjnych, które utworzą ten system, czyli:

- właściwie kształtowanego środowiska funkcjonowania kontroli w JSFP (Standard 1-4),
- efektywnego systemu przepływu informacji i komunikacji w JSFP (Standard 16-18),
- sprawnie funkcjonującego systemu monitorowania realizacji kontroli zarządczej w JSFP (Standard 19-22).

Zatem należy mieć na uwadze, że SKZ w danej JSFP może być także nieefektywny z powodu niewłaściwie funkcjonujących wyżej wskazanych elementów organizacyjnych, do których odnoszą się w pewnym zakresie wszystkie Standardy SKZ.

Kierownik JSFP projektujący oraz wdrażający zasady i procedury kontroli zarządczej w środowisku informatycznym rachunkowości powinien także brać pod uwagę różne dodatkowe przepisy prawa i normy ISO dotyczące bezpieczeństwa zasobów informatycznych, które mogą mieć zastosowanie w danej JSFP. Uwzględnienie tych regulacji na etapie projektowania SKZ może mieć istotny wpływ na jakość tego systemu w JSFP. Wśród tych regulacji są zarówno te, które bezpośrednio, jak i te, które pośrednio są związane ze środowiskiem informatycznym rachunkowości.

Do przepisów prawa w tym obszarze należy zaliczyć przede wszystkim ustawy: o świadczeniu usług drogą elektroniczną; o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej; o ochronie osób i mienia; o ochronie danych osobowych; o ochronie baz danych; o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. W tym zakresie do wyżej wymienionych ustaw wydano wiele rozporządzeń ogłoszonych przez Prezesa Rady Ministrów, Radę Ministrów, Ministra Administracji i Cyfryzacji, Ministra Pracy i Polityki Społecznej, Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, Ministra Sprawiedliwości, Ministra Finansów w sprawie: podstawowych wymagań bezpieczeństwa systemów i sieci teleinformatycznych; określenia warunków technicznych i organizacyjnych dla kwalifikowanych podmiotów świadczących usługi certyfikacyjne; zasad potwierdzania, przedłużania ważności, unieważniania oraz wykorzystania profilu zaufanego elektronicznej platformy usług administracji publicznej; systemów teleinformatycznych stosowanych w jednostkach organizacyjnych pomocy społecznej; dokumentacji przetwarzania danych osobowych oraz warunków technicznych i organizacyjnych, jakim powinny odpowiadać urządzenia i systemy informatyczne służące do przetwarzania danych osobowych; sposobu technicznego przygotowania systemów i sieci służących do przekazywania informacji – do gromadzenia wykazów połączeń telefonicznych i innych przekazów informacji oraz sposobów zabezpieczania danych informatycznych; sporządzania pism w formie dokumentów elektronicznych, doręczania dokumentów elektronicz-

nych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych; Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych; określenia rodzajów deklaracji, które mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej; trybu dostępu i wzoru upoważnienia do dostępu do Krajowego Systemu Informatycznego (KSI) oraz wykorzystywania danych [szerzej: Szczepankiewicz, 2025].

Ponadto JSFP w celu zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych od wielu lat stosują się również do wielu krajowych norm ISO, z których najważniejszą jest obecnie: ISO/IEC 27001, PN-EN ISO/IEC 27001:2023-08. System zarządzania bezpieczeństwem informacji.

Podsumowując, można stwierdzić, że z punktu widzenia organizacji SKZ w środowisku informatycznym rachunkowości w JSFP istota i zakresy działania SKZ oraz SIR wskazują na konieczność wspólnego ich rozpatrywania jako wspomagających się systemów w realizacji celów informacyjnych i kontrolnych rachunkowości oraz przyjętych celów JSFP. Należy przy tym pamiętać, że audytorzy wewnętrzni w JSFP przeprowadzający ocenę wdrożonych zasad i procedur SKZ dotyczących środowiska informatycznego mają obowiązek brać pod uwagę wszystkie przepisy prawa i standardy, które mają zastosowanie w JSFP w tym obszarze, w szczególności te, które wymieniono powyżej.

Z punktu widzenia potrzeb samooceny kontroli zarządczej w środowisku informatycznym rachunkowości w dalszej treści rozdziału zostaną scharakteryzowane typowe środki ochrony zasobów informatycznych rachunkowości i inne mechanizmy ochrony, które są powszechnie wdrażane w praktyce JSFP. Należy przy tym zauważyć, że wiele dużych JSFP wypracowało własne rozwiązania w tym zakresie. W mniejszych JSFP bardzo często wykorzystuje się rozpowszechnione „dobre praktyki”, które wynikają z doświadczeń dużych JSFP oraz innych podmiotów z sektorów poza sektorem finansów publicznych.

2.5. Praktyczne aspekty zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości w jednostce sektora finansów publicznych

Zdaniem autorki przy projektowaniu procedur kontrolnych w SKZ kierownictwo JSFP powinno się kierować zasadą optymalizacji kosztów stosowania mechanizmów ochronnych. Przy czym jako mechanizmy ochronne należy rozumieć różnego typu wdrożone w JSFP fizyczne, techniczne i programowe środki

ochrony zasobów w środowisku informatycznym, a także polityki, instrukcje, procedury oraz czynności kontrolne itp. Optymalnym poziomem efektywności, skuteczności i adekwatności SKZ w rachunkowości JSFP będzie taki, który zapewni:

- wiarygodność sprawozdawczości finansowej i różnego typu wewnętrznych raportów finansowych JSFP;
- zgodność prowadzenia rachunkowości JSFP z przepisami prawa, w tym: stosowanie przepisów o ochronie zasobów informatycznych rachunkowości według przepisów UoR, ustawy o ochronie danych osobowych itp.;
- realizację celów strategicznych i operacyjnych JSFP, w tym: zapewnienie ciągłości działalności SIR i JSFP, terminowości dostarczania informacji i prowadzenia wszelkiego typu rozliczeń w systemie finansów publicznych itp.

Z tego względu, tworząc optymalną strukturę środków ochrony zasobów w środowisku informatycznym rachunkowości w JSFP, należy ustalić zakres [Szczepankiewicz, 2019]:

- sprzętowo-programowych środków ochrony zasobów informatycznych,
- fizycznych i technicznych środków ochrony zasobów informatycznych,
- organizacyjno-administracyjnych środków ochrony zasobów informatycznych.

Struktura zastosowanych środków ochrony zasobów informatycznych rachunkowości i innych mechanizmów ochronnych zależy od skomplikowania i charakteru działalności danej JSFP. Projektując strukturę mechanizmów ochronnych w JSFP, należy przyjąć założenie, że system zabezpieczeń powinien być skuteczny. Aby ten SKZ w środowisku informatycznym był skuteczny, powinien się charakteryzować kilkoma ważnymi cechami. Po pierwsze mechanizmy kontroli nie mogą być przypadkowe, a powinny stanowić odpowiedź na zidentyfikowane wewnętrzne i zewnętrzne czynniki ryzyka [Liderman, 2009]. Jednocześnie proces zarządzania ryzykiem zasobów informatycznych rachunkowości musi być spójny z podstawową strategią zarządzania bezpieczeństwem informacji JSFP. Powinien stanowić jej integralny element. Po drugie SKZ, obejmując wszystkie poziomy organizacyjne JSFP, powinien być kompleksowy, spójny i niesprzeczny. Brak zabezpieczeń na jednym z koniecznych poziomów organizacyjnych w JSFP powoduje luki w systemie zabezpieczeń¹⁰. Należy przy tym pamiętać, że o poziomie skuteczności całego systemu zabezpieczeń zawsze decyduje najsłabsze ogniwo tego systemu [szerzej: Szczepankiewicz, 2019].

¹⁰ Na przykład samo zainstalowanie programu antywirusowego nie gwarantuje jego oczekiwanej skuteczności, jeśli ktoś nie będzie odpowiedzialny za ustawienie parametrów systematycznej aktualizacji bazy wirusów i czuwanie nad terminem zakupu nowej licencji oprogramowania.

Przepisy w rozdziale 8 UoR (art. 71-72) wskazują, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych w środowisku informatycznym ochrona danych księgowych powinna polegać na:

- stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych;
- systematycznym tworzeniu rezerwowych kopii zbiorów danych zapisanych na informatycznych nośnikach danych;
- zapewnieniu ochrony programów komputerowych i danych SIR poprzez stosowanie odpowiednich rozwiązań programowych i organizacyjnych, które chronią te zasoby przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem;
- doborze stosownych środków ochrony zewnętrznej, czyli stosownych środków ochrony technicznej, fizycznej i organizacyjnej.

UoR umożliwia kierownikowi jednostki bardzo dużą dowolność w kształtowaniu systemu zabezpieczeń i doborze mechanizmów ochronnych. Zatem JSFP powinna wdrożyć mechanizmy ochronne dostosowane do jej specyficznych potrzeb organizacyjnych. Zastosowane podejście oraz konkretne działania w tym zakresie kierownictwo JSFP powinno określić w dokumencie opisującym politykę ochrony zasobów informatycznych rachunkowości i/lub politykę bezpieczeństwa informacji JSFP.

Podstawowym obowiązkiem kierownictwa JSFP wynikającym z rozdziału 8 UoR jest stosowanie odpornych na zagrożenia nośników danych. Kierownik JSFP jest zobowiązany podjąć decyzję o [Dudek, 2002a; Szczepankiewicz, 2019]:

- użyciu odpowiednich komputerowych nośników danych, które zapewnią trwałość elektronicznego zapisu danych finansowych i ksiąg rachunkowych;
- zapewnieniu takich nośników, które umożliwią odtworzenie ksiąg rachunkowych w formie wydruków w każdym wymaganym czasie;
- wdrożeniu odpowiednich procedur zapewniających ochronę zapisów księgowych zgromadzonych na nośnikach.

Warunkiem koniecznym jest zapewnienie trwałości zapisu tych danych przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych (art. 71 ust. 2 UoR). Jeśli w JSFP w odniesieniu do ksiąg rachunkowych nie zostaną wypełnione powyższe warunki, należy się zastosować do wymogów art. 72 ust. 2 UoR i wydrukować księgi w terminach przewidzianych w art. 13 ust. 6 UoR, czyli nie później niż na koniec roku obrotowego.

Należy mieć na uwadze, że niektóre dokumenty księgowo w JSFP przechowuje się znacznie dłużej niż 5 lat (art. 74 UoR). Ponadto istnieją JSFP, które na podstawie przepisów szczególnych przechowują dokumentację księgową np. 10, 15 czy 50 lat¹¹. Dlatego należy mieć na uwadze aspekt szybkiego postępu

¹¹ Na przykład dotyczy to dokumentów archiwizowanych dla celów emerytalnych pracowników.

technologicznego w tym zakresie. Wiąże się to również z zapewnieniem w JSFP odpowiednich warunków odczytania danych z nośników po upływie określonego dłuższego okresu przechowywania tych danych. Kierownictwo JSFP musi zapewnić, aby JSFP, która przechowuje dane księgowo na nośnikach danych, posiadała zarówno sprzęt komputerowy z odpowiednim czytnikiem nośników, jak i oprogramowanie, które zapewni odczytanie zgromadzonych danych na tych nośnikach wraz z upływem czasu. Zatem dla dokumentów księgowych wymagających dłuższego okresu przechowywania powinna być wprowadzona procedura okresowego (np. nie rzadziej niż co 5 lat) przekopiowywania danych na nowe nośniki danych [szerzej: Szczepankiewicz, 2019]. Przy czym w żadnej nowelizacji UoR nie określono, jaki komputerowy nośnik może być uznany za trwały, wytrzymały czy niezawodny. Właściwy dobór nośników zależy od wielu czynników, przede wszystkim od ważności gromadzonych danych i wymaganego przepisami UoR lub innych przepisów szczegółowych czasu ich przechowywania. Jest także uzależniony od poziomu stosowanej w JSFP techniki informatycznej, postępu technicznego i technologicznego w informatyce oraz posiadanych środków finansowych.

Obecnie w praktyce JSFP stosuje się kilka popularnych, alternatywnych sposobów archiwizowania i ochrony zbiorów danych księgowych. W zależności od wielkości i specyfiki działalności JSFP dane archiwizuje i przechowuje się:

- 1) w siedzibie JSFP,
- 2) w specjalistycznych Centrach Danych, oferujących m.in. przechowywanie danych w chmurze dedykowanej dla danej JSFP,
- 3) lub stosuje się oba powyższe rozwiązania jednocześnie.

Jeśli dane archiwizuje się w JSFP, to stosuje się najczęściej równolegle dwa poniższe sposoby ich zabezpieczenia:

- prowadzi się równolegle kopiowanie zbiorów danych na dodatkowy serwer, który jest odpowiednio zabezpieczony w sposób programowy i fizyczny (m.in. ekranowany przed wpływem pól magnetycznych i podsłuchem elektronicznym);
- do kopiowania danych stosuje się dodatkowe przenośne dyski twarde i/lub dyski magnetoptyczne, które po wykonaniu kopii danych zabezpiecza się systemem haseł, które przechowuje się zazwyczaj w chronionych pomieszczeniach JSFP lub poza jej siedzibą (np. w oddziale JSFP, skrytce bankowej itp.).

Wyżej wskazano, że przepisy UoR zobowiązują kierowników JSFP do systematycznego tworzenia bieżących rezerwowych kopii zbiorów danych na informatycznych nośnikach danych. Aby uniknąć utraty danych księgowych (np. w przypadku awarii dysku twardego komputera, na którym jest zainstalowany

podsystem rachunkowości), w JSFP powinien być ustalony obowiązek systematycznego, jak najczęstszego, tworzenia rezerwowych kopii zbiorów danych. Należy przy tym wyznaczyć odpowiednio przystosowane i zabezpieczone pomieszczenie lub miejsce (np. sejf, inny budynek) do przechowywania sporządzonych kopii danych.

Należy pamiętać, że w przypadku uszkodzenia dysku komputera dane z niektórych jego fragmentów mogą być niedostępne. Dlatego wykonywanie rezerwowych kopii zbiorów danych powinno polegać na umieszczeniu danych na innym nośniku danych niż dysk komputerowy, na którym jest zainstalowany SIR. Taki problem dotyczy zasadniczo mniejszych JSFP, ponieważ w dużych JSFP tworzenie rezerwowych kopii danych odbywa się najczęściej na dwóch własnych serwerach, rzadziej korzystają one bowiem z profesjonalnych usług wspomnianych wyżej Centrów Danych.

Z obserwacji autorki dotyczącej praktyki JSFP wynika również, że w dużych JSFP problem bezpieczeństwa danych i systemów jest znacznie lepiej rozwiązywany niż w małych i średnich jednostkach, zarówno od strony technologicznej, jak i administracyjno-organizacyjnej. Duże JSFP korzystają z najnowszych rozwiązań informatycznych. Sieciowe systemy operacyjne mogą zostać wyposażone w najnowsze wersje programów służących bezpieczeństwu danych, programów i sprzętu komputerowego. Ponadto specjalistyczny nadzór nad bezpieczeństwem i poprawnością wszystkich procesów sprawuje wysokiej klasy specjalista – administrator systemu lub oficer bezpieczeństwa. Natomiast w małych i średnich JSFP, a w szczególności w tych, w których występuje jednostanowiskowy system finansowo-księgowy lub kilka programów rachunkowości obsługiwanych na kilku stanowiskach (niepracujących w sieci), brakuje często zarówno procedur, jak i nadzoru nad bezpieczeństwem danych [szerzej: Szczepankiewicz, 2019].

W przypadku małych JSFP, które prowadzą rachunkowość na pojedynczych stanowiskach komputerowych (np. w zakładzie komunalnym), należy się zastanowić nad kilkoma kwestiami. Przede wszystkim: czy tworzenie bieżących kopii zbiorów danych rachunkowości (w celu zabezpieczenia się przed wystąpieniem awarii sprzętu komputerowego czy oprogramowania i utratą danych, powstaniem błędów w strukturze zapisywanych danych albo utratą danych z przyczyn losowych, np. z powodu kradzieży sprzętu komputerowego) musi być wykonywane na nośnikach zapewniających trwałość zapisu?

Kolejnym istotnym zagadnieniem jest stosowanie przez JSFP odpowiednich rozwiązań programowych służących ochronie programów i danych SIR wynikających z art. 71 ust. 2 UoR. Mechanizmy ochrony programowej mogą być zawarte w systemie operacyjnym, systemie zarządzania siecią, systemie zarządzania bazą danych i samym SIR, czyli:

- identyfikacja użytkownika przy logowaniu (unikalny identyfikator, tzw. login) oraz uwierzytelnienie użytkownika poprzez podanie przez niego skomplikowanego hasła;
- upoważnienie użytkownika do określonych programów, zasobów i/lub funkcji danego podsystemu;
- szyfrowanie przesyłanych danych.

Przy czym użytkownicy SIR powinni być przeszkoleni w zakresie zasad zmniejszających ryzyko złamania haseł. Po uwierzytelnieniu użytkownika SIR powinien uprawnianić użytkownika tylko do określonego, przypisanego jemu, rodzaju zasobu i wykonywania określonych czynności (np. tylko przeglądanie, przeglądanie i edycja, sporządzanie wydruków). Do tego celu system wykorzystuje macierz uprawnień.

Natomiast szyfrowanie danych, czyli przekształcanie danych w taki sposób, aby nie mogły być odczytane przez nieupoważnione osoby, ma szczególne znaczenie w przypadku funkcjonowania systemu w sieci komputerowej i przesyłania danych z wykorzystaniem Internetu.

Kolejnym ważnym elementem SKZ w JSFP jest ustalenie zasad funkcjonowania administrowania hasłami i uprawnieniami użytkowników (zabezpieczenia organizacyjno-administracyjne), a w szczególności:

- wydzielenie funkcji administratora systemu/baz danych;
- funkcja administratora powinna być niezależna od innych funkcji zespołu księgowości;
- zasady zarządzania uprawnieniami użytkowników, tj. częstotliwość zmiany haseł, prowadzenie rejestru użytkowników i ich uprawnień, kontrola działań użytkowników w systemie, kontrola dziennika systemowego itp.

Kolejnym bardzo istotnym elementem SKZ dla prawidłowego wprowadzania i przetwarzania danych w SIR w JSFP jest zaprogramowanie automatycznych procedur kontrolnych. Niestety w praktyce SIR, w zależności od ceny i klasy systemu, mają bardzo różny poziom i liczbę zaprogramowanych procedur kontrolnych wspomagających czynności użytkownika w systemie [szerzej: Szczepankiewicz, 2012]. Klasyczne automatyczne kontrole w SIR odnoszą się do prostej oceny zgodności wpisywanych informacji z określonym formatem wypełnianego pola, np. [Dudek, 2002a]:

- system sygnalizuje wpisanie danych tekstowych w polu numerycznym lub odwrotnie,
- wpisanie kwoty większej lub mniejszej od określonej w programie,
- pominięcie niektórych pól, które powinny być wypełnione – np. sygnalizuje brak daty operacji czy dokumentu, danych o kontrahencie itp.,
- kontrola wpisanego numeru konta – system sprawdza, czy wpisany numer konta (przy danym dekreście operacji) występuje w zakładowym planie kont.

Do rozwiązań organizacyjno-administracyjnych służących zabezpieczeniu zasobów SIR w JSFP zalicza się również wszelkie rozwiązania służące właściwej organizacji eksploatacji systemu. Powinny one polegać m.in. na:

- wyraźnym rozdzieleniu obowiązków i kompetencji między użytkowników SIR;
- kontroli działań użytkowników systemu, m.in. zobowiązanie do przestrzegania tajemnicy służbowej, szkolenie pracowników, zasady postępowania przy zwalnianiu pracownika (zdanie wszelkich własności JSFP, zmiana haseł, uprawnień i zezwoleń);
- zabezpieczeniu biblioteki dokumentacji, SIR i zbiorów danych;
- rozdzieleniu funkcji informatycznych i rozwojowych od funkcji operacyjnych w SIR oraz organizacji służb księgowych i kontroli zarządczej;
- zabezpieczeniu danych przed pozyskaniem przez osoby z firm współpracujących;
- ustaleniu trybu wdrażania nowych wersji poszczególnych podsystemów;
- tworzeniu planów działań w trybie awaryjnym oraz odzyskiwaniu danych po awarii.

Podstawowym elementem systemu zabezpieczeń na poziomie organizacyjno-administracyjnym w JSFP jest odpowiednie rozdzielenie obowiązków i kompetencji między użytkowników systemu. Z organizacyjnego punktu widzenia należy zróżnicować prawa dostępu do SIR dla poszczególnych użytkowników. Odbywa się to poprzez nadanie uprawnień użytkownikom, stosownie do przydzielonego zakresu czynności w dziale księgowości. Wówczas uniemożliwi się osobie, która wprowadza dane do komputera, przypadkowe zaksięgowanie niesprawdzonego dokumentu bądź zmianę w planie kont czy kartotekach pomocniczych itp. Przy czym każdy z użytkowników w JSFP powinien mieć przydzieloną odpowiednią liczbę uprawnień w podsystemach, aby mógł wykonywać powierzone obowiązki.

Z organizacyjnego punktu widzenia właściwe byłoby, aby w JSFP tylko uprawniona osoba (np. administrator systemu) zajmowała się przydzielaniem, zmianą lub blokowaniem uprawnień użytkowników w SIR. Osoba zarządzająca uprawnieniami powinna prowadzić rejestr użytkowników poszczególnych podsystemów. Zdaniem autorki rejestr użytkowników podsystemów powinien ujmować wieloletnią historię dostępu wszystkich użytkowników do kolejnych zmodyfikowanych wersji oprogramowania eksploatowanego w JSFP.

Ważnym elementem systemu zabezpieczeń organizacyjnych w JSFP jest odpowiednie oddzielenie funkcji informatycznych i rozwojowych od funkcji operacyjnych, ale należy mieć na uwadze, że w mniejszych JSFP nie jest możliwe rozdzielenie wszystkich funkcji. Trzeba jednak zapewnić, aby rozdzielono przynajmniej funkcje:

- projektowania i programowania od obsługi komputera i przygotowania danych,
- obsługi podsystemów SIR od ich modyfikacji (dokonywania zmian w SIR),
- obsługi podsystemów SIR od zarządzania biblioteką nośników danych,
- przydziału uprawnień na dostęp do zasobów od obsługi podsystemów SIR.

W JSFP powinny być opracowane procedury postępowania przy zwalnianiu lub przenoszeniu pracownika na inne stanowisko. Instrukcje powinny obejmować m.in. klauzule dotyczące osób, które miały dostęp do poufnych informacji oraz zdawania wszelkich własności JSFP: identyfikatorów, kluczy i urządzeń elektronicznego dostępu, zmianę hasła, uprawnień i zezwoleń.

Osoba odpowiedzialna za bezpieczeństwo zasobów SIR w JSFP powinna zobowiązać pisemnie użytkowników do [Szczepankiewicz, 2024]:

- zapoznania się i przestrzegania zasad zawartych w instrukcjach obsługi sprzętu i podręcznikach użytkownika SIR;
- ochrony danych i sprzętu komputerowego przed nieautoryzowanym dostępem, w szczególności do okresowej zmiany hasła dostępu;
- przestrzegania zakazu instalacji oprogramowania nielicencjonowanego i oprogramowania nieprzeznaczonego do celów służbowych oraz dokonywania jakichkolwiek zmian w zainstalowanych programach;
- kontrolowania załączników poczty e-mailowej oraz wszelkich stosowanych nośników danych w celu ustalenia ewentualnej obecności wirusów;
- uszkodzania dysków i innych nośników danych przeznaczonych do likwidacji w sposób uniemożliwiający odczytanie zawartych na nich danych.

Już ponad dwie dekady temu K. Mitnick i W. Simon [2002], najsłynniejsi hakerzy na świecie, zwracali uwagę, że czynnik ludzki stanowi „piętę achillesową” systemów bezpieczeństwa. Uważali, że bezpieczeństwo danych informatycznych nie jest problemem technologicznym, tylko problemem związanym z mentalnością ludzi i zarządzaniem. Dlatego ważnym elementem jest program uświadamiania zagrożeń, którego głównym celem jest komunikowanie pracownikom o ogromnej wadze zaleceń bezpieczeństwa i szkodach, jakie może spowodować postępowanie z nimi niezgodne. Pracownicy muszą wiedzieć, że kierownictwo JSFP jest w pełni zaangażowane w program zapewnienia bezpieczeństwa zasobów informatycznych. Dlatego tak ważne są systematyczne szkolenia dla pracowników, aby wiadomości były stale odświeżane i aktualizowane.

Kolejne zagadnienie bezpieczeństwa zasobów informatycznych rachunkowości w JSFP to zabezpieczenie biblioteki dokumentacji, programów i zbiorów danych, które reguluje również treść artykułów 71 i 72 UoR. Ochronie podlegają takie zasoby informatyczne rachunkowości, jak: księgi rachunkowe, dowody księgowość, dokumenty inwentaryzacyjne i sprawozdania finansowe oraz dokumentacja opisująca zasady rachunkowości, w tym wykaz ksiąg rachunkowych

i dokumentacja informatycznego systemu przetwarzania danych. Dokumentację tę, a także zbiory danych księgowych, niezależnie od postaci, w jakiej występują (wydruk czy dane na nośnikach komputerowych), należy przechowywać w należyty sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem. W JSFP rejestr biblioteczny, prowadzony przez bibliotekarza nośników danych i dokumentacji, powinien opisywać przyjęcie i wydanie z biblioteki określonego zbioru danych, programu lub dokumentacji osobom upoważnionym.

Należy pamiętać, że ważnymi elementami nadzoru w JSFP nad dostępem do zasobów informatycznych są automatycznie tworzone dzienniki pracy sprzętu komputerowego. Dziennik taki zawiera wszelkie informacje dotyczące użytkowników korzystających ze sprzętu, w tym czas pracy każdego użytkownika korzystającego z komputera, łącznie z jego identyfikatorem oraz z adnotacją o uruchamianych programach i realizowanych funkcjach.

Istotnym problemem jest także to, czy JSFP posiada procedury ochrony przed pozyskaniem danych informatycznych przez osoby z firm współpracujących, np. serwisu komputerowego czy serwisu oprogramowania.

Kolejnym ważnym problemem zapewnienia bezpieczeństwa zasobów SIR w JSFP jest dobór stosownych środków ochrony fizycznej i technicznej. Zapobieganie awariom jest znacznie prostsze i tańsze niż usuwanie ich skutków. Dlatego w JSFP powinien być opracowany i doskonalony system organizacyjny fizycznej i technicznej ochrony sprzętu komputerowego, który powinien obejmować:

- urządzenia zapewniające ciągłość zasilania energią elektryczną;
- zabezpieczenie antywirusowe, automatycznie aktualizowane;
- kontrolę (skanowanie) obszarów dysku komputera;
- sprzętowe środki techniczne zabezpieczające fizycznie dostęp do komputerów, w tym laptopów służbowych;
- wydzielenie i zabezpieczenie techniczne pomieszczeń,
- środki ochrony przeciwpożarowej,
- urządzenia klimatyzacyjne,
- fizyczną kontrolę dostępu do pomieszczeń szczególnie ważnych, np. serwerowni, archiwum nośników elektronicznych itp.

Należy pamiętać, że sprzęt komputerowy jest narażony na skutki zmian napięcia w sieci elektrycznej, w szczególności w obliczu zagrożenia cyberatakami na sieć energetyczną. W związku z tym sprzęt komputerowy w JSFP powinien być zasilany przez urządzenia zabezpieczające przed impulsowym wzrostem napięcia i nagłym wyłączeniem zasilania. Zasilacz awaryjny (UPS) pozwala podtrzymać zasilanie przez pewien czas, w którym można dokonać zapisu da-

nych i zamknąć system. Natomiast listwy ochronne jedynie eliminują zakłócenia napięcia występujące w sieci elektrycznej.

Najczęściej stosowanymi środkami ochrony fizycznej i technicznej w JSFP są zabezpieczenia polegające na właściwej konstrukcji budynku, sali, instalacji klimatyzacyjnej i elektrycznej, środków ochrony przeciwpożarowej, fizycznej kontroli dostępu do pomieszczeń, w których znajdują się komputery, i pomieszczeń szczególnie ważnych, takich jak serwerownia. Powszechnie stosowane środki ochrony przeciwpożarowej w JSFP to dla przykładu czujniki dymu, instalacje gaśnicze, wykorzystanie w konstrukcji budynku materiałów niepalnych, sprawna instalacja odgromowa, ogniotrwałe pojemniki do przechowywania nośników danych. Urządzenia klimatyzacyjne zapewniają stały poziom temperatury, wilgotności i czystości powietrza.

Ochrona techniczno-organizacyjna sprzętu komputerowego, wraz z danymi, w JSFP powinna polegać na umieszczeniu ich w pomieszczeniach o kontrolowanym dostępie. Dotyczy to nie tylko serwera sieciowego, ale także komputerów rozmieszczonych w poszczególnych komórkach organizacyjnych JSFP. Powinno się wydzielić, zabezpieczyć i nadzorować technicznie następujące pomieszczenia: ośrodka obliczeniowego, serwerowni, sali komputerowej, biblioteki nośników danych, biblioteki dokumentacji systemów, pomieszczenia dystrybucji danych, pomieszczenia z urządzeniami zasilającymi i klimatyzacyjnymi. Niedopuszczalne jest pozostawianie otwartego pomieszczenia lub pozostawienie w nim osób trzecich w chwili, gdy w pomieszczeniu nie przebywa żaden z użytkowników SIR.

JSFP eksploatująca SIR powinna posiadać udokumentowaną, aktualną licencję stanowiskową dla każdego podsystemu SIR. Należy również okresowo przeprowadzać inwentaryzację zainstalowanego oprogramowania i zweryfikować jego legalność. Kierownictwo lub dział informatyki (jeżeli taki istnieje) powinny sprawować pełną kontrolę nad zasobami informatycznymi w JSFP. Powinny być wdrożone jasne polityki ograniczające używanie własnego i nielicencjonowanego oprogramowania. Pracowników JSFP należy zapoznać z zasadami używania oprogramowania i wymagać, aby podpisali oświadczenie o znajomości i przestrzeganiu ustalonych w tym zakresie procedur.

W JSFP należy wyznaczyć osobę odpowiedzialną za zakup programów, ich instalację oraz nadzór nad zasobami informatycznymi. Instalowanie kolejnych wersji SIR powinno się odbywać pod kontrolą formalnych procedur: przeprowadzania testów przedwdrożeniowych i przekazania oprogramowania do właściwego miejsca użytkowania. JSFP powinna przechowywać licencje na wszystkie zainstalowane podsystemy. W trakcie inwentaryzacji powinien zostać sporządzony spis wszystkich programów zainstalowanych na serwerach, komputerach

osobistych i notebookach. Zinventaryzowane zasoby w JSFP należy okresowo sprawdzać pod względem zgodności z wymaganiami umów licencyjnych dotyczących SIR.

Wcześniej wymieniono obligatoryjne elementy dokumentacji ewidencyjnej SIR. W myśl zapisów art. 10 UoR dokumentacja ta w JSFP powinna spełniać określone wymogi formalne, a mianowicie powinna być [Dudek, 2002b; Szczepankiewicz, 2019]:

- sporządzona w formie pisemnej i w języku polskim, należy przy tym zwrócić uwagę, iż przepisy UoR nie zawierają postanowień zezwalających na posiadanie i przechowywanie dokumentacji wyłącznie na nośnikach czytelnych dla komputera (art. 71, ust. 1 oraz art. 73 ust. 3 UoR);
- aktualna, wyczerpująca, przejrzysta i kompletna – te wymagania oznaczają konieczność uwzględniania w dokumentacji wszelkich zmian przy wprowadzaniu kolejnych wersji podsystemów rachunkowości (art. 10 ust. 2 UoR);
- sporządzona w kilku egzemplarzach, przy czym przynajmniej jeden z nich jest przechowywany w całości pod ochroną, jako egzemplarz wzorcowy, a pozostałe egzemplarze mogą być rozdzielane użytkownikom;
- przechowywana w sposób należyty, chroniona przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem przez okres ważności i dodatkowo przez pięć lat po tym okresie.

Przepisy UoR stanowią, że JSFP obligatoryjnie jest zobowiązana do sporządzenia wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na nośnikach czytelnych dla komputera. Dokument stanowiący wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych w JSFP powinien zawierać dwa istotne opisy:

- opis struktury programu,
- opis wzajemnych powiązań i funkcje zbiorów danych w organizacji całości procesów przetwarzania.

W myśl przepisów UoR JSFP jest również zobowiązana posiadać dokument zawierający wykaz programów rachunkowości informatycznej stosowanych w JSFP wraz z określeniem ich wersji i daty rozpoczęcia eksploatacji. Nie ma obowiązku zatwierdzania osobno do używania każdej zmienionej wersji programu.

Zdaniem autorki rozdziału dokumentem zupełnie pominiętym w przepisach UoR, który powinien się znaleźć w zestawie dokumentacji ewidencyjnej SIR, jest raport z przeprowadzonego testowania na etapie wdrożenia do eksploatacji zarówno SIR lub jego podsystemu, jak i kolejnych jego wersji. Z praktycznego punktu widzenia dla celów ewidencji zmian wersji poszczególnych podsystemów rachunkowości w JSFP wskazane byłoby posiadanie niezbędnych informacji o każdym z podsystemów, np. w postaci szczegółowych kartotek.

Kolejnym elementem dokumentacji w JSFP jest opis przeznaczenia każdego programu i sposobu jego działania. Standardowy zestaw dokumentacji, dostarczanej przez producentów wraz z oprogramowaniem w ramach dokumentacji eksploatacyjnej, powinien zawierać wszelkie konieczne dane w tym zakresie. Dokumentacja eksploatacyjna SIR powinna określać, co i kto robi w każdym momencie procesu przetwarzania danych, zarówno podczas bieżącej obsługi podsystemów, jak i w sytuacjach awaryjnych. Dokumentacja powinna być jasna, wyczerpująca i umożliwiać stosowanie SIR bez współudziału informatyków. Celem dokumentacji eksploatacyjnej powinno być dostarczenie użytkownikowi podstawowych informacji umożliwiających sprawne i efektywne stosowanie SIR w JSFP. Zbiór wszystkich zasad i instrukcji eksploatacyjnych powinien jednoznacznie objaśniać użytkownikom potencjalne problemy w trakcie eksploatacji SIR oraz umożliwić wprowadzanie wymaganych poprawek. Dokumentacja ta powinna służyć zarówno użytkownikom, audytorom wewnętrznym, jak i audytorom zewnętrznym oraz organom kontrolującym JSFP w zakresie funkcjonowania SIR w JSFP.

Przepisy UoR wymagają, aby dokumenty w JSFP opisujące przeznaczenie każdego podsystemu rachunkowości, sposób działania oraz wykorzystanie podczas przetwarzania danych zawierały wyczerpujący opis procedur, funkcji, algorytmów i parametrów przetwarzania danych, reguł kontroli danych, a także sposobów uzyskiwania danych w postaci wydruków. Zakres informacji, których ujawnienia wymaga art. 10, ust. 3b i 3e UoR, w większości przypadków zawierają instrukcje obsługi dla użytkowników SIR.

Obligatoryjnym dokumentem w JSFP jest także opis organizacyjnych i programowych rozwiązań zapewnienia właściwego stosowania i ochrony systemów, danych i sprzętu komputerowego. JSFP, aby zrealizować postanowienia UoR w tym zakresie, powinna przygotować instrukcję ochrony danych i systemu ich przetwarzania oraz ochrony sprzętu informatycznego. W dokumencie powinny się znaleźć zapisy o systematycznym tworzeniu kopii rezerwowych danych i ksiąg rachunkowych. Opis przyjętych do stosowania sposobów ochrony zasobów informatycznych rachunkowości w JSFP powinien jasno przedstawić użytkownikom i osobom kontrolującym system zabezpieczeń na poziomie programowym, sprzętowym, fizycznym, technicznym i administracyjno-organizacyjnym, o których była mowa powyżej.

Większe JSFP opracowują dokument zawierający politykę bezpieczeństwa informacji lub politykę zasobów informatycznych. Można w tym zakresie wykorzystać normy ISO. Dokument polityki w JSFP powinien zostać zatwierdzony przez kierownictwo, opublikowany i udostępniony w odpowiedni sposób wszystkim pracownikom. Powinien on deklarować zaangażowanie kierownictwa i wy-

znaczać podejście JSFP do zarządzania bezpieczeństwem informacji. Polityką powinien się zajmować wyznaczony pracownik, który jest odpowiedzialny za jej stosowanie i dokonywanie regularnego przeglądu.

Niezależnie od wielkości JSFP należy przewidzieć możliwość wystąpienia sytuacji awaryjnej (awaria sprzętu, oprogramowania lub zdarzenia losowe), a także opracować politykę utrzymania ciągłości działania systemów lub plan ciągłości działania (*Business Continuity Plan*) oraz szczegółowe plany postępowania w sytuacjach awaryjnych, w tym [Szczepankiewicz, 2019]:

- plan postępowania pracowników w przypadkach awarii, wypadkach losowych i stanach zagrożenia;
- plan określający tryb przetwarzania danych w trybie awaryjnym w stanie zagrożenia lub po wypadku losowym – plan obejmujący procedury przetwarzania alternatywnego, stosowanego przejściowo do usunięcia przyczyn lub skutków, po wypadku losowym lub w stanie zagrożenia;
- plan działań niezbędnych po awarii dla powrotu do stanu normalnego przetwarzania – plan powinien zawierać m.in. procedury odtworzenia zbiorów danych lub programów z kopii rezerwowych.

Istnienie wyżej wymienionych planów stanowi jeden z warunków zapewnienia ciągłości funkcjonowania SIR w JSFP. Dlatego należy sprawdzić, czy plany:

- zostały opracowane i zaktualizowane wraz z rozwojem technologii,
- zawierają wyczerpujące procedury działania,
- zostały przetestowane (co powinno znaleźć odzwierciedlenie w protokołach ich testowania),
- są rozpowszechnione w JSFP,
- czy przeszkolono wyznaczone osoby.

Podsumowując, należy stwierdzić, że posiadana dokumentacja ewidencyjna i eksploatacyjna SIR w JSFP powinna spełniać wymogi określone w przepisach UoR, a ponadto być aktualna, kompletna, precyzyjna i zrozumiała dla osób, które z niej korzystają. Jednak o właściwym kształtowaniu SKZ w JSFP stanowi wiele innych dokumentów, które odnoszą się do różnych komponentów tego systemu w środowisku informatycznym rachunkowości.

2.6. Podsumowanie

Od ponad trzech dekad można zaobserwować szybki rozwój polskiego rynku rozwiązań informatycznych dla rachunkowości. Równolegle w różnych sektorach i jednostkach identyfikowano coraz większą liczbę nowych ryzyk zagrażających zasobom informatycznym. To spowodowało, że problemy bezpieczeń-

stwa danych, ksiąg rachunkowych oraz SIR stały się ważnym przedmiotem regulacji w UoR. Przepisy UoR wraz ze standardami kontroli zarządczej wychodzą naprzeciw potrzebom JSFP, umożliwiając obecnie bardzo dużą dowolność w kształtowaniu procedur oraz mechanizmów zabezpieczeń zasobów informacyjnych rachunkowości i korzystając z najnowszych zdobyczy informatyki.

Niewątpliwie cechy środowiska informatycznego oraz podatność na różnego typu zagrożenia wiążą się ściśle z jakością poszczególnych elementów SIR, a także charakterem organizacji, zarówno systemu rachunkowości, jak i SKZ w JSFP. Zatem zapewnienie w JSFP optymalnego środowiska informatycznego powinno mieć na celu zachowanie poprawności i ciągłości działania SIR oraz bezpieczeństwa jego zasobów.

Wszystkie wyżej omówione czynniki i okoliczności uzasadniają potrzebę bardzo dokładnej analizy potrzeb JSFP w odniesieniu do oczekiwań wobec roli i zadań SKZ w środowisku informatycznym rachunkowości. Przy opracowywaniu zasad i środków bezpieczeństwa zasobów informacyjnych analizą należy objąć zarówno ryzyka wewnętrzne, jak i ryzyka zewnętrzne. Niestety zagrożenia te stają się coraz trudniejsze do przewidzenia, wykrycia, a ich skutki mogą być bardzo kosztowne i trudne do usunięcia.

W JSFP należy zwrócić szczególną uwagę na te elementy środowiska informatycznego rachunkowości i zagrożenia z nimi związane, które mogą wywoływać negatywne efekty dla prawidłowego działania oraz bezpieczeństwa zasobów SIR, a także bezpieczeństwa informacji, w tym publicznych baz danych. Niezależnie od przyjętego modelu zarządzania zasobami informatycznymi kierownictwo JSFP musi uświadomić sobie oraz przeanalizować różne rodzaje wewnętrznych i zewnętrznych zagrożeń w środowisku informatycznym i nie może ich lekceważyć. Powinno przeciwdziałać ryzyku, stosując adekwatne i skuteczne mechanizmy SKZ, aby nie doprowadzić do zagrożenia zasobów informacyjnych, a w konsekwencji ich utraty. W JSFP w każdym przypadku proces zarządzania ryzykiem zasobów informacyjnych rachunkowości musi być spójny z podstawową strategią zarządzania bezpieczeństwem informacji i powinien stanowić jej element.

W JSFP ryzyko ma szczególnie znaczenie w przypadku ochrony informacji w środowisku informatycznym. Można bowiem zastosować w JSFP najnowsze i najdroższe dostępne środki ochrony zasobów informatycznych na poziomie organizacyjno-administracyjnym, technicznym, fizycznym, sprzętowym, programowym, ale i tak nie wykluczy się w stu procentach sytuacji zaistnienia jednocześnie kilku zdarzeń, które mogą spowodować zniszczenie tych zasobów. Nie można również wykluczyć niedbalstwa ze strony pracowników. Zazwyczaj to człowiek stanowi najsłabsze ogniwo systemu ochrony zasobów informatycz-

nych. Należy również pamiętać, że szczególnie groźne jest ryzyko zmywy na różnych poziomach organizacyjnych, zarówno na poziomie kierownika JSFP, jak i niższych szczeblach kierowniczych lub stanowiskach operacyjnych. W praktyce zdarzają się również przypadki zmywy członka kierownictwa z kontrahentem, w tym z kluczowym dostawcą usług i robót, np. z przetargów publicznych.

Pozytywnie należy ocenić fakt, że w ostatnich latach większe znaczenie podczas audytu wewnętrznego zyskała ocena SKZ i SIR. Audyt wewnętrzny coraz częściej obejmuje ocenę ryzyka informatycznego, a także ocenę poprawności oprogramowania, jego funkcjonalnych mechanizmów kontrolnych i algorytmów przetwarzania danych oraz związaną z tym dokumentację. Ponadto audytowana jest dokumentacja ewidencyjna SIR, opis systemu ochrony zasobów informatycznych rachunkowości oraz zastosowane zabezpieczenia fizyczno-techniczne, organizacyjno-administracyjne i programowe. Ocenie podlega praktyczne przestrzeganie najważniejszych zasad, m.in.: systematycznego tworzenia rezerwowych kopii danych, konfiguracji haseł, a także sposób przydzielania uprawnień dostępu do zasobów oraz zasady sprawowania nadzoru nad służbami informatycznymi i użytkownikami SIR. Audytor ocenia również techniczne bezpieczeństwo sprzętu komputerowego oraz posiadanie procedur postępowania w sytuacjach awaryjnych.

Rozdział 3

AKTUALNE PROBLEMY RAPORTOWANIA FINANSOWEGO W SEKTORZE FINANSÓW PUBLICZNYCH NA PRZYKŁADZIE SAMODZIELNYCH PUBLICZNYCH ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ

3.1. Regulacje prawne sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych

Sprawozdania finansowe podmiotów gospodarczych stanowią końcowy efekt procesów odzwierciedlonych w systemie rachunkowości. Zawierają one istotne informacje, ważne dla odbiorców sprawozdań finansowych zainteresowanych działalnością podmiotów sprawozdawczych. Ze względu na dużą wiarygodność i rzetelność informacji płynących z systemów rachunkowości cieszą się zaufaniem i są podstawą procesów decyzyjnych na różnych poziomach zarządzania. Gospodarowanie środkami publicznymi wymaga odpowiedzialności i racjonalności, stąd sprawozdania finansowe podmiotów sektora finansów publicznych powinny się cechować wysoką jakością, szczegółowością i wysokimi walorami informacyjnymi.

Podstawą prawną funkcjonowania samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej jest Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (UoDzL), a wcześniej Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Ustawa o działalności leczniczej określa:

- a) zasady wykonywania działalności leczniczej,
- b) zasady funkcjonowania podmiotów wykonujących działalność leczniczą niebędących przedsiębiorcami,
- c) zasady prowadzenia rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą,
- d) normy czasu pracy pracowników podmiotów leczniczych,

e) zasady sprawowania nadzoru nad wykonywaniem działalności leczniczej oraz podmiotami wykonującymi działalność leczniczą [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 1].

Podmioty lecznicze mogą prowadzić swoją działalność w różnych formach organizacyjno-prawnych. UoDzL wymienia następujące formy ich funkcjonowania:

- przedsiębiorcy, we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- jednostki budżetowe,
- instytuty badawcze,
- fundacje i stowarzyszenia,
- posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń,
- osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania,
- jednostki wojskowe.

Lekarze, pielęgniarki, fizjoterapeuci i diagnosty laboratoryjni mogą wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej w formie jednoosobowej działalności gospodarczej lub spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 4, 5]. Wspólną cechą ich działalności jest realizacja zadań z zakresu działalności leczniczej.

Podmioty działalności leczniczej w formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (spzoz) funkcjonują w polskim systemie opieki zdrowotnej od ponad dwudziestu pięciu lat. Powstawały jako podmioty samodzielne i samofinansujące najczęściej z przekształcenia jednostek budżetowych. Organami tworzącymi były jednostki samorządu terytorialnego, Skarb Państwa lub uczelnie medyczne. Od początku ich funkcjonowania prowadziły rachunkowość na podstawie ustawy o rachunkowości. Nie sformułowano dla nich przepisów szczegółowych. Działalność lecznicza jest realizowana jako stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne (szpitalne) lub ambulatoryjne świadczenia zdrowotne. W rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą figuruje 1097 podmiotów w formie spzoz, w tym 418 szpitali realizujących stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne (według stanu na 12.02.2025 r.). Podmiotów leczniczych w formie jednostek budżetowych zarejestrowano 368.

Na równi z ustawą o rachunkowości podmioty lecznicze uwzględniają przy konstrukcji zakładowych systemów rachunkowości przepisy Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Określa ona m.in.:

- 1) zakres i zasady działania oraz organizację jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,

- 2) zasady funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w zakresie gospodarki finansowej,
- 3) zasady i tryb kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem,
- 4) szczególne zasady rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujące w sektorze finansów publicznych,
- 5) zasady gospodarowania środkami publicznymi pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz z innych źródeł zagranicznych,
- 6) zasady kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych [Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 1].

Zasady funkcjonowania, w tym niektóre obszary rachunkowości spzoz, reguluje ustawa o działalności leczniczej. Na system rachunkowości mają szczególnie istotny wpływ jej przepisy w takich obszarach, jak:

- a) rodzaje funduszy spzoz i ich zmiany,
- b) zasady gospodarowania mieniem zakładu,
- c) rozliczenie przeszacowania aktywów trwałych,
- d) księgowość rozliczenia pokrycia ujemnego wyniku finansowego przez organ tworzący,
- e) wycena nieruchomości na potrzeby przekształcenia spzoz w spółkę kapitałową,
- f) sukcesja stosunków prawnych po połączeniu zakładów.

Zarówno spzoz, jak i jednostki budżetowe należą do sektora finansów publicznych. Wynikają z tego określone cechy funkcjonowania podmiotów w istotny sposób wpływające na politykę rachunkowości.

3.2. Polityka rachunkowości jako podstawa sprawozdawczości finansowej

Rachunkowość podmiotów gospodarczych można rozpatrywać jako spójny system, w którym daje się wyodrębnić gromadzenie danych i ich rejestrację, przetwarzanie danych oraz prezentację efektów tego przetwarzania w postaci sprawozdań i różnego rodzaju zestawień.

Choć różnie definiuje się rachunkowość, to w charakterystykach przewijają się następujące jej cechy:

- ogranicza się do opisywania faktów i zdarzeń dotyczących podmiotu gospodarującego,
- przedmiotem zainteresowania rachunkowości jest kapitał zaangażowany w działalność podmiotu gospodarującego,

- rejestracja faktów i zdarzeń dotyczących kapitału podmiotu gospodarującego jest udokumentowana i kompletna,
- opisuje fakty i zdarzenia dotyczące wykorzystania kapitałów w podmiocie gospodarującym natury finansowej (pieniężnej) lub też i takie, które ostatecznie – po przeprowadzeniu różnych procedur obliczeniowych – są wyrażone w pieniądzu [Gmytrasiewicz, 2008, s. 9, 10].

Rachunkowość w podmiotach leczniczych cechuje szczególna dbałość o odzwierciedlenie procesów gospodarowania ograniczonymi zasobami publicznych środków gospodarczych systemu opieki zdrowotnej. Podmioty działalności leczniczej, zarówno w formie szpitali, jak i jednostki budżetowej, opracowują zakładową politykę rachunkowości z uwzględnieniem specyfiki prowadzonej działalności. Za opracowanie i aktualizację polityki rachunkowości odpowiada kierownik jednostki. Prawo bilansowe – ustawa o rachunkowości, ustawa o finansach publicznych i inne akty prawne regulują zasady rachunkowości podmiotów leczniczych, formułując je w sposób jednoznaczny lub podając pewne rozwiązania do oceny i wyboru przez podmiot, ale są też i takie obszary rachunkowości, których przepisy nie omawiają. Różnorodność rozwiązań prawnych skłania podmioty lecznicze do ustalenia indywidualnych zasad rachunkowości, jak najkorzystniejszych dla kreowania obrazu jednostki w rachunkowości i sprawozdawczości.

Polityka rachunkowości jest definiowana jako: „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych” [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 3 ust. 1 pkt 11]. Ustalając politykę rachunkowości, konieczne jest wyodrębnienie wszystkich zdarzeń, które mają istotny wpływ na ocenę sytuacji finansowej i majątkowej, a także wyniku finansowego i realizacji obowiązków sprawozdawczych. Raz przyjęte zasady rachunkowości należy stosować konsekwentnie w kolejnych okresach sprawozdawczych (zasada ciągłości). W uzasadnionych przypadkach jest możliwa zmiana zasad na inne, ze skutkiem od początku roku. Decyzja o zmianie zasad rachunkowości może być podjęta w dowolnym momencie. Zmiana zasad, ze względu na konieczność zapewnienia porównywalności danych, wymaga określenia w informacji dodatkowej podmiotu wpływu tych zmian na sprawozdanie finansowe. W sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, należy także podać:

- a) przyczyny tych zmian,
- b) określenie ich wpływu na wynik finansowy,
- c) dane zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego w stosunku do roku poprzedzającego.

W zakres uregulowań zakładowych zasad rachunkowości wchodzi:

- 1) dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości,

- 2) instrukcje lub regulaminy dotyczące istotnych dla systemu rachunkowości obszarów, takich jak gospodarka kasowa, gospodarka magazynowa, ewidencja i rozliczanie kosztów, inwentaryzacja,
- 3) instrukcja sporządzania i obiegu dowodów księgowych,
- 4) inne opracowania w zależności od specyfiki działalności i potrzeb informacyjnych.

Dokumentacja składa się z kilku części i reguluje takie zagadnienia, jak:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowy plan kont, ustalający wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wykaz ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z użyciem komputera – wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opis systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z użyciem komputera – opis systemu informatycznego zawierający wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,
- 4) system służący ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 10].

Podmioty lecznicze, zarówno szpital, jak i jednostki budżetowe, za rok obrotowy przyjmują rok kalendarzowy. Uzasadnia to fakt korzystania ze środków publicznych, z kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia (NFZ) oraz wymogi sprawozdawczości budżetowej. Podobny argument przemawia za okresem sprawozdawczym, czyli miesiącem. Zarówno rok obrotowy, jak i okres sprawozdawczy znajdują potwierdzenie w statucie, na podstawie którego funkcjonuje podmiot leczniczy oraz dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości.

Od 2014 r. do polskich przepisów prawa bilansowego wprowadzono implementację przepisów Unii Europejskiej o uproszczeniach rachunkowości i sprawozdawczości podmiotów gospodarczych. Ze względu jednak na wyłączenie

w art. 3 jednostek sektora finansów publicznych z zakresu jednostek mikro, uproszczenia rachunkowości i sprawozdawczości nie mogły być stosowane przez podmioty lecznicze (spzoz, jednostki budżetowe). Kolejne implementacje Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG również nie dotyczyły jednostek sektora finansów publicznych. Podmioty lecznicze mogły więc stosować uproszczenia rachunkowości i sprawozdawczości, jeśli przepisy ustawy o rachunkowości lub inne nie wyłączały takich uproszczeń ze względu na przynależność do sektora publicznego. W tabeli 3.1 przytoczono wybrane przykłady wyceny aktywów i pasywów spzoz zawarte w ustawie o rachunkowości.

Tabela 3.1. Wybrane zasady wyceny aktywów i pasywów spzoz na dzień bilansowy

Pozycja sprawozdawcza	Wycena
AKTYWA	
1. Środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne	według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości
2. Środki trwale w budowie	w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości
3. Inwestycje krótkoterminowe	według ceny (wartości) rynkowej albo według ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, albo według skorygowanej ceny nabycia – jeżeli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności, a krótkoterminowe inwestycje, dla których nie istnieje aktywny rynek, w inny sposób określonej wartości godziwej
4. Rzeczowe składniki aktywów obrotowych	według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy
5. Należności i udzielone pożyczki	w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem ostrożności
PASYWA	
6. Fundusze własne	w wartości nominalnej
7. Zobowiązania	w kwocie wymagającej zapłaty, zobowiązania finansowe mogą być wyceniane według skorygowanej ceny nabycia, a jeżeli jednostka przeznacza je do sprzedaży w okresie do 3 miesięcy, to według wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej
8. Rezerwy	w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości

Źródło: Ustawa o rachunkowości [1994, art. 28].

Dopiero nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2016 r. umożliwiła podmiotom sektora publicznego na kwalifikację umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych [Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości, 2016, art. 1]. Główną przesłanką uproszczeń w rachunkowości spzoz jest więc istotność.

3.3. Funkcje rachunkowości i sprawozdawczości szpоз

Nadrzędnym zadaniem rachunkowości szpоз jest dostarczenie rzetelnych i wiarygodnych informacji ekonomicznych umożliwiających nie tylko ocenę kondycji ekonomiczno-finansowej podmiotu, lecz również dostarczenie danych do podejmowania decyzji zarządczych. Jako podstawową funkcję rachunkowości wskazuje się więc jej funkcję informacyjną. Teoretycy rachunkowości często ją eksponują, wskazując jej miejsce wśród innych funkcji w sposób następujący:

- a) informacyjna, analityczna, rozliczeniowa, statystyczna [Skrzywan, 1973, s. 246],
- b) kontrolna, informacyjna, statystyczna, analityczna [Peche, 1988, s. 55],
- c) informacyjna, analityczna, kontrolna [Jarugowa, Skowroński, 1975, s. 25],
- d) ewidencyjna, kontrolna, sprawozdawcza, analityczno-interpretacyjna [Messner, Klimas, 1986, s. 12],
- e) informacyjna, rozliczeniowa, ewidencyjna, planistyczna, dowodowa, optymalizacyjna, kontrolna, motywacyjna, statystyczna, analityczna [Sawicki, 1994, s. 120].

Funkcja sprawozdawcza rachunkowości przejawia się w sporządzaniu zestawień i sprawozdań finansowych, budżetowych i innych dostosowanych do potrzeb odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych podmiotów leczniczych. Funkcja dowodowa rachunkowości jest związana z wykorzystaniem dowodów księgowych, zapisów ewidencji i sprawozdań jako dowodu w ewentualnych procesach sądowych i postępowaniach podatkowych. Funkcja optymalizacyjna wyraża się w stworzeniu przez system rachunkowości podstaw do dokonywania wyborów decyzyjnych i kształtowania celów oraz strategii działania podmiotów leczniczych. Funkcja kontrolna polega na wykorzystaniu danych rachunkowości do ochrony majątku przed nadużyciami, ochrony wierzycieli, oceny rzeczywistej sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu. Funkcja analityczna rachunkowości polega na wykorzystaniu danych liczbowych zawartych w sprawozdaniach do bieżącej oceny działalności podmiotów oraz wyprowadzaniu wniosków ułatwiających podejmowanie optymalnych decyzji zarządczych.

Podkreślenia wymaga fakt, że realizacja poszczególnych funkcji jest ukierunkowana na odbiorców sprawozdań finansowych i innych interesariuszy. Analizując nadrzędność określonych funkcji sprawozdawczości szpоз, na plan pierwszy wysuwają się oczekiwania informacyjne podmiotów tworzących oraz innych decydentów systemu opieki zdrowotnej na różnych poziomach zarządzania. W okresie ostatnich dwudziestu pięciu lat funkcjonowania szpоз sprawozdania finansowe były często podstawą informacyjną restrukturyzacji i przekształceń podmiotów leczniczych, w tym prywatyzacji. Złożona i trudna sytuacja finansowa podmiotów leczniczych jest powodem tego, że działania naprawcze w sektorze opieki zdrowotnej mają wręcz ustawiczny charakter.

Rachunkowość, pełniąc funkcję kontrolną, dostarcza informacji m.in. na temat gospodarowania środkami finansowymi podmiotów leczniczych, które to środki zalicza się do środków publicznych. Te dwa obszary – rachunkowość i odpowiedzialność za racjonalne gospodarowanie ograniczonymi środkami publicznymi podmiotów – są ze sobą ściśle związane. W jednostkach sektora finansów publicznych należy więc odpowiedzialność za rachunkowość rozpatrywać z punktu widzenia przepisów nie tylko ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych, ale także Ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz innych aktów prawnych.

Odpowiedzialność za rachunkowość jednostki gospodarczej ponosi kierownik jednostki. Ponosi on odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu. Oznacza to, że nawet jeśli odpowiedzialność za rachunkowość, w sposób pisemny i za zgodą, zostanie przeniesiona na głównego księgowego, to i tak kierownik jednostki jest odpowiedzialny za rachunkowość, choćby z tytułu nadzoru. Niezbywalną odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki za inwentaryzację w formie spisu z natury. Zapewnia także, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Odpowiedzialność kierownika jednostki jest także definiowana w ustawie o działalności leczniczej. Kierownik ponosi odpowiedzialność za zarządzanie podmiotem leczniczym i sporządza plan finansowy, który jest podstawą gospodarki finansowej. W jego gestii jest także ustalenie regulaminu organizacyjnego [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 2 ust. 2 pkt 1, 23, 46, 48, 53]. Wspiera go w tych działaniach rada społeczna, która jest organem doradczym. Do zadań rady społecznej należy m.in. przedstawianie kierownikowi wniosków i opinii w takich obszarach, jak:

- a) plan finansowy, w tym plan inwestycyjny,
- b) roczne sprawozdanie z realizacji planu finansowego, w tym planu inwestycyjnego,
- c) kredyty bankowe lub dotacje,
- d) podział zysku,
- e) zbycie aktywów trwałych oraz zakup lub przyjęcie darowizny nowej aparatury i sprzętu medycznego,
- f) regulamin organizacyjny [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 48].

Kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki oraz za zapewnienie funkcjonowania

adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Karą za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest upomnienie, nagana, kary pieniężne, zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi. Ustawa o rachunkowości, mówiąc o obowiązkach w zakresie rachunkowości osób innych niż kierownik jednostki, używa określenia „osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych”. Zakres odpowiedzialności jest ustalony w formie pisemnej i za zgodą głównego księgowego. Główny księgowy, obok kierownika podmiotu, podpisuje sprawozdanie finansowe. Może odmówić podpisania sprawozdania finansowego, jednak odmowa podpisu wymaga dołączenia do sprawozdania finansowego pisemnego uzasadnienia.

3.4. Struktura sprawozdania finansowego spzoz

Ustawa o rachunkowości określa następujące zasady sporządzania sprawozdań finansowych:

- a) dzień, na który sporządza się sprawozdanie finansowe,
- b) elementy sprawozdania finansowego,
- c) zakres informacyjny poszczególnych jego elementów,
- d) uproszczenia lub rozszerzenie zakresu informacyjnego,
- e) dane porównawcze,
- f) wymogi formalne sprawozdania (podpisy pod sprawozdaniem, termin sporządzenia, zatwierdzenia i publikacji),
- g) zasady badania i publikowania sprawozdania finansowego,
- h) ujmowanie w sprawozdawczości zdarzeń gospodarczych występujących po dniu bilansowym, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe.

Ustawa o rachunkowości, od początku implementacji regulacji Unii Europejskiej, wyłączała z uproszczeń rachunkowości i sprawozdawczości jednostki sektora finansów publicznych. Wskazuje to na duże znaczenie informacji płynących z tych sprawozdań dla prawidłowej oceny kondycji finansowej tych podmiotów, zasobów systemu opieki zdrowotnej oraz dyscypliny finansów publicznych.

Podmioty, które nie mogą stosować uproszczeń dla jednostek mikro, małych i średnich, sporządzają sprawozdania finansowe w strukturze zgodnej z załącznikiem nr 1 do UoR. Jak stanowi art. 45 tej ustawy, w skład pełnego sprawozdania finansowego wchodzi:

- 1) bilans,
- 2) rachunek zysków i strat,
- 3) informacja dodatkowa obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

W przypadku spoz, podlegającego obowiązkowemu, ustawowemu badaniu rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdanie to obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.

W bilansie spoz są wykazywane aktywa i pasywa według stanu na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy. Uwzględniając specyfikę działalności podmiotów leczniczych, na szczególną uwagę odbiorców sprawozdań finansowych zasługują w aktywach rzeczowe aktywa trwałe, a w pasywach fundusz własny oraz zobowiązania i rezerwy. Pozycje te stanowią największy udział w strukturze sumy bilansowej oraz mają bardzo istotne znaczenie dla budowania siły rozwojowej i strategii rozwoju jednostek. Rzeczowe aktywa trwałe, w tym środki trwałe, stanowią bazę materialną świadczonych usług zdrowotnych. Oprócz budynków i budowli, które najczęściej zostały podmiotom przekazane przez organy tworzące i są odzwierciedlone w funduszu założycielskim, pozostałe składniki aktywów trwałych były nabyte przez spoz ze środków własnych, wygosparowanych przez podmiot lub finansowane ze środków zewnętrznych. O nowoczesnym wyposażeniu w sprzęt medyczny i inny, wykorzystywany w realizacji usług medycznych, świadczą bilansowe pozycje „Urządzenia techniczne i maszyny” oraz „Inne środki trwałe”. Dla kompletności odzwierciedlenia zasobności w urządzenia medyczne należy także poddać analizie wartość środków trwałych umarzanych jednorazowo, odnoszonych w koszty działalności ze względu na niską ich wartość (ustaloną w polityce bilansowej oraz dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości) oraz obcych środków trwałych użytkowanych na podstawie zawartych umów leasingu i innych. Wartość takich składników majątkowych można rozpoznać z informacji dodatkowej. Dysponowanie mieniem odbywa się za zgodą i na zasadach określonych przez organ tworzący [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 54].

Fundusz własny spoz składa się z funduszu założycielskiego, funduszu zakładu, zysku (straty) z lat ubiegłych, zysku (straty) netto. Tytuły zwiększeń oraz zmniejszeń funduszy spoz prezentuje tabela 3.2.

Tabela 3.2. Fundusze spoz i ich zmiany

Rodzaj funduszu	Zmiany funduszy	
	zwiększenia z tytułu	zmniejszenia z tytułu
1	2	3
Fundusz założycielski	wydzielonej samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej części mienia Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub uczelni medycznej, w tym przekazanego w nieodpłatne użytkowanie	brak ustawowych tytułów zmniejszeń

cd. tabeli 3.2

1	2	3
Fundusz zakładu	– zysku netto – zwiększenia wartości aktywów trwałych będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów – kwoty środków pieniężnych przekazanej na pokrycie straty netto przez organ tworzący	– pokrycia straty netto – zmniejszenia wartości aktywów trwałych będącego skutkiem ustawowego przeszacowania tych aktywów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ustawa o działalności leczniczej [2011].

Jeśli szpital poniesie stratę, powinien ją pokryć z funduszu zakładu zgodnie z przepisami ustawy o działalności leczniczej. Ustawa ta zawiera szczegółowy zapis o skutkach ujemnego wyniku finansowego dla szpitali oraz możliwości pokrycia ujemnego wyniku finansowego szpitali przez jednostkę samorządu terytorialnego jako podmiotu tworzącego¹². Z analiz największych 400 szpitali w 2014 r. wynikało, że ponad połowa, czyli 216 placówek, które znalazły się na liście, wykazała dodatni wynik finansowy, natomiast 149 szpitali poniosło straty [Jakubiak, 2023, s. 33]. Podobne analizy na koniec 2023 r. wskazywały, że na 475 ujętych w raporcie szpitali 50% wykazywało stratę, w tym 64% szpitali pierwszego poziomu. Zobowiązania ogółem analizowanych szpitali wyniosły 18 195 tys. zł i wykazywały tendencję rosnącą z okresu na okres [Polak, 2024]. W 2023 r. wśród 30 największych szpitali w Polsce 4 szpitale wykazały ujemny wynik finansowy, natomiast 18 szpitali wykazało wprawdzie dodatni wynik finansowy, jednak był on niższy niż 4% przychodów. Wynik powyżej 4% upoważnia do uwzględnienia 5 punktów w ocenie wskaźników ekonomiczno-finansowych w raporcie o sytuacji ekonomiczno-finansowej szpitali [Rozporządzenie w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych..., 2017, Załącznik]. Zobowiązania ogółem wszystkich szpitali na koniec 2024 r. wyniosły 21,7 mln zł [Zadłużenie szpitali, 2024].

W bilansie szpitali może wystąpić strata netto z lat ubiegłych, która jest wykazywana w pozycji A.V. Zysk (strata) z lat ubiegłych ze znakiem minus. Ta pozycja prezentuje wartość niepokrytej części straty netto z lat ubiegłych będą-

¹² 1. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej pokrywa we własnym zakresie stratę netto w sposób określony w art. 57 ust. 2 pkt 1.
2. Podmiot tworzący może pokryć stratę netto za rok obrotowy samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w kwocie, jaka nie może zostać pokryta zgodnie z ust. 1, jednak nie wyższej niż suma straty netto i kosztów amortyzacji.
3. Strata netto i koszty amortyzacji, o których mowa w ust. 2, dotyczą roku obrotowego objętego sprawozdaniem finansowym.
4. Jeżeli w sprawozdaniu finansowym wystąpiła strata netto, kierownik samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, w terminie 3 miesięcy od upływu terminu do zatwierdzenia sprawozdania finansowego, sporządza program naprawczy z uwzględnieniem raportu, o którym mowa w art. 53a ust. 1, na okres nie dłuższy niż 3 lata i przedstawia go podmiotowi tworzącemu w celu zatwierdzenia [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 59].

cej równowartością niepokrytej amortyzacji przez organ tworzący lub całej straty, jeśli organ nie skorzysta z możliwości jej pokrycia.

Rachunek zysków i strat spozoz sporządzają w wariantcie porównawczym lub kalkulacyjnym. Wybór wariantu rachunku zysków i strat jest uzależniony od wyboru podmiotu, a wybór jest zdeterminowany sposobem ewidencji kosztów. Jeśli podmiot leczniczy prowadzi ewidencje kosztów w wariantcie uproszczonym na kontach kosztów według rodzaju, może sporządzić wersję porównawczą rachunku zysków i strat. Jeśli uproszczony wariant ewidencji kosztów obejmuje konta zespołu 5. planu kont, podmiot leczniczy może sporządzić wersję kalkulacyjną rachunku zysków i strat. W przypadku pełnej ewidencji kosztów, czyli zarówno na kontach kosztów według rodzaju, jak i na kontach według typów działalności, podmiot może sporządzić zarówno porównawczą, jak i kalkulacyjną wersję rachunku zysków i strat, wybiera jednak jedną z nich i w takiej wersji sporządza sprawozdanie z kosztów i przychodów w sposób porównywalny w kolejnych okresach sprawozdawczych. Porównawcza i kalkulacyjna wersja rachunku zysków i strat różni się sposobem ustalania wyniku ze sprzedaży.

Wynik brutto w podmiotach leczniczych może być korygowany o podatek dochodowy osób prawnych. Ustalony w rachunku zysków i strat wynik finansowy netto (zysk lub strata) jest wykazywany w pasywach bilansu ze znakiem plus (zysk) lub ze znakiem minus (strata). Koszty działalności są szczególnym obszarem zainteresowania kadry zarządzającej zakładami oraz odbiorców sprawozdań zarówno w ujęciu globalnym, jak i kosztów jednostkowych świadczeń. Wprawdzie koszty historyczne wynikające z rachunkowości finansowej z punktu widzenia podejmowania decyzji są często niewystarczające, mogą jednak stanowić punkt wyjścia dla przyszłych prognoz kosztów. Ustalenie za pomocą rachunku kalkulacyjnego kosztu jednostkowego ma m.in. na celu:

- a) pogłębienie funkcji kontrolnych rachunku kosztów w zakresie ponoszonych kosztów,
- b) stworzenie podstaw dla optymalnych wyborów wariantów działania,
- c) stworzenie bazy wyjściowej dla obniżki kosztów,
- d) ustalenie podstawy cenowej usług zdrowotnych,
- e) wycenę kosztu świadczonych usług w rachunku zysków i strat szpitala.

Z analiz 475 podmiotów leczniczych – szpitali w pierwszym kwartale 2024 r. – udział kosztów wynagrodzeń w przychodach ze sprzedaży produktów wynosił średnio 53%, udział usług obcych – kontraktów medycznych – średnio 18%, a zużycie materiałów i energii – średnio 25%. Po opłaceniu kontraktów medycznych i wynagrodzeń szpitalom pozostaje średnio 30% na pokrycie pozostałych wydatków [Polak, 2024].

Jak zauważa M. Hass-Symotiuk [2005, s. 81], sterowanie kosztami obejmuje ogół działań podejmowanych przez kierownictwo różnych szczebli zarządzania i pracowników zakładu opieki zdrowotnej ukierunkowanych na poprawę efektywności gospodarowania zasobami będącymi w ich dyspozycji. Wymaga to rozpoznania czynników kształtujących koszty świadczeń zdrowotnych oraz zaprojektowania i wdrożenia systemu ich budżetowania i kontroli.

Informacja dodatkowa pełni funkcję uzupełniającą w stosunku do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym. Informacja ta obejmuje dwa wyodrębnione tematycznie elementy, tj.:

- a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego,
- b) dodatkowe informacje i objaśnienia.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego, oprócz ogólnych informacji o jednostce, okresie objętym sprawozdaniem finansowym, zawiera opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego. Istotnym elementem wprowadzenia do sprawozdania finansowego jest deklaracja kierownictwa jednostki, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz że nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności. Determinuje to sposób wyceny aktywów i pasywów oraz kosztów i przychodów.

Dodatkowe informacje i objaśnienia stanowią komentarz do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym. Do istotnych ujawnień dodatkowych informacji i objaśnień, w sposób szczególny określających kondycję finansową i majątkową spoz, należą:

- a) wykaz grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku podmiotu (ze wskazaniem jego rodzaju),
- b) zobowiązania warunkowe,
- c) wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących aktywa,
- d) charakter i cel gospodarczy zawartych przez podmiot umów nieuwzględnionych w bilansie w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy,

- e) istotne transakcje (wraz z ich kwotami) zawarte przez spzoz na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązanymi,
- f) informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego,
- g) informacje o znaczących zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym,
- h) przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny oraz zmian sposobu sporządzania sprawozdania finansowego, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy spzoz, ich przyczyny i spowodowaną zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w funduszu własnym,
- i) informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy,
- j) w przypadku niepewności co do możliwości kontynuowania działalności charakterystyka tych niepewności oraz wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z tym związane; opis podejmowanych bądź planowanych przez jednostkę działań mających na celu eliminację niepewności.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym spzoz obejmuje informacje o zmianach poszczególnych składników funduszu własnego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Obowiązkowo sporządzają je podmioty lecznicze, które mają obowiązek badania sprawozdania finansowego. Spzoz, które takiego obowiązku nie mają, prezentują informacje o zmianach w funduszu własnym w informacji dodatkowej (dodatkowych informacjach i objaśnieniach). W spzoz funduszem podstawowym jest fundusz założycielski, natomiast funduszem samofinansowania jest fundusz zakładu.

Rachunek przepływów pieniężnych jest sporządzany przez spzoz zobowiązane do badania sprawozdań finansowych zgodnie z art. 64 ustawy o rachunkowości. W rachunku przepływów pieniężnych uwzględnia się wpływy i wydatki z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej podmiotu leczniczego spzoz. W rachunku przepływów pieniężnych wykazuje się transakcje objęte sprawozdaniem z zastosowaniem zasady kasowej. Rachunek przepływów pieniężnych jest sporządzony metodą bezpośrednią albo pośrednią, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika spzoz w ramach określenia polityki rachunkowości.

Operacje gospodarcze dotyczące okresu sprawozdawczego mogą się pojawiać w podmiocie leczniczym także po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 54]. Zdarzenia po dniu bilansowym można rozpatrywać w kontekście:

- a) dostarczania dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy,

b) wskazania stanu zaistniałego po dniu bilansowym, ale istotnego dla obrazu podmiotu w sprawozdaniu finansowym.

W pierwszym przypadku operacje gospodarcze uwzględnia się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego. Przykładami takich zdarzeń są:

- a) korekty przychodów ze sprzedaży,
- b) rozstrzygnięcia spraw sądowych,
- c) informacje o utracie wartości aktywów lub innych zmianach ich wartości bilansowych,
- d) błędy i oszustwa.

Zdarzenia te powodują ujmowanie dodatkowych zobowiązań, rezerw na zobowiązania, odpisów aktualizujących lub korekt.

W drugim przypadku informacje o rodzaju zdarzenia i szacunkowej kwocie jego skutków finansowych zamieszcza się w informacjach dodatkowych. Przykładami takich zdarzeń są:

- a) połączenia podmiotów leczniczych,
- b) znaczące zakupy aktywów,
- c) znaczące sprzedaże aktywów,
- d) straty na skutek zdarzeń losowych,
- e) restrukturyzacja podmiotu,
- f) powstanie znaczących zobowiązań,
- g) udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń,
- h) sprawy sądowe dotyczące zdarzeń następujących po dniu bilansowym [Uchwała w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości..., 2018, pkt 6.2, 6.3].

Zatwierdzenie rocznego sprawozdania spoz poprzedza ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych za dany rok obrotowy. Oznacza to, że operacje gospodarcze występujące po dniu bilansowym i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego powinny być ujmowane w księgach rachunkowych jako przychody, koszty bieżącego okresu sprawozdawczego lub w określonych sytuacjach, z odniesieniem na wynik finansowy lat ubiegłych. Zdarzenia lat ubiegłych odnosi się na wynik finansowy lat poprzednich, jeżeli operacje te są skutkiem błędu o tak istotnym znaczeniu, że sprawozdania za lata poprzednie nie spełniają zasady prawdziwego i wiernego obrazu. Błędy są istotne (pojedynczo lub łącznie), jeżeli mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Istotność błędu jest uzależniona od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości. Czynnikiem rozstrzygającym o istotności może być zarówno wielkość, jak i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników [Uchwała w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości..., 2018, pkt 2.6].

3.5. Informacje sprawozdawcze a kontynuacja działalności szpоз

Informacje płynące ze sprawozdań finansowych szpоз od początku ich działalności jako samodzielnych i samofinansujących jednostek były podstawą procesów decyzyjnych. Procesy te, na różnych poziomach zarządzania, mają swoją specyfikę i bazują na określonych informacjach ekonomiczno-finansowych. Kierownicy podmiotów są m.in. odpowiedzialni za skuteczną, zgodną z oczekiwaniami otoczenia, realizację celów operacyjnych i strategicznych. Korzystają ze sprawozdawczości wewnętrznej i zewnętrznej, sami często wpływając na jej zakres i treść. Co istotne, ponoszą odpowiedzialność za prawidłowość i zgodność z prawem tej sprawozdawczości. Kierownik jednostki, nie tylko jako menedżer, ale i często lekarz, ma bardzo trudny obowiązek pogodzenia celów ekonomicznych z obowiązkami wobec pacjenta – realizacji świadczeń zdrowotnych mimo braku środków finansowych. Stąd w systemie opieki zdrowotnej nierozwiązany problem finansowania nadwykonań czy rosnące zadłużenie jednostek.

Nie mniej ważnym obszarem wykorzystywania danych sprawozdawczych są procesy decyzyjne na poziomie organów tworzących czy organów zarządzających sektorem opieki zdrowotnej. Ustawicznie mamy do czynienia z takimi procesami, jak:

- a) oddłużanie podmiotów opieki zdrowotnej,
- b) restrukturyzacje finansowe,
- c) łączenie podmiotów,
- d) przekształcenia, w tym prywatyzacje,
- e) likwidacje.

Część tych działań jest realizowana z zachowaniem kontynuacji działalności szpоз. Wprawdzie, co do zasady, szpоз nie są ukierunkowane na osiągnięcie zysków z działalności, to, jak pokazuje praktyka funkcjonowania szpоз oraz regulacje prawne i ich konsekwencje, podmiot ponoszący straty musi się liczyć z brakiem kontynuacji działalności lub obowiązkiem działań sanacyjnych. Ustawa o działalności leczniczej stanowi bowiem, że na podstawie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy kierownik jednostki jest zobowiązany do sporządzenia i udostępnienia w Biuletynie Informacji Publicznej raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej. Raport ten jest przeznaczony do analizy dla podmiotów tworzących, które na jego podstawie planują określone działania i procesy decyzyjne. Wskaźniki ekonomiczno-finansowe, sposób ich obliczania, przypisane im punktowe oceny służące do analiz, jednolite dla wszystkich szpоз, gwarantują zapewnienie przejrzystości i jednolitości analiz ich sytuacji ekono-

miczno-finansowej oraz umożliwiają porównywalność wskaźników dla wybranych obszarów. W istotny sposób wzbogaca to wiedzę organów tworzących o możliwościach rozwojowych podległych im podmiotów. Obowiązkiem ustawowym jest także, w przypadku ponoszenia przez spzoz strat bilansowych, sporządzenie przez kierownika jednostki i przedłożenie do zatwierdzenia organowi założycielskiemu do końca września programu naprawczego na okres nie dłuższy niż 3 lata [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 59].

W przypadku podjęcia decyzji o likwidacji spzoz, w drodze rozporządzenia, zarządzenia albo uchwały przez właściwy organ podmiotu tworzącego, jego zobowiązania, należności, majątek po likwidacji stają się zobowiązaniami, należnościami, mieniem Skarbu Państwa albo uczelni medycznej, albo właściwej jednostki samorządu terytorialnego [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 61]. Wycena bilansowa tych pozycji ma więc szczególne znaczenie i powinna odzwierciedlać zasadę ostrożnej wyceny.

Działaniami zarządczymi opartymi na informacjach sprawozdawczych są także połączenia spzoz. Połączenia mogą być dokonane przez przeniesienie całego mienia co najmniej jednego spzoz (przejmowanego) na inny spzoz (przejmujący) lub drogą utworzenia nowego spzoz powstałego co najmniej z dwóch łączących się podmiotów. Fundamentalne znaczenie mają więc kwoty odzwierciedlające zobowiązania, należności, aktywa, w tym nieruchomości i inne aktywa trwałe. Organ tworzący spzoz (przejmowanego), czyli jednostka samorządu terytorialnego, ponosi odpowiedzialność za jego zobowiązania w częściach ułamkowych odpowiadających wysokości zobowiązań powstałych w okresach, w których wykonywała ona uprawnienia i obowiązki podmiotu tworzącego. Należności i mienie spzoz (przejmowanego) stają się należnościami i mieniem podmiotu, który przejął uprawnienia i obowiązki podmiotu tworzącego [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 68].

Sprawozdanie finansowe na podstawie danych z systemu rachunkowości stanowi także bazę przekształceń spzoz w spółki kapitałowe. Bilans zamknięcia spzoz staje się bowiem bilansem otwarcia spółki, w którą został przekształcony. Suma kapitałów własnych jest równa sumie funduszu założycielskiego, funduszu zakładu, funduszu z aktualizacji wyceny i niepodzielonego wyniku finansowego za okres działalności spzoz przed przekształceniem. Jeśli na własność nowo utworzonej spółki przechodzą nieruchomości spzoz, wyceny dokonuje rzeczoznawca majątkowy, określając ich wartość rynkową. Spółka kapitałowa z dniem przekształcenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki, których podmiotem był przekształcany spzoz. W przypadku przekształcenia spzoz w spółkę kapitałową przedmiotem zainteresowania organu tworzącego będą przychody ze sprawozdania finansowego za ostatni rok obrotowy (z rachunku zysków i strat)

oraz dane o zobowiązaniach i inwestycjach krótkoterminowych (z bilansu) według stanu na dzień poprzedzający dzień złożenia wniosku o wpisanie spółki kapitałowej do rejestru przedsiębiorców. Relacja sumy zobowiązań długoterminowych i krótkoterminowych pomniejszonych o inwestycje krótkoterminowe spzoz do sumy jego przychodów wyznacza zakres przejmowanych przez organ tworzący zobowiązań wymagalnych wraz z odsetkami [Ustawa o działalności leczniczej, 2011, art. 70, 71].

3.6. Tendencje zmian rachunkowości spzoz

Dotychczasowe transformacje zasad funkcjonowania spzoz oraz ich rachunkowości, w tym sprawozdawczości, można postrzegać jako odzwierciedlenie wyzwań otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego podmiotów. Od początku istnienia samodzielnych i samofinansujących się jednostek borykano się nie tylko z ograniczonymi zasobami systemu opieki zdrowotnej, ale także z reakcją spzoz na zmieniające się warunki otoczenia gospodarczego, geopolitycznego, pandemii. Postęp techniczny i technologiczny w wielu obszarach medycyny wciąż wymaga uwagi i nakładów. Zasady funkcjonowania i podejmowane działania, które były właściwe przed 2020 r., w obliczu pandemii okazały się niewystarczające. Jako nowe wyzwania dla decydentów w sektorze opieki zdrowotnej wskazuje się:

- a) starzenie się społeczeństwa,
- b) zastosowanie sztucznej inteligencji w ochronie zdrowia,
- c) robotyzację, nowe technologie (w tym informacyjne),
- d) globalizację,
- e) wyzwania zrównoważonego rozwoju.

Procesy te nie ustają, narasta wręcz presja na rozwój i doskonalenie podmiotów medycznych.

3.6.1. Robotyzacja i nowe technologie a rachunkowość spzoz

Światowa Organizacja Zdrowia (WHO) podaje istotne obszary zastosowania sztucznej inteligencji w sektorze opieki zdrowotnej. Jako kluczowe obszary wskazano diagnostykę, epidemiologię oraz zarządzanie zdrowiem publicznym. W nowych wytycznych zwrócono uwagę na właściwe wykorzystanie małoinwazyjnych metod leczenia i innych narzędzi w celu poprawy zdrowia populacji. Jako szczególne korzyści z wykorzystania sztucznej inteligencji (AI) w opiece zdrowotnej postrzega się:

- postęp w diagnostyce i opiece klinicznej,
- udokumentowanie wizyt pacjenta,
- kształcenie kadry medycznej,
- badania naukowe i rozwój technologii farmaceutycznych.

Pod rozważę decydentów poddaje się też liczne zagrożenia z tym związane, m.in. możliwości popełnienia błędów, nadużyć i innych zagrożeń cyberbezpieczeństwa. Powinni oni brać pod uwagę korzyści i zagrożenia wynikające z zastosowania AI, potencjalny wpływ na fundamenty systemu opieki zdrowotnej i świadczenie usług, pracowników sektora opieki zdrowotnej, systemy informacyjne, dostęp do podstawowych leków, zarządzanie i finansowanie podmiotów sektora. Oszacowano, że wdrożenie sztucznej inteligencji może doprowadzić do utraty 300 mln miejsc pracy. Z drugiej jednak strony realizacja procesów z wykorzystaniem AI wymaga wysokich kwalifikacji. WHO oszacowało, że do 2030 r. zabraknie około 10 mln pracowników sektora opieki zdrowotnej. AI może więc wspierać opiekę zdrowotną, może mieć wpływ na 80% miejsc pracy [WHO, 2024, s. 20-23].

W wielu podmiotach leczniczych w procesach leczenia są wykorzystywane roboty (np. chirurgiczne). Ustawicznie przybywa specjalistów, którzy wykonują zabiegi z wykorzystaniem robotów. Liczba zabiegów chirurgicznych wykonanych w asyście robotów w 2023 r. w całej Polsce wyniosła 10 110. W porównaniu z 2022 r. (4 844 zabiegów) był to wzrost o 109% [Jakubiak, 2023, s. 13]. Zabiegi z asystą robota są refundowane przez Narodowy Fundusz Zdrowia. Zaletą takich świadczeń jest skrócony pobyt pacjenta w szpitalu, mniejsza liczba powikłań, mniejsze koszty rehabilitacji w porównaniu do tradycyjnych metod leczenia.

Stowarzyszenie na Rzecz Walki z Chorobami Nowotworowymi SANITAS opracowało raport pt. „Badania genetyczne w Polsce. Stan obecny, potrzeby, problemy, rozwiązanie”. Wskazano w nim, że rozwój badań genetycznych w znacznym stopniu przyczynił się do postępu w medycynie, poprawy skuteczności leków oraz rozwoju nowych technologii w tej dziedzinie. Dla systemu ochrony zdrowia jest to ogromne wyzwanie związane ze stworzeniem systemu badań przesiewowych, diagnostycznych, monitorowania i opieki nad pacjentami z chorobami genetycznym, a w przypadku chorób dziedzicznych sprawowanie nadzoru nad ich krewnymi. Jak wykazują badania, w okresie 2017-2022 liczba badań genetycznych w chorobach nowotworowych systematycznie rosła i była w 2022 r. czterokrotnie większa niż w 2017 r. (81 666 badań) [Rudnicka, Dobosz, red., 2023, s. 128]. Badania genetyczne są finansowane na podstawie kontraktów z NFZ w ramach leczenia szpitalnego (36%) lub jako świadczenia odrębnie kontraktowane (64%). W ślad za rozwojem nowoczesnych technik i technologii

będzie wzrastać poziom ich finansowania ze środków publicznych. Wyzwaniem będzie także zabezpieczenie i wykształcenie kadry medycznej dla diagnostyki genetycznej i poradnictwa genetycznego w ramach tworzenia nowych specjalności zawodowych czy wręcz nowego zawodu medycznego (doradcy genetycznego w onkologii) [Rudnicka, Dobosz, red., 2023, s. 151].

3.6.2. Starzenie się społeczeństwa oraz wyzwania globalizacji i zrównoważonego rozwoju

Zjawiska i procesy związane ze starzeniem się społeczeństwa mają charakter globalny. Na koniec 2022 r. liczba osób powyżej 60 lat wyniosła w Polsce 9,8 mln (25% społeczeństwa). Prognozuje się, że w 2030 r. liczba ludności w wieku 65 lat i więcej może wynieść 13,2 mln. Wraz z wiekiem będą się nasilać problemy zdrowotne tej części populacji. Fakty te powinni brać pod uwagę decydenci systemu opieki zdrowotnej, planując rozwój technik i technologii medycznych, finansowanie i rozwój zasobów systemu opieki zdrowotnej, szczególnie kadry medycznej w zakresie specjalizacji ukierunkowanych na leczenie i opiekę nad seniorami. Wzrasta długość życia w Polsce, a według analiz występuje zróżnicowanie regionalne długości dalszego trwania życia seniorów [Błędowski i in., red., 2021, s. 37, 39]. Wpłyne to zapewne na regionalną politykę zdrowotną oraz alokację zasobów systemu opieki zdrowotnej.

Problemy zrównoważonego rozwoju znajdują odzwierciedlenie w sprawozdawczości jednostek gospodarczych w Polsce. Takie zagadnienia, jak: polityka podmiotu w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałanie korupcji, ryzyka związane z działalnością podmiotów w powyższych obszarach, ryzyka związane z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem, zarządzanie tymi ryzykami, są przedmiotem raportowania jako część sprawozdania z działalności, tj. oświadczenia na temat informacji niefinansowych (do 2024 r.), a obecnie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przepisów o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie stosują jednostki sektora finansów publicznych, jakimi są m.in. spzoz. Nie wyklucza to uwzględnienia w obecnej strukturze sprawozdania finansowego nawiązania do tak ważnych społecznie problemów. Miejscem komentarza kwestii społecznych i innych zrównoważonego rozwoju może być informacja dodatkowa. Jest to szansa na pokazanie, że podmioty lecznicze też są odpowiedzialne społecznie.

Zmieniona w grudniu 2024 r. ustawa o rachunkowości wprowadza nowy element sprawozdania finansowego, jakim jest sprawozdawczość zrównoważo-

nego rozwoju. Podobnie jak raportowanie niefinansowe, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju będzie prezentowana jako wyodrębniona część sprawozdania z działalności. Sprawozdawczość ta będzie sporządzana zgodnie z jednolitymi w Unii Europejskiej standardami zrównoważonego rozwoju. Podmiotów leczniczych w znacznym stopniu dotyczą standardy ESRS S1-S4 oraz ESRS G1 (Właśni pracownicy, Pracownicy w łańcuchu wartości, Dotknięte społeczności, Konsumenci i użytkownicy końcowi, Prowadzenie działalności gospodarczej) [Rozporządzenie Delegowane Komisji..., 2023, s. 3].

3.6.3. Informacyjne aspekty informacji dodatkowej

W zakres informacji dodatkowej wchodzi zestawienia liczbowe oraz charakterystyki opisowe dotyczące aktywów, pasywów, kosztów i przychodów. Ustawa o rachunkowości daje możliwości rozbudowy zakresu sprawozdania finansowego, jeśli podmiot gospodarczy taką rozbudowę uzna za zasadną¹³. Przykłady potencjalnej rozbudowy pozycji informacji dodatkowej w zakresie wyzwań stojących przed podmiotami leczniczymi zawiera tabela 3.3.

Tabela 3.3. Komentarze uzupełniające w informacji dodatkowej

Pozycja informacji dodatkowej	Sugerowane komentarze
<i>1</i>	<i>2</i>
1.1) szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych	Informacja o nabywanych składnikach majątku w zakresie gospodarki wodno-ściekowej poprawiających stan wód
2.9) poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska	Inne działania mające na celu ochronę środowiska
1.3) kwota kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz kwota wartości firmy, a także wyjaśnienie okresu ich odpisywania	Charakterystyka nowych terapii, badań klinicznych spełniających definicje prac rozwojowych
2.11) informacje o kosztach związanych z pracami badawczymi i pracami rozwojowymi, które nie zostały zakwalifikowane zgodnie z art. 33 ust. 2 do wartości niematerialnych i prawnych	

¹³ „Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki”. Załącznik nr 1: „Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności: (...) 10. Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki” [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 50 ust. 1, Załącznik nr 1].

cd. tabeli 3.3

1	2
5.3. Informacje o przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe	Informacje wynikające ze standardów zrównoważonego rozwoju Charakterystyka: <ul style="list-style-type: none"> • pracowników jednostki • osób niebędących pracownikami • zakresu rokowań zbiorowych i dialogu społecznego • różnorodności • ochrony socjalnej • osób z niepełnosprawnościami • szkoleń i rozwoju umiejętności • bezpieczeństwa i higieny pracy • możliwości równowagi między życiem zawodowym a prywatnym • wynagrodzeń • incydentów, skarg i poważnego oddziaływania na przestrzeganie praw człowieka
10. Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki	Charakterystyka prowadzenia działalności, w tym m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • kultury korporacyjnej i polityki prowadzenia działalności • zarządzania stosunkami z dostawcami • zapobiegania korupcji i przekupstwu oraz ich wykrywania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ustawa o rachunkowości [1994, Załącznik nr 1]; Rozporządzenie Delegowane Komisji... [2023, s. 164].

W komentarzach do zestawień liczbowych można nawiązać do charakterystyk obszarów objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju.

3.6.4. Człowiek jako kluczowy zasób podmiotu leczniczego

Szpitala oraz inne podmioty świadczące usługi zdrowotne cechuje wysoki poziom kapitału intelektualnego we wszystkich obszarach jego występowania. Szczególnym elementem tych ważnych zasobów są wysokiej klasy specjaliści – kadra medyczna. Szpizos stanowią więc dla kapitału intelektualnego środowisko zarządzania wiedzą [Bose, 2003]. Rozwój potencjału intelektualnego pracowników jest procesem długookresowym i wpisuje się w system zarządzania strategicznego szpizos. Od wielu lat jest obserwowany w Polsce odływ kadry medycznej do sektora prywatnych usług zdrowotnych, jak również z powodu migracji. W 2020 r. w systemie ochrony zdrowia pracowało 593 tys. pracowników. Wśród nich było 153 tys. lekarzy (26%), 303 tys. pielęgniarek (51%), 43 tys. lekarzy dentyistów (7%), 40 tys. położnych (7%), 37 tys. farmaceutów (6%) i 17 tys. diagnostów (3%). Średni wiek pracującej pielęgniarki wynosił powyżej 51 lat, lekarza prawie 50 lat, a lekarza ze specjalizacją – powyżej 54 lat. Poważnym

problemem systemowym jest więc brak zastępowalności pokoleń zarówno w grupie lekarzy, jak i pielęgniarek. Obecny brak kadr medycznych jest spowodowany wieloma czynnikami, takimi jak:

- problemy z efektywnym zarządzaniem zasobami ludzkimi,
- brak racjonalnej polityki kadrowej,
- niedostosowanie struktury zatrudnienia do profilu i zakresu świadczonych usług,
- deficyty planowania w systemie edukacji,
- niedofinansowanie ochrony zdrowia [Buchelt, Kowalska-Bobko, 2020, s. 10-37].

Z badań wynika, że jednym z narzędzi identyfikacji i zarządzania potencjałem intelektualnym pracowników podmiotów leczniczych jest polityka wynagrodzeń kierownictwa. Przepisy prawne sterują w dużym stopniu trendami zarządzania kapitałem ludzkim i jego potencjałem intelektualnym. Wnioski wynikające z obserwowanych wartości wynagrodzeń i innych kosztów operacyjnych stanowią potwierdzenie dużej roli tych problemów w zarządzaniu operacyjnym i strategicznym szpoz. Na rozwój kadry i jej potencjału intelektualnego pozytywnie wpłyną także inne czynniki zarządzania personelem [Bartkowiak, 2008, s. 320]:

- a) atrakcyjne warunki materialne zatrudnienia,
- b) pewność zatrudnienia,
- c) atrakcyjny przedmiot działalności szpoz,
- d) samodzielność i niezależność w pracy,
- e) dobre stosunki międzyludzkie, w tym relacje z kadrą zarządzającą,
- f) perspektywy rozwoju i awansu.

Kadra o wysokich kwalifikacjach stanowiąca kapitał intelektualny szpoz jest niewątpliwym czynnikiem kreowania wewnętrznej wartości firmy. Stanowi ona źródło przewagi konkurencyjnej i decyduje o reputacji firmy. Potwierdzają to opinie takich badaczy, jak H. Falk i L.A. Gordon [1977] oraz J. Low i P.C. Kalafut [2006, s. 5, 53-55]. Formalne uwarunkowania sprawozdawczości nie pozwalają na aktywowanie wewnętrznie wytworzonej wartości firmy, jednak można, poprzez rozszerzoną informację sprawozdawczą, dać świadectwo roli i znaczenia rozwoju kapitału intelektualnego jako fundamentalnej wartości niematerialnej.

Spzoz w Polsce uzyskują przychody ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych na podstawie umów z płatnikiem – Narodowym Funduszem Zdrowia. Zawarcie umowy jest uwarunkowane posiadaniem wykwalifikowanej kadry medycznej oraz specjalistycznego sprzętu. Wymogi dotyczące kadry medycznej oznaczają, że kompetencje zawodowe i potencjał intelektualny pracowników medycznych determinuje wzrost poziomu przychodów z podstawowej działalności.

Obserwując przemiany organizacyjno-prawne sektora zdrowia w Polsce, daje się zauważyć trend restrukturyzacji ukierunkowany na ograniczanie zatrudnienia kadry medycznej celem oszczędności kosztów pracy czy zmiany form

zatrudnienia. Działania takie powodują jedynie krótkookresowe oszczędności. Nie przynosi to oczekiwanych efektów poprawy sytuacji finansowej podmiotów w długim okresie. Przykładem mogą być efekty zmiany form prawnych podmiotów leczniczych, jakie miały miejsce w Polsce w latach 2011-2014. Najwięcej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej przekształcono w spółki kapitałowe do 2014 r. Formę prawną zmieniły wówczas 174 szpitale, co stanowiło 16% ich populacji. Spośród 49 analizowanych szpitali aż 38 wykazywało stratę netto, pozostałych 11 odnotowało zysk. Przychody ogółem analizowanych spółek zwiększały się w latach 2011-2013 o 9,06%. Koszty ogółem wzrosły w tym okresie o 7,19%, natomiast koszty wynagrodzeń o 2,85%. Udział kosztów wynagrodzeń w kosztach ogółem zmniejszył się do 43,32%. W celu ograniczenia kosztów szpitali-spółek zmieniano formę zatrudnienia personelu medycznego, rezygnując z umów o pracę na rzecz umów cywilnoprawnych. Przeciętne zatrudnienie w szpitalach zmniejszyło się o 6,25%. Zmniejszanie liczby zatrudnionego personelu i zmianę formy zatrudnienia motywowano niższymi kosztami zatrudnienia, elastycznym czasem pracy, poprawą wydajności pracy i zwiększeniem samodzielności personelu. Przeprowadzone przekształcenia nie gwarantowały poprawy sytuacji finansowej, a odnotowana w latach 2011-2013 poprawa wyników finansowych była podobna jak w zakładach nieprzekształconych. Oszczędności kosztów drogą zwalniania personelu medycznego oraz zmiany zasad zatrudniania wyraźnie wskazywały, że są to działania nieskuteczne. Potencjał intelektualny pracowników stanowi ważny zasób warunkujący wygospodarowanie zysku i rozwój zakładów [NIK, 2015, s. 14-30].

3.7. Praktyczne aspekty sprawozdawczości spzoz

Dla celów pogłębienia analiz dotyczących wyzwań, jakie stoją przed sprawozdawczością podmiotów leczniczych z sektora publicznego (spzoz), rozpoznano informacje płynące ze sprawozdań wybranych podmiotów leczniczych. W przestrzeni medialnej można znaleźć wiele rankingów i podsumowań osiągnięć podmiotów leczniczych. W jednym z rankingów zaprezentowano wykaz podmiotów leczniczych osiągających największe przychody z działalności. Z listy podmiotów o największych przychodach analizie poddano sprawozdania finansowe 10 podmiotów leczniczych w formie spzoz [Jarosz, 2023]. Syntetyczne zestawienie danych charakteryzujących analizowane sprawozdania w wybranych obszarach prezentuje tabela 3.4.

Tabela 3.4. Informacje ze sprawozdań wybranych podmiotów leczniczych (spzoz)

Wyszczególnienie	Liczba podmiotów w 2023 r.	Liczba podmiotów w 2022 r.
Udział rzeczowych aktywów trwałych w sumie bilansowej		
< 60%	4	4
60-70%	4	3
> 70%	2	3
Udział kosztów wynagrodzeń (z narzutami) w kosztach działalności operacyjnej		
< 40%	3	3
40-50%	6	6
> 51%	1	1
Udział kosztów zużycia materiałów w kosztach działalności operacyjnej		
< 30%	–	1
30-40%	9	8
> 40%	1	1
Finansowanie środków trwałych z dotacji, darowizn, środków UE		
< 50%	3	4
50-70%	2	1
> 70%	5	5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wybranych sprawozdań spzoz.

Procesy robotyzacji oraz zastosowania nowoczesnych technik informacyjnych i technologii wymagają powiększania zasobów spzoz w postaci środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przyrost wartości tych pozycji sprawozdania finansowego w bilansie świadczy o unowocześnianiu sprzętu, aparatury medycznej oraz specjalistycznego oprogramowania. Znaczna część nowych zasobów majątku trwałego jest finansowana ze źródeł publicznych, dotacji oraz środków z Unii Europejskiej. Wśród analizowanych podmiotów 9 z nich zanotowało wzrost sumy bilansowej oraz wartości rzeczowych aktywów trwałych. Świadczy to o wzroście ich zasobów materialnych. W większości szpitali zasoby rzeczowych aktywów trwałych stanowią powyżej 60% aktywów. W strukturze zasobów na niskim poziomie pozostają wartości niematerialne i prawne. Jedynie w 2 podmiotach ich udział w sumie bilansowej wyniósł w badanych okresach powyżej 1%. Analizowane podmioty korzystały z obcego finansowania środków trwałych – dotacji, środków z UE, darowizn. Jak stanowi art. 41 UoR, wartość środków pieniężnych otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jest odzwierciedlana w spzoz w rozliczeniach międzyokresowych przychodów (bilansie) i zwiększa stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł. Podobnie w sprawozdaniu finansowym wykazuje się przyjęte nieodpłatnie, w tym

także w drodze darowizny, środki trwałe w budowie, środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne [Ustawa o rachunkowości, 1994, art. 41]. Poziom finansowania rzeczowych aktywów trwałych z tych źródeł w analizowanych podmiotach stanowił ponad 50%. W 2023 r. w trzech podmiotach poziom ten wynosił powyżej 80%.

W rachunku zysków i strat uwagę odbiorców sprawozdań finansowych zwróci zapewne wartość kosztów wynagrodzeń (z narzutami), usług obcych oraz zużycia materiałów. Udział kosztów wynagrodzeń w kosztach działalności operacyjnej kształtował się w większości jednostek powyżej 40%. Koszty wynagrodzeń we wszystkich analizowanych podmiotach wzrastały o 13-28%. Wzrost przychodów ze sprzedaży w analizowanych podmiotach kształtował się na poziomie 16-32%. Podobny poziom wzrostu przychodów ze sprzedaży i poziomu wzrostu wynagrodzeń może świadczyć o pozytywnym wpływie kapitału intelektualnego pracowników na rozwój jednostek. Pozytywną tendencją analizowanych procesów jest jednoczesny wzrost wynagrodzeń i wzrost przychodów z działalności operacyjnej. Świadczy to o wzroście potencjału intelektualnego pracowników medycznych szpitali oraz o zdolności tego potencjału do stymulowania przychodów ze sprzedaży świadczeń zdrowotnych. Relacja kosztów wynagrodzeń oraz kosztów świadczeń na rzecz pracowników w stosunku do kosztów operacyjnych ogółem oraz wskaźniki fluktuacji zatrudnienia świadczą o polityce kadrowej szpitali. Wzrost wynagrodzeń oraz stabilna liczba pracowników wskazuje na politykę kierownictwa podmiotu ukierunkowaną na rozwój i doskonalenie kadr – fundamentalnego zasobu niematerialnego, jakim jest kapitał intelektualny pracowników. Analizowane podmioty wykazywały stabilny poziom zatrudnienia pracowników. W 7 podmiotach odnotowano niewielki wzrost zatrudnienia (1-9%). Udział pracowników medycznych w ogólnej liczbie zatrudnionych wynosił 62-89%. Niski poziom fluktuacji zatrudnienia może być sygnałem stabilizacji i pozytywnej opinii pracowników o warunkach pracy i możliwości osobistego rozwoju.

Zużycie materiałów odzwierciedla wykorzystanie w działalności materiałów na cele udzielania świadczeń medycznych, zużycie energii i innych materiałów. W większości analizowanych podmiotów udział kosztów zużycia materiałów kształtował się powyżej 30%. Ich wzrost z okresu na okres wynosił 18-33%.

Usługi obce w szpitalach obejmują takie pozycje szczegółowe, jak usługi medyczne, niemedyczne, remontów, napraw, konserwacji i przeglądów budynków, budowli, instalacji i urządzeń technicznych, transportowe i inne [Rozporządzenie Ministra Zdrowia w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów..., 2020, Załącznik nr 5]. Poziom kosztów usług obcych w kosztach działalności wzrastał i wynosił 14-35%. Ich udział w strukturze kosztów w obu

analizowanych okresach wynosił 7-31%. Niski poziom kosztów usług odnotowano w szpitalach klinicznych i towarzyszył im wyższy niż w innych podmiotach poziom kosztów wynagrodzeń.

Analizie poddano także zawartość informacji dodatkowej sprawozdania finansowego za 2023 r. pod kątem ujawnień informacji wpisujących się w koncepcję sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W części informacji dodatkowej odnoszącej się do przeciętnego zatrudnienia 4 podmioty, oprócz grup zawodowych pracowników, zaprezentowały wyszczególnienie liczby zatrudnionych kobiet i mężczyzn. Jak wynika z danych, kobiety stanowiły 79-86% liczby zatrudnionych. We wszystkich podmiotach największą grupę zawodową stanowiły pielęgniarki i położne. W jednym przypadku spzoz zaprezentował przeciętne wynagrodzenie brutto w poszczególnych grupach zawodowych w obu analizowanych okresach. Szczegółowo scharakteryzowano odpisy aktualizujące aktywa oraz rezerwy. Świadczy to o dostrzeganiu przez podmiot ryzyka działalności oraz o zabezpieczeniu się przed skutkami ryzyka. W kolejnym spzoz na uwagę zasługuje wyodrębnienie w nakładach na aktywa trwałe wartości środków trwałych oraz środków trwałych w budowie, nakładów służących ochronie środowiska – w podziale na nakłady poniesione i planowane. Nakłady na ochronę środowiska w 2023 r. stanowiły 2% nakładów na aktywa trwałe. Spzoz ujawnił także:

- charakterystykę zatrudnionej kadry w przekroju osób pełnozatrudnionych, niepełnozatrudnionych, innych form zatrudnienia,
- strukturę kosztów osobowych w podziale na koszty finansowane z osobowego funduszu płac oraz bezosobowego funduszu płac,
- świadczenia na rzecz pracowników w przekroju grup zawodowych.

Interesujące było także ujawnienie przez jeden z podmiotów, oprócz standardowej charakterystyki liczby pracowników z podziałem na grupy zawodowe, liczby zatrudnionych kobiet i mężczyzn, wartości wynagrodzeń z podziałem na źródła finansowania (NFZ, Urząd Marszałkowski, Ministerstwo Zdrowia) oraz przeciętnego wynagrodzenia. Pięć podmiotów ujawniło wartość kosztów z tytułu PFRON. Nie stanowią one wprawdzie znaczącego udziału w strukturze kosztów działalności, jednak są traktowane jako koszty niestanowiące kosztu uzyskania przychodu. Tylko jeden spzoz wykazał w wartościach niematerialnych i prawnych aktywowane koszty zakończonych prac rozwojowych (4% wartości niematerialnych i prawnych).

Analizy wybranych wartości pozycji sprawozdawczych zasobów, kosztów, przychodów oraz tendencji ich zmian pozwalają zauważyć istotną relację informacji sprawozdawczych z kluczowymi obszarami wyzwań, jakie są stawiane podmiotom leczniczym obecnie i w perspektywie strategicznej. Już dziś można sformułować wiele wniosków dotyczących mocnych i słabych stron podmiotów leczniczych z sektora publicznego.

Nie potrzeba zmian systemowych w strukturze sprawozdania finansowego spzoz, aby komunikować otoczeniu gospodarczemu i społecznemu realizację zadań, jakie stoją przed sektorem opieki zdrowotnej w obecnym globalnym i turbulentnym otoczeniu. Czytając sprawozdania finansowe spzoz, można zauważyć, że niektóre podmioty prezentują wąski zakres danych spełniających wymogi prawne sprawozdawczości. Inne cechuje otwartość na dialog z odbiorcami sprawozdania finansowego. Spełnienie oczekiwań informacyjnych otoczenia jest fundamentalnym obowiązkiem podmiotów systemu opieki zdrowotnej z perspektywy polityki zdrowotnej państwa i oczekiwań społeczeństwa.

3.8. Nowe obszary sprawozdawczości finansowej spzoz

Spzoz jako jednostki sektora finansów publicznych, o istotnym znaczeniu dla społeczeństwa, powinny prezentować informacje sprawozdawcze ze szczególną rzetelnością i dbałością o wartości informacyjne. Ich odpowiedzialność społeczna jest tak duża, że trudno sobie wyobrazić, aby nie odpowiadały na wyzwania zrównoważonego rozwoju, a co za tym idzie, nie informowały odbiorców sprawozdań finansowych o działaniach na rzecz klimatu, ochrony środowiska, zasobów ludzkich, lokalnych społeczności. Globalizacja i ryzyka z nią związane, pandemie, kryzysy migracyjne, konflikty militarne i inne współczesne problemy sprawiają, że skala wyzwań stojących przed podmiotami leczniczymi stale wzrasta. Wymusza to zmianę systemów opieki zdrowotnej, w tym podmiotów je stanowiących. Ochrona zdrowia wymaga coraz większych nakładów sił i środków. Ograniczone zasoby sektora wymuszają ich racjonalne wykorzystanie i określone formy kontroli i nadzoru. Planowanie strategiczne w zakresie przemian sektora zdrowia wymaga wiarygodnych, pełnych informacji płynących z jednostek, w tym sprawozdawczych z systemów rachunkowości.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest publikowana w ramach sprawozdania z działalności. Podmioty lecznicze spzoz wprawdzie nie sporządzają sprawozdania z działalności, jednak mają możliwości poszerzenia informacji sprawozdawczych prezentowanych w różnych częściach sprawozdania finansowego, przede wszystkim w informacji dodatkowej. W sprawozdaniach z działalności podmioty gospodarcze zawierają charakterystykę kondycji finansowej, wykorzystując do tego wybrane kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki oraz kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki, a także informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego. Podobne informacje, dotyczące oceny kondycji ekonomiczno-finansowej podmiotów spzoz, są zawarte

w raportach o sytuacji ekonomiczno-finansowej sporządzanych w terminie 2 miesięcy od dnia upływu terminu do sporządzenia ich rocznego sprawozdania finansowego, obowiązkowo udostępniane w Biuletynie Informacji Publicznej. Raporty takie są przygotowywane na podstawie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy i zawierają w szczególności analizę sytuacji ekonomiczno-finansowej za poprzedni rok obrotowy, prognozę sytuacji ekonomiczno-finansowej na kolejne trzy lata obrotowe wraz z opisem przyjętych założeń oraz informację o istotnych zdarzeniach mających wpływ na sytuację ekonomiczno-finansową samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Wprawdzie, jak wcześniej wspomniano, raporty te służą przede wszystkim podmiotom tworzącym do oceny kondycji spzoz, jednak odbiorcy sprawozdań finansowych mogą czerpać z nich informacje sprawozdawcze. Szczególnie interesujące są plany podmiotów na przyszłość oraz wyjaśnienia do zawartych zestawień danych finansowych. W raportach tych podmioty lecznicze mogą zawierać także charakterystyki dotyczące, ważnych dla rozwoju i budowania strategii podmiotów, ryzyk, szans, mocnych i słabych stron oraz planowanych działań i decyzji zarządczych. Raporty o sytuacji ekonomiczno-finansowej spzoz można postrzegać jako istotne uzupełnienie informacji o działalności podmiotu [Chlaska, Szewieczek, 2018].

Trwają intensywne dyskusje na temat standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla jednostek sektora publicznego. W 2024 r. został opublikowany projekt Standardu Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju opracowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego [IPSASB, 2025]. Standard ten dotyczy zasad ujawniania przez jednostki publiczne, w tym jednostki sektora finansów publicznych, informacji związanych z klimatem. Zmiany klimatyczne mają charakter globalny. Szybki postęp w zakresie zmian klimatycznych wymaga działań sektora publicznego, a skuteczne działania wymagają informacji wysokiej jakości. Mogą je zapewnić wyłącznie standardy raportowania zrównoważonego rozwoju dostosowane do potrzeb sektora. Sprawozdawczość na temat zmian klimatycznych jest jedną z najważniejszych kwestii w dzisiejszym raportowaniu zrównoważonego rozwoju. Spzoz, jako jednostki sektora publicznego, zapewne włączą się aktywnie w realizację założeń standardu i będą współuczestniczyć nie tylko w raportowaniu działań związanych z klimatem, ale także aktywnie wesprą jednostki samorządu terytorialnego w realizacji ambitnych założeń polityki publicznej związanej z klimatem. Jak pokazują analizy sprawozdania finansowego spzoz, kadra podmiotów leczniczych, ich wiedza i umiejętności są najważniejszym zasobem, mało eksponowanym w sprawozdawczości.

3.9. Podsumowanie

Spzoz są jednostkami sektora publicznego i równocześnie wykazują się dużą samodzielnością i samofinansowaniem. Wprawdzie nie działają dla zysku, ale dla dobra publicznego, jakim jest zdrowie i jego ochrona, jednak duży nacisk organy tworzące spzoz kładą na ich racjonalne gospodarowanie i maksymalizację efektów w stosunku do zaangażowanych, ograniczonych zasobów systemu opieki zdrowotnej. Informacjami płynącymi z systemów rachunkowości spzoz jest zainteresowane szerokie grono odbiorców. Informacje sprawozdawcze muszą być rzetelne i użyteczne w procesach decyzyjnych, co stawia przed podmiotami wyzwania w zakresie uwzględnienia nie tylko danych finansowych z systemu rachunkowości spzoz, ale także niefinansowych. Decydenci na różnych poziomach zarządzania sektorem opieki zdrowotnej oraz inni interesariusze oczekują narracji podmiotów obrazującej ich otwartość na pokonywanie ryzyk turbulentnego otoczenia i realizację celów zrównoważonego rozwoju. Istniejące obecnie regulacje prawne prawa bilansowego dają taką możliwość.

Rozdział 4

AKTUALNE KIERUNKI ZMIAN W RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

4.1. Syntetyczna diagnoza obecnego stanu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych

Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych można określić jako wielowymiarowy, złożony, niespójny system, który każdego dnia stawia czoła dynamicznie zmieniającym się warunkom funkcjonowania tych podmiotów. Oprócz tego, chcąc postawić poprawną diagnozę stanu rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych, należy wziąć pod uwagę szerszą perspektywę, w tym przede wszystkim procesy zachodzące w finansach publicznych. Należą do nich w szczególności:

- ramy prawne rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce,
- zasady prowadzenia gospodarki finansowej,
- nowe zarządzanie środkami publicznymi w kontekście planowania wieloletniego,
- klasyfikacja budżetowa,
- złożony system sprawozdawczości.

Ramy prawne rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych

Artykuł 41 ust. 1 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (UoFP) wskazuje, że jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (UoR). Natomiast w odniesieniu do budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek

budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zastosowanie mają także regulacje UoFP oraz wydane na podstawie art. 41 ust. 4 pkt 1 lit. a. rozporządzenie, które wprowadzają szczególne zasady rachunkowości w zakresie [Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont..., 2017]:

- ewidencji wykonania budżetu,
- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,
- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów, w tym należności materiałów, funduszu jednostki,
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań,
- ewidencji w księgach rachunkowych na potrzeby systemu sprawozdawczości budżetowej.

Dodatkowe zasady rachunkowości oraz plany kont zostały określone dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości..., 2010].

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wprowadza szczególne zasady prowadzenia rachunkowości ściśle określonej grupy jednostek sektora finansów publicznych. Przy czym przepisy UoFP nie mają także charakteru zupełnego, istotne zasady rachunkowości wielu podmiotów sektora finansów publicznych są bowiem zdeterminowane przepisami odrębnymi, takimi jak np.:

- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 87),
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 z późn. zm.),
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 497 z późn. zm.),
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2024 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 146 z późn. zm.),
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 197).

Zróżnicowany zakres przepisów szczególnych określających istotę rachunkowości i sprawozdawczości poszczególnych podmiotów sektora finansów publicznych wpływa negatywnie na przejrzystość, spójność oraz użyteczność informacji finansowej, tym samym często rodzi trudności interpretacyjne. Dodatkowo można zaobserwować, że wiele istotnych pojęć w ogóle nie zostało zdefiniowanych, a wymaga ujęcia ich w planie finansowym, ewidencji księgowej oraz sys-

temie sprawozdawczości budżetowej. Dla przykładu można wymienić kategorię zaangażowania [Adamek-Hyska, Franczak, 2023]. Warto jednak podkreślić, że prawo finansów publicznych ukazuje wspólną specyfikę rachunkowości wszystkich jednostek sektora finansów publicznych w art. 54 ust. 1, określając obowiązki głównych księgowych tych podmiotów:

- prowadzenie rachunkowości jednostki,
- wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi,
- dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, a także kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących tych operacji.

Wskazane obowiązki sprawiają, że kompetencje głównego księgowego w jednostkach sektora finansów publicznych są znacznie większe niż w innych podmiotach rachunkowości. Szczególny status głównego księgowego jest widoczny w unormowaniach wyznaczających obowiązki w zakresie kontroli wewnętrznej, które poza oceną zabezpieczenia środków publicznych w planie finansowym odnoszą się do merytorycznej prawidłowości operacji gospodarczych i finansowych, ich zgodności z prawem oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tych operacji [Kaczurak-Kozak, Rotkiewicz, Walczak, red., 2018, s. XXXVII].

Zasady prowadzenia gospodarki finansowej

Jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych dzielą się na podmioty prawa (np. ZUS, uczelnie publiczne) oraz na jednostki niemające osobowości prawnej (np. jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe), które realizują gospodarkę finansową na różnych poziomach dyspozycji środkami publicznymi (tj. dysponenti wyższego szczebla wydają decyzje i podejmują czynności w zakresie gromadzenia środków finansowych oraz ich wydatkowania i przekazywania dysponentom niższego szczebla). Gospodarka finansowa jest częścią gospodarki majątkowej. Zasady gospodarki finansowej regulują przepisy prawa, które określają sposoby i procedury gromadzenia, przekazywania i wydatkowania środków pieniężnych oraz uprawnienia i odpowiedzialność osób uczestniczących w prowadzeniu gospodarki finansowej [Dębska-Rup, 2012, s. 139]. W sytuacji podmiotów sektora finansów publicznych, które nie posiadają osobowości prawnej, zasady gospodarki finansowej określają przepisy finansów publicznych i dotyczą kwestii wskazanych w tabeli 4.1 [Rozporządzenie w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej..., 2010].

Tabela 4.1. Zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych

Podmiot	Istota zasad gospodarki finansowej	Budżetowanie
Jednostki budżetowe	<ol style="list-style-type: none"> 1) sposób i tryb sporządzania planów finansowych, w tym ich szczegółowość, ściśle związane z procedurami stanowienia ustawy lub uchwał budżetowych 2) sposób dokonywania zmian w planach finansowych oraz zatwierdzania tych zmian przez wskazane podmioty 3) tryb pobierania dochodów (w tym postępowanie z nadpłatami) i dokonywania wydatków państwowych jednostek budżetowych (w tym: zasady dokonywania wydatków gotówkowych, postępowanie ze zwrotem wydatków) uwzględniające metodę brutto rozliczania się z budżetem państwa lub budżetami jednostek samorządu terytorialnego 	Brutto
Samorządowe zakłady budżetowe	<ol style="list-style-type: none"> 1) sposób i tryb sporządzania planów finansowych, w tym ich szczegółowość, ściśle związane z procedurami stanowienia uchwał budżetowych 2) sposób dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych oraz zatwierdzania tych zmian przez wskazane podmioty 3) sposób ustalania nadwyżki środków obrotowych w sytuacjach, gdy organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie postanowi inaczej, czyli nie zwolni samorządowego zakładu budżetowego z rozliczania się z nadwyżki środków obrotowych 	Netto ¹⁴

Źródło: Opracowanie własne.

W przypadku pozostałych jednostek sektora finansów publicznych zasady gospodarki finansowej określają ogólne przepisy prawa finansów publicznych, a szczególne zasady są zawarte w przepisach regulujących ustroj tych podmiotów (np. w zakresie spzoz – zasady te opisano w rozdziale 3 monografii).

Zasadniczym wyznacznikiem uszczegółowienia zasad gospodarki finansowej podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce jest forma powiązania z budżetem (tj. budżetowanie). Obecnie występują dwie formy budżetowania: budżetowanie brutto i budżetowanie netto. To pierwsze zakłada brak zależności (tj. niełączenie) dochodów (przychodów) jednostki z wydatkami (rozchodami) oraz pełne podporządkowanie rygorom budżetowym, w tym: roczność, dyrektywny charakter planów, dyscyplina budżetowa. Budżetowanie netto oznacza

¹⁴ Budżetowanie netto dotyczy także agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych funduszy celowych.

rozliczanie się z budżetem macierzystym wynikiem finansowym (lub nadwyżką środków obrotowych) oraz pokrywanie kosztów działalności z osiągniętych przychodów. Te dwie formy rozliczania się z budżetem są wynikiem historycznego rozwoju budżetu, jego ewolucji i zakresu podmiotowego [Ruśkowski, Salachna, red., 2013, s. 95; Ofiarski, red., 2020, s. 125].

Nowe zarządzanie środkami publicznymi w kontekście planowania wieloletniego

Nowy model zarządzania finansami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych, wdrożony w latach 80. XX w., wymagał i nadal wymaga przyjęcia nowego sposobu myślenia wśród kadry zarządzającej tymi podmiotami. W literaturze przedmiotu spotyka się zróżnicowane spojrzenia na ten problem [Kozuch, 2004, s. 223-244; Szczepankiewicz, 2011, s. 247-258; Kaczmarek, 2013]. Wielu autorów wskazuje, że wdrożenie tej koncepcji w praktyce wymaga skoncentrowania się na nowoczesnych metodach wieloletniego planowania strategicznego w procesie budżetowania i na sprawnym zarządzaniu zadaniami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych. Wymaga to przede wszystkim użycia narzędzi stosownych do realizacji budżetu zadaniowego oraz orientacji na wyniki (*performance budget*) lub na efekty (*result-oriented budget*), a także stosowania mierników określających stopień realizacji celów i zadań [Strąg, 2012, s. 238-246; Piasny, 2013; Szczepankiewicz, 2015, s. 16]. Na tle tych zmian M. Kaczmarek dokonał podziału roli rachunkowości na pasywną i aktywną [Kaczmarek, 2013, s. 5]. Pasywny charakter rachunkowości w sektorze finansów publicznych stanowi konsekwencję minimalistycznego podejścia do jej istoty i zakresu, a także przypisania rachunkowości głównie funkcji ewidencyjnej, która tradycyjnie jest łączona z funkcjami: dowodową, rozliczeniową, sprawozdawczą, ochrony mienia, statystyczną i kontrolną. Natomiast aktywny charakter rachunkowości oznacza, że dostarczane przez nią informacje są wszechobecne w procesie zarządzania publicznego i obok informacji *ex post* niezbędne są informacje *ex ante*. Stwarza to przesłanki sprzężeń rachunkowości z procesem zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych, czego efektem są przede wszystkim: wieloletnie prognozy zjawisk gospodarczych, badanie efektywności podejmowanych zadań publicznych, kontrola i audyt zachodzących procesów.

Dynamicznie zmieniająca się rzeczywistość gospodarcza, społeczna i polityczna powoduje dynamiczny wzrost zadań wykonywanych przez podmioty sektora finansów publicznych. Potrzeba wykonywania tych zadań zgodnie ze standardami europejskimi oraz na społecznie akceptowalnym poziomie powoduje, że głównym celem systemu rachunkowości sektora finansów publicznych staje

się pomiar, prezentacja, analiza i ocena dokonań gospodarczych i społecznych, co realnie wpisuje się w koncepcję nowego zarządzania środkami publicznymi. W związku z tym w systemie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych pojawiły się niestandardowe obszary pomiaru, ewidencji, sprawozdawczości i analizy, takie jak np.: budżet zadaniowy, partnerstwo publiczno-prywatne czy też system monitorowania usług publicznych [Adamek-Hyska, Szczepankiewicz, 2016]. Wprowadzanie licznych zmian w zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych implikuje zatem pilne zapotrzebowanie na nowe informacje ekonomiczne i nieekonomiczne.

Klasyfikacja budżetowa

Obecne raportowanie o dochodach publicznych, wydatkach publicznych, przychodach i rozchodach w sektorze finansów publicznych jest uwarunkowane prawnie określonym sposobem klasyfikacji, tj. klasyfikacją budżetową. Dodatkowo wydatki budżetu państwa są także klasyfikowane w tzw. układzie zadaniowym.

Klasyfikacja budżetowa systematyzuje dochody publiczne i wydatki publiczne według działów i rozdziałów określających rodzaj działalności (na poziomie działów w sposób powiązany z Polską Klasyfikacją Działalności) oraz paragrafów określających rodzaj dochodu lub wydatku [Ustawa o finansach publicznych, 2009, art. 39]. Natomiast przychody oraz rozchody publiczne są klasyfikowane według paragrafów określających źródło przychodu lub rodzaj rozchodu. Klasyfikację budżetową określają przepisy wykonawcze do UoFP [Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji..., 2010]. Jak zauważa E. Malinowska-Misiąg [2016, s. 13], klasyfikacja budżetowa stanowi klarowny i czytelny system klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych oraz jest bezpośrednio powiązana z zasadą szczegółowości.

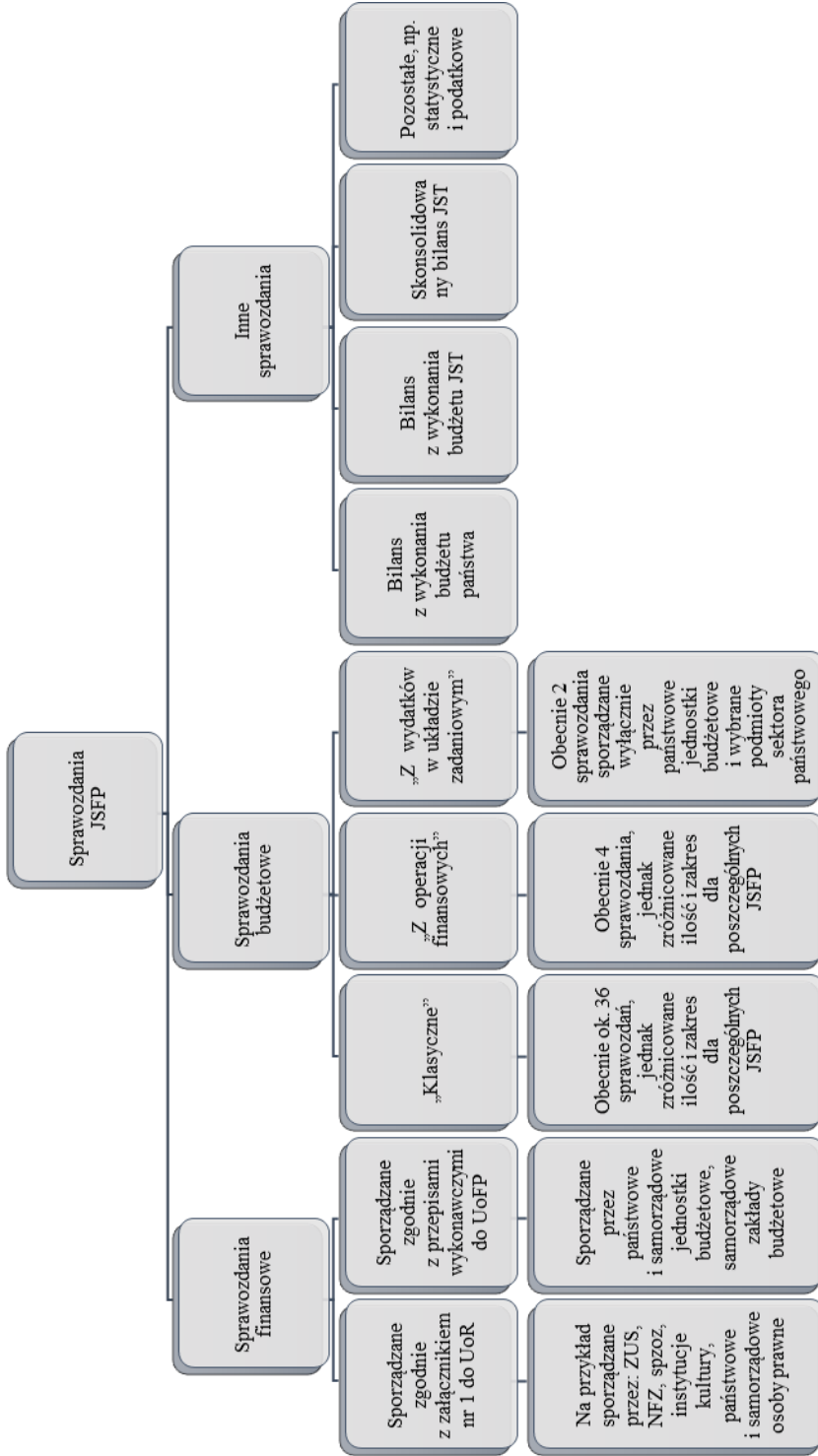
Obok tradycyjnej klasyfikacji budżetowej wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich oraz wydatki/koszty agencji wykonawczych, państwowych funduszy celowych, instytucji gospodarki budżetowej, a także państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 UoFP, są również klasyfikowane w układzie zadaniowym, czyli według funkcji państwa, tj. poszczególnych obszarów działań państwa, oraz według zadań budżetowych, grupujących wydatki według celów, i podzadań budżetowych, grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione [Toborek-Mazur, 2015; Kołodziej-Hajdo, 2017; Nucińska, 2018]. Struktura układu zadaniowego jest określana co roku w nocy budżetowej. Struktura układu zadaniowego powstawała w sposób oddolny, w oparciu

o propozycje przedkładane przez dysponentów, czego konsekwencją jest jej zróżnicowana szczegółowość oraz niepełny charakter układu zadaniowego (oznacza to, że układ zadaniowy nie obejmuje dla przykładu jednostek samorządu terytorialnego, ZUS i zarządzanych przez niego funduszy celowych, NFZ).

Krajowi i międzynarodowi eksperci z zakresu rachunkowości sektora budżetowego od wielu lat sygnalizują, że obecne systemy klasyfikowania wydatków i dochodów budżetowych ze względu na brak jednolitych kryteriów wyodrębniania poszczególnych jednostek klasyfikacyjnych i zróżnicowany stopień szczegółowości nie dostarczają informacji wspierających efektywne zarządzanie, w szczególności wydatkami finansowanymi środkami publicznymi, oraz istotnie zwiększają koszty systemów i personelu zaangażowanego w planowanie, ewidencję i sprawozdawczość w dwóch układach budżetowych [Założenia reformy systemu budżetowego, 2016, s. 29-32].

Złożony system sprawozdawczości

Strukturę sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych prezentuje rys. 4.1.



Rys. 4.1. Zakres sprawozdawczości JSFP

Źródło: Opracowanie własne.

Główne źródło informacji z procesów związanych z gromadzeniem oraz rozdysponowywaniem środków publicznych stanowi system **sprawozdawczości budżetowej**. System ten, mając za podstawowy cel jawność i przejrzystość finansów publicznych, służy do gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji (wyrażonych w mierniku pieniężnym) odzwierciedlających procesy związane z wykonaniem budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a więc akumulacją, rozdziałem i zużyciem środków publicznych. Sprawozdania budżetowe (oznaczone skrótem *RB*) stanowią instrument zaspokojenia potrzeb informacyjnych, zarówno związanych z zarządzaniem środkami publicznymi (ich efektywną alokacją, wykorzystaniem i kontrolą), jak i wynikających z członkostwa Polski w organizacjach międzynarodowych [Ustawa o finansach publicznych, 2009 r., art. 41; Adamek-Hyska, 2013; Adamek-Hyska, Franczak, 2023]. W ramach sprawozdawczości budżetowej są zbierane w szczególności dane dotyczące wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, planów finansowych: jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Wszystkie państwowe jednostki budżetowe sporządzają również sprawozdania budżetowe z wykonania wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym (*Rb-BZ1*). Sprawozdania te, oprócz informacji o wydatkach/kosztach związanych z realizacją zadań budżetowych, zawierają również informacje na temat wykonania mierników stopnia realizacji celów działalności państwa (efektach wydatków/kosztów). Sprawozdanie z planów finansowych w układzie zadaniowym (*Rb-BZ2*) sporządzają także: dysponenci państwowych funduszy celowych, kierownicy agencji wykonawczych, dyrektorzy instytucji gospodarki budżetowej, właściwe organy państwowych osób prawnych. Obok klasycznych sprawozdań budżetowych jednostki sektora finansów publicznych sporządzają także sprawozdania z operacji finansowych, które są podstawowym źródłem informacji o wartości państwowego długu publicznego (w tym długu Skarbu Państwa) jako kategorii fiskalnej, z którą obowiązujący porządek prawny wiąże istotne skutki.

Reasumując, system sprawozdawczości budżetowej w obecnym kształcie jest zdeterminowany zakresem ustawy budżetowej oraz uchwał budżetowych i podporządkowany celowi, jakim jest wypełnienie obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych wobec Sejmu oraz obowiązków publikacyjnych wynikających z zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych [Założenia reformy systemu budżetowego, 2016, s. 26-27].

Sprawozdania finansowe, w tym przede wszystkim bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową, sporządzają obecnie wszystkie jednost-

ki sektora finansów publicznych. Przy czym jednostki budżetowe (państwowe i samorządowe) oraz samorządowe zakłady budżetowe stosują wzorce i szczególne zasady sporządzania określone w przepisach wykonawczych do UoFP. Pozostałe podmioty tworzące sektor finansów publicznych tworzą sprawozdania finansowe na podstawie załącznika nr 1 do UoR. Jednakże i w tych podmiotach poszczególne elementy sprawozdań finansowych charakteryzują pozycje uwy-puklające rodzaj jednostki, charakter jej działalności podstawowej, strukturę organizacyjną oraz podstawowe źródła finansowania jej działalności (np. dotacje czy też subwencje). Informacje zawarte w rocznych sprawozdaniach finansowych umożliwiają kierownikom jednostek sektora finansów publicznych prezen-tację i ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyników finansowych, a także wykonywanie bieżącej kontroli sytuacji działalności w minionym roku obrotowym oraz wspierają podejmowanie decyzji zarządczych [Fedak, Rybicki, 2023, s. 11-30].

Poza wyżej wskazanymi elementami sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych pojawia się wiele innych obligatoryjnych raportów zawierających głównie informacje finansowe, w tym bilans z wykonania budżetu państwa, skonsolidowany bilans jednostek samorządu terytorialnego czy też opisowe sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Podjęte rozważania pozwalają wskazać następujące aktualne problemy rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych w Polsce:

- zróżnicowanie instytucjonalne oraz podstaw prawnych rachunkowości sektora finansów publicznych,
- rozbudowany zakres danych prezentowanych w licznych sprawozdaniach,
- mała użyteczność wielu informacji prezentowanych w sprawozdaniach budżetowych,
- duże trudności w wykorzystaniu zautomatyzowanych mechanizmów gromadzenia i przetwarzania danych ewidencyjnych, np. w Ministerstwie Finansów lub w Głównym Urzędzie Statystycznym.

4.2. Najważniejsze kierunki zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w Polsce

Aktualne kierunki rozwoju i zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych niewątpliwie uwzględniają cele tych organizacji w kontekście planowania strategicznego, społecznej odpowiedzialności oraz raportowania dokonań zorientowanego na komunikowanie się organizacji z otoczeniem i różnymi grupami interesariuszy [Nita, 2016, s. 117]. Podjęte działania na szeroką

skalę wpisują się w dyskusję naukową nad reformami sektora publicznego, w tym standaryzacją rachunkowości sektora publicznego [Brusca, Martinez, 2016]. W zagranicznych badaniach naukowych podaje się, że podejmowane reformy sektora publicznego mają prowadzić do bardziej efektywnego i optymalnego zarządzania usługami świadczonymi przez ten sektor. Odnoszą się także do ewolucji standardów rachunkowości sektora publicznego w kierunku zapewnienia przejrzystości w zarządzaniu publicznym i porównywalności informacji sprawozdawczych [Caperchione, Demirag, Grossi, 2017; Santis, Grossi, Bisogno, 2018; Jorge, Caruana, Caperchione, 2019]. Autorzy badań wskazują też, że ujawniane informacje finansowe mają na celu przede wszystkim zaprezentowanie wydajnego i skutecznego zarządzania finansami publicznymi, w tym mierników opisujących wynik na operacjach budżetowych [Caperchione, Demirag, Grossi, 2017]. Powoduje to, że rachunkowość jednostek sektora publicznego, a w Polsce prawnie zdefiniowanych jednostek sektora finansów publicznych, jest silnie skorelowana z normami prawnymi [Szewieczek i in., 2024].

Na wszystkie powyżej wymienione aspekty nakładają się zmiany związane z globalizacją, digitalizacją i cyfryzacją, które oddziałują na wszystkie obszary funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych. Wskazana wcześniej diagnoza aktualnego systemu rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych pozwala wskazać pilną potrzebę uporządkowania sposobu zarządzania finansami publicznymi i gromadzenia informacji o wydatkach oraz wielkościach przyszłych wydatków na istniejące programy i polityki publiczne, a także zbudowania odpowiedniego systemu informatycznego obsługującego te procesy [Założenia reformy systemu budżetowego, 2016, s. 44-45].

4.2.1. Integracja systemów klasyfikacyjnych z jednolitym planem kont

Potrzeba przeprowadzenia reform rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w Polsce była analizowana przez lata, a poważnymi bodźcami do ich wdrożenia są aktualne problemy w sferze finansów publicznych. Z tego względu wydajność i przejrzystość finansów publicznych w Polsce zyskuje na znaczeniu. Celem planowanej reformy jest m.in. ujednoczenie zasad i rozwiązań szczegółowych w zakresie rachunkowości, w tym opracowanie jednolitego planu kont i zasad ewidencjonowania wydatków w sposób odpowiadający na potrzeby informacyjne Ministerstwa Finansów oraz innych jednostek, a także interesariuszy zewnętrznych (tj. np. UE, IMF, OECD), na rzecz których Polska jest zobowiązana przekazywać dane finansowe w sposób odbiegający od obecnej klasyfikacji budżetowej.

W 2018 r., w oparciu o rekomendacje Międzynarodowego Funduszu Walutowego, w Ministerstwie Finansów przystąpiono do projektu „Reforma Systemu Budżetowego. Etap I”. Projekt ten obejmuje szeroko zakrojone prace analityczne i koncepcyjne dotyczące głównie stworzenia jednolitego planu kont zintegrowanego z klasyfikacją budżetową, średniookresowych ram budżetowych oraz nowego modelu zarządzania budżetem. Od 2017 r. głównym dostawcą wsparcia technicznego na rzecz reformy sektora budżetowego był Międzynarodowy Fundusz Walutowy [International Monetary Fund, 2019], a od 2019 r. wsparcie to jest finansowane z Programu Wspierania Reform Strukturalnych Unii Europejskiej. Reforma systemu budżetowego jest jedną z reform ujętych w Krajowym Planie Odbudowy i Zwiększania Odporności (KPO). Przewiduje on m.in., że w 2025 r. zostaną ogłoszone przepisy wprowadzające nowy system klasyfikacyjny. Opublikowanie tych przepisów stanowi kolejny kamień milowy KPO. Aby ten kamień milowy został osiągnięty, konieczne jest usystematyzowanie prac zmierzających do przygotowania i uchwalenia rozwiązań legislacyjnych wprowadzających nowy system klasyfikacyjny, a następnie przygotowanie i przeprowadzenie operacyjnego wdrożenia nowych rozwiązań [Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego, 2022, s. 155].

Nowy system klasyfikacyjny

Istotnym krokiem w kierunku projektowanych zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych jest dokument pt. „Integracja planów kont i klasyfikacji budżetowej”¹⁵, w którym po raz pierwszy sformułowano rekomendację dla Ministerstwa Finansów wskazującą na potrzebę integracji obecnie stosowanych systemów klasyfikacyjnych oraz opracowania nowego jednolitego planu kont, który będzie obejmował szereg rozłącznych segmentów zaspokajających potrzeby informacyjne różnych użytkowników w polskim sektorze publicznym [Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego, 2022, s. 5].

Przyjęta struktura segmentowa umożliwi w przyszłości kodowanie różnych atrybutów danych budżetowych, finansowych i fiskalnych w sposób, który pozwala na ich automatyczne przetwarzanie z wykorzystaniem narzędzi informatycznych (odpowiednich aplikacji i systemów do zarządzania) bazujących na modelach relacyjnych baz danych. W tym celu wyodrębniono cztery podstawowe segmenty klasyfikacyjne:

¹⁵ Dokument opracowano przy wsparciu Banku Światowego w ramach Programu „Budowa zdolności instytucjonalnych i prawnych na poziomie krajowym w zakresie sprawozdawczości finansowej i audytu w sektorze prywatnym” finansowanego ze środków Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy. Program ten obejmował także komponent dotyczący analizy systemu rachunkowości publicznej w Polsce.

- 1) **administracyjny**: umożliwi identyfikację jednostki publicznej, typu jednostki, przynależności jednostki do określonego sektora i podsektora instytucjonalnego (oraz sektora finansów publicznych), a także uprawnień jednostki w zakresie administrowania różnymi funduszami, które wynikają najczęściej z usytuowania jednostki w hierarchii organizacyjnej administracji publicznej;
- 2) **źródeł finansowania**: umożliwi identyfikację budżetu, funduszu pozabudżetowego lub innych źródeł finansowania (np. zasoby własne jednostki organizacyjnej) zarządzanych przez jednostkę albo przyznanych (powierzonych) jednostce, pochodzenia zasobów (np. krajowe albo obce) oraz przeznaczenia zasobów (np. nieoznaczone albo znaczone, ogólne albo rezerwowe, na współfinansowanie);
- 3) **programowy**: umożliwi identyfikację zadań publicznych, a w powiązaniu z odpowiednimi klasyfikacjami segmentu administracyjnego pozwoli zidentyfikować te zadania, za realizację których określona jednostka odpowiada pośrednio, np. kształtując politykę państwa w danym obszarze, albo bezpośrednio, przekształcając powierzone zasoby w rezultaty;
- 4) **ekonomiczny**: umożliwi identyfikację charakteru ekonomicznego zdarzenia gospodarczego oraz etapów cyklu budżetowego i procesu wykonywania budżetu.

W każdym segmencie zidentyfikowano informacje (szczegółowe klasyfikacje), które uznano za istotne ze względu na potrzeby planowania budżetowego i zarządzania budżetem oraz sporządzania sprawozdań finansowych i statystyk finansów publicznych. Dodatkowo dokonano hierarchicznego ich pogrupowania, a także oznaczono symbolami numerycznymi, co pozwoli wszystkim jednostkom stosować takie same oznaczenia do rejestrowania podobnych rodzajowo stanów i transakcji. Według przyjętej koncepcji segmentowej założono integrację istniejących narzędzi, tj. klasyfikacji budżetowej (i innych istniejących rozwiązań klasyfikacyjnych) oraz planów kont jednostek sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem wymogów umożliwiających ich pełną informatyzację [Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego, 2022, s. 14].

Opracowany projekt tzw. jednolitego planu kont zintegrowanego z klasyfikacją budżetową stanowi uporządkowane zestawienie odpowiednio zakodowanych jednostek klasyfikacyjnych stosowanych do planowania i wykonywania budżetu, rejestrowania przepływów wartości ekonomicznej pomiędzy jednostkami, a następnie sporządzania sprawozdań budżetowych, sprawozdań o stanie aktywów i zobowiązań na określony dzień (sprawozdań finansowych) oraz opracowywania statystyk finansów publicznych. Systemy klasyfikacyjne, w których wykorzystuje się jednolity plan kont, zapewniają standaryzację struktur i szczegółowych klasyfikacji na wyższych poziomach klasyfikacyjnych, zwykle za-

chowując elastyczność na poziomach niższych. Dzięki temu potrzeby użytkowników będą zaspokajane przez wyższe poziomy klasyfikacyjne, w ramach których pojedynczy użytkownicy mogą dodawać unikatowe jednostki klasyfikacyjne. Pozwala to zaspokajać ich specyficzne potrzeby informacyjne i ogranicza potrzebę tworzenia wtórnych systemów zbierania danych [Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego, 2022, s. 14-15]. Należy zaznaczyć, że ostateczny kształt nowego systemu klasyfikacyjnego będzie zależał od merytorycznego kontekstu ogółu rozstrzygnięć w innych obszarach zarządzania finansami publicznymi, które są objęte reformą systemu budżetowego.

4.2.2. W kierunku ujednoczenia raportowania o klimacie

Rachunkowość jednostek sektora publicznego w krajach Europy jest bardzo zróżnicowana, zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i w obrębie poszczególnych krajów. Różnorodność ta dotyczy zasad wyceny składników majątkowych, a także ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych i budżetowych. W rachunkowości sektora publicznego w krajach europejskich jest stosowana w różnym wymiarze zasada kasowa i zasada memoriałowa rachunkowości [Adamek-Hyska, 2011]. Efektem podjętych działań w kierunku standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym są międzynarodowe standardy rachunkowości sektora publicznego. Standardy te są wydawane przez Radę ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*), działającą w ramach struktur Międzynarodowej Federacji Księgowych (*International Federation of Accountants – IFAC*). Misją Rady ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego jest tworzenie wysokiej jakości standardów rachunkowości stosowanych przez podmioty sektora publicznego z całego świata w celu przygotowania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia [Wrona, Rechul, Szulc, 2018]. *IPSASB* rozwija głównie standardy dotyczące zasady memoriałowej. *IPSAS* mają pomóc w tworzeniu nowych lub poprawić istniejące już standardy krajowe, tak aby zapewnić większą porównywalność danych dostarczanych w ramach systemu rachunkowości w różnych krajach¹⁶. Choć *IPSAS* są skutkiem dążenia do ujednoczenia rachunkowości w sektorze publicznym, aktualnie nie są powszechnie stosowane w świecie. W różnych

¹⁶ Elementem standaryzacji rachunkowości sektora publicznego są tworzone i wdrażane obecnie europejskie standardy rachunkowości sektora publicznego (*European Public Sector Accounting Standards – EPSAS*) na bazie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego. Instytucją nadzorującą cały proces z ramienia Komisji Europejskiej jest Eurostat [www 7; Nowak, 2015].

krajach stosuje się je wybiórczo, zazwyczaj w wybranych działach sektora finansów publicznych, a nawet wyłącznie w wybranych jednostkach [www 6; Polzer, Grossi, Reichard, 2021; Schmidhuber, Hilgers, Hofmann, 2022; Abdulkarim, Umlai, Al-Saudi, 2020; Amiri, Hamza, 2020; Mattei, Jorge, Grandis, 2020]. W wielu krajach, w tym także w Polsce, są wyznacznikiem stanowienia krajowych standardów rachunkowości.

W latach 2024-2025 Rada stanowiąca *IPSAS* zauważyła, że w czasach istotnego wzrostu świadomości o zmianach w klimacie zagadnienie zrównoważonego rozwoju staje się jednym z priorytetów dla gospodarek państw na całym świecie. W związku z tym w 2024 r. Rada *IPSAS* przygotowała i opublikowała projekt standardu zrównoważonego rozwoju dla sektora publicznego – ujawnienie informacji w zakresie klimatu (*IPSASB SRS ED 1 – Ujawnienie informacji związanych z klimatem*)¹⁷. Stanowi on początek prac zmierzających do standaryzacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w sektorze publicznym. Prezentowane w projekcie podejście pokazuje wpływ jednostki na klimat nie tylko w zakresie jej działalności, ale także umieszczając jej działanie w kontekście tworzenia przez jednostki sektora publicznego regulacji mających wpływ na całą gospodarkę. Co ważne, w zakresie stosowania tego standardu przewidziano ułatwienia, tj.:

- ujawnianie informacji związanych z klimatem jest całkowicie dobrowolne,
- ujawnianie informacji związanych z klimatem nie wymaga stosowania standardów *IPSAS*,
- standard wymaga ujawniania informacji możliwych do udokumentowania, dostępnych bez nadmiernych kosztów i starań,
- przewidziano uproszczenia przy pierwszym zastosowaniu standardu, takie jak:
 - do 9 miesięcy na sporządzenie raportu,
 - brak konieczności ujawniania informacji porównawczych,
 - brak konieczności ujawniania emisji zakresu 3,
 - brak konieczności ujawniania informacji związanych z politykami publicznymi wdrożonymi przed zastosowaniem standardu.

Propozycje zawarte w projekcie *IPSASB SRS ED 1* dostosowują raportowanie podmiotów sektora publicznego do najlepszych praktyk na świecie, opierając się na innych międzynarodowych standardach zrównoważonego rozwoju przy jednoczesnym uwzględnieniu unikalnych różnic i potrzeb informacyjnych podstawowych użytkowników sprawozdań sektora publicznego. Prowadzi to do bar-

¹⁷ Tłem projektu *IPSASB SRS ED 1* były: MSSF S1: Ogólne wymogi dotyczące ujawnienia informacji finansowych ze zrównoważonym rozwojem, MSSF S2: Ujawnienia związane z klimatem, Agenda 2030 na rzecz zrównoważonego rozwoju, Porozumienie Paryskie z 2016 r. [www 4; www 5].

dziej spójnych, porównywalnych i weryfikowalnych informacji w różnych sektorach, tak aby umożliwić lepsze podejmowanie decyzji i odpowiedzialność oraz utrzymanie dostępu do finansowania niezbędnego do rozwoju, w tym z rynków kapitałowych. Sfinalizowanie prac nad ostateczną wersją *IPSASB SRS ED 1* zaplanowano na 2025 r. Warto podkreślić, że przedstawiciele Ministerstwa Finansów w Polsce aktywnie włączyli się w konsultacje nad projektem *IPSASB SRS ED 1* i zgłaszanie ewentualnych uwag do niniejszego projektu. Zaznaczyli, że *IPSAS* nie są obligatoryjnie stosowane w Polsce, ale w wielu ważnych kwestiach powinny być drogowskazem do ujednoczenia prezentowania istotnych i aktualnych informacji o działalności polskich podmiotów sektora finansów publicznych, w tym w szczególności w zakresie jej wpływu na klimat. Ministerstwo Finansów akcentuje, że aktualnie wiele podmiotów sektora finansów publicznych w różnych sprawozdaniach prezentuje informacje związane z oddziaływaniem podmiotu na klimat, jednak są one ujawniane w różnej szczegółowości i w odmiennych układach (tabela 4.2). Dlatego zaleca, aby w przyszłości podmioty te podjęły próbę ujednoczenia ujawniania tych informacji w sposób wskazany w aktualnym projekcie *IPSASB SRS ED 1* w celu:

- zwiększenia przejrzystości ich działań,
- zwiększenia ich zaufania i wiarygodności,
- tworzenia pozytywnego ich wizerunku i silnej reputacji,
- wzmocnienia relacji z otoczeniem.

Tabela 4.2. Przykłady ujawnień w zakresie klimatu wybranych jednostek sektora finansów publicznych w Polsce

Podmiot	Przykłady ujawnień w zakresie klimatu
1	2
Ministerstwo Klimatu i Środowiska <i>Programy i projekty</i>	Krajowy Plan w dziedzinie Energii i Klimatu oraz Zintegrowane krajowe sprawozdanie z postępów w dziedzinie energii i klimatu Źródło: https://www.gov.pl/web/klimat/krajowy-plan-na-rzecz-energii-i-klimatu
Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej <i>Programy i projekty</i>	Projekty: <ul style="list-style-type: none"> • „Rozwój OZE” • „Czyste Powietrze” • „Mój Prąd” • „Mój elektryk” • „Program LIFE” • „Moja Elektrownia Wiatrowa” • „Moje Ciepło” Źródło: https://www.gov.pl/web/nfosigw
Główny Urząd Statystyczny <i>Krajowa Platforma Raportująca SDG</i>	Określono 140 wskaźników monitorujących ponad 70 priorytetów krajowych w ramach 17 celów zrównoważonego rozwoju Źródło: https://sdg.gov.pl/statistics_nat/climate-action/

cd. tabeli 4.2

1	2
Ministerstwo Finansów <i>Zrównoważone finanse</i>	Ustalono Mapę Drogową rozwoju rynku zrównoważonych finansów w Polsce – dobrowolne rekomendacje dla administracji publicznej i instytucji rynkowych, m.in. w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju Źródło: https://www.gov.pl/web/finanse/zrownowazonefinanse
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	Społeczna odpowiedzialność ZUS. Raport 2017 Społeczna odpowiedzialność ZUS. Raport 2018 Społeczna odpowiedzialność ZUS. Raport 2019 Źródło: https://www.zus.pl/o-zus/o-nas/csr-w-zus/raporty-spoecznej-odpowiedzialnosci-csr-zus
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie	Raport Społecznej odpowiedzialności UEK Cele Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie na rzecz realizacji 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju Organizacji Narodów Zjednoczonych Źródło: https://uek.krakow.pl/uniwersytet/spoleczna-odpowiedzialnosc
Miasto Stołeczne Warszawa ¹⁸	Miejski Plan Adaptacji Źródło: https://bip.um.warszawa.pl/web/rada-warszawy/-/uchwala-nr-xv-339-2019-z-2019-07-04-1578635
Miasto Katowice	Plan adaptacji miasta Katowice do zmian klimatu do 2030 r. Źródło: https://www.katowice.eu/dla-mieszka%C5%84ca/miejskie-centrum-energii/klimat/plan-adaptacji-do-zmian-klimatu-dokument

Źródło: Opracowanie na podstawie: Stachniak, Bareja [2025].

Polska, jako członek UE, jest zobowiązana do osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju UE, w tym celów środowiskowych, wśród których priorytetowe są cele klimatyczne i energetyczne. W związku z tym zainteresowanie raportowaniem m.in. o klimacie przez polskie jednostki sektora finansów publicznych zyskuje na znaczeniu i odzwierciedla rosnący trend w kierunku przejrzystości i odpowiedzialności za podejmowane działania tych podmiotów. Podejście takie zapewne integruje informacje finansowe i niefinansowe, wzmacniając komunikację dotyczącą tworzenia wartości i wysiłków na rzecz zrównoważonego rozwoju. Pozwala także przełamać bariery rozwoju idei raportowania zintegrowanego, takie jak [Zuchewicz, 2013]:

- 1) brak w politykach rachunkowości oraz informacjach szczegółowych i uzupełniających do sprawozdań finansowych danych o sposobie prezentowania czynników niematerialnych, chociażby takich jak kapitał intelektualny, rela-

¹⁸ W badaniach z 2018 r. przeprowadzono studia przypadków z różnych lokalizacji na świecie, w tym z Polski – na przykładzie miasta Warszawa – i potwierdzono różnice w poziomach dojrzałości i podejścia do zintegrowanej sprawozdawczości w tych jednostkach [Manes-Rossi, 2018]. Warszawa, w kontekście raportowania zintegrowanego, była również przedmiotem badań naukowców już w 2016 r., gdzie przedstawiono ją za przykład powolnego wdrażania raportowania zintegrowanego w sektorze publicznym [Oprisor, Tiron-Tudor, Nistor, 2016].

cje z interesariuszami czy też związanych z lokalizacją i wpływem na środowisko naturalne.

- 2) wycena zasobów majątkowych oraz źródeł ich pochodzenia oparta głównie na wartościach historycznych powoduje coraz większy rozdzźwięk między wartością bilansową majątku a jego wartością rynkową,
- 3) niewystarczająca świadomość osób opracowujących politykę rachunkowości konsekwencji wpływu przyjętych rozwiązań na idee zrównoważonego rozwoju,
- 4) brak możliwości określenia na podstawie analizowanych treści polityk rachunkowości oraz szczegółowych danych zawartych w informacjach dodatkowych wszystkich istotnych warunków funkcjonowania tych podmiotów, w tym np. głównych czynników ryzyka,
- 5) brak danych o charakterze prospektywnym umożliwiających szacowanie przebiegu zdarzeń w przyszłości.

Sposób ujawniania i integracja informacji finansowych i niefinansowych wymagają zarówno specjalistycznej wiedzy technicznej, jak i znacznych inwestycji w systemy gromadzenia i analizy danych. Ponadto brakuje jasnych ram regulacyjnych lub choćby wzorców (powszechnych standardów) dla zintegrowanej sprawozdawczości sektora publicznego, co utrudnia podmiotom sektora finansów publicznych konsekwentne wdrażanie najlepszych praktyk.

4.3. Podsumowanie

W Polsce od ponad 30 lat zmiany w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, w kontekście teorii zmiany społecznej i kontyngencyjnej teorii organizacji, zaowocowały m.in. poszerzeniem zbioru sprawozdań finansowych i sprawozdań budżetowych, a w ramach zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych wprowadzono wymóg upublicznienia (udostępniania) rocznych sprawozdań dotyczących finansów publicznych i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych. Wprowadzone dotychczas zmiany mają charakter funkcjonalno-ewolucyjny w sensie socjologicznym [Nowak, 2008, s. 113]. Stymulatorami tych zmian są zarówno wymagania wewnętrzne (głównie endogeniczne przeobrażenia instytucji społecznych, narastające nierówności społeczne oraz zmiany demograficzne), jak i zewnętrzne wynikające z wcześniejszych zobowiązań rządu stawiane przez audytorów, grupy eksperckie oraz instytucje międzynarodowe (takie jak: Komisja Europejska, OECD, Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy).

Aktualnie projektowane zmiany są bezpośrednio związane z procesem zmian w systemach budżetowych, które mają na celu podniesienie jakości budżetowa-

nia i umożliwienie dokonywania porównań funkcjonowania sektora publicznego w poszczególnych krajach. Nowe podejście do rachunkowości sektora finansów publicznych zapewne przyczyni się do wzmocnienia modelu sektora finansów publicznych opartego na kontrakcie społecznym, zwiększenia jakości usług świadczonych przez państwową i samorządową administrację, przekazywania społeczeństwu bardziej ujednoliconych informacji o sytuacji majątkowej i finansowej w sektorze finansów publicznych, a także wprowadzenia kolejnych nowatorskich metod zarządzania sektorem publicznym w Polsce.

Co ważne, uproszczenie i standaryzacja przepisów o rachunkowości sektora publicznego pozwoli też zrozumieć, interpretować oraz porównywać sprawozdania finansowe różnych jednostek sektora publicznego. Wpłynie to bezpośrednio na rzetelną konsolidację wydatków, a w konsekwencji – uzyskanie pełnej informacji o stanie finansów państwa. Działania w zakresie wewnętrznego uproszczenia i uspoźnienia, a także dostosowanie polskich przepisów sektora rachunkowości publicznej do międzynarodowych standardów wymagają przemyślanej koncepcji i rozważnej realizacji publicznej [Założenia reformy systemu budżetowego, 2016, s. 45].

BIBLIOGRAFIA

Wydawnictwa zwarte i ciągłe

- Abdulkarim M.E., Umlai M.I., Al-Saudi L.F. (2020), *Exploring the Role of Innovation in the Level of Readiness to Adopt IPSAS*, "Journal of Accounting and Organizational Change", Vol. 16, No. 3, s. 469-495.
- Adamek-Hyska D. (2011), *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego* [w:] A.M. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice, s. 66-84.
- Adamek-Hyska D. (2013), *Sprawozdania budżetowe jako instrument zarządzania finansami w jednostce samorządu terytorialnego* [w:] E. Urbańczyk, A. Gąsior, E. Mioduchowska-Jaroszewicz, M. Romanowska (red.), *Zarządzanie wartością jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 789, s. 5-13.
- Adamek-Hyska D., Franczak I. (2023), *Użyteczność informacji sprawozdawczej w zakresie zaangażowania wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 47(1), s. 9-24.
- Adamek-Hyska D., Szczepankiewicz E.I. (2016), *New Public Management wyzwaniem dla rachunkowości, kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 307, s. 7-12.
- Amiri A., Hamza S.E. (2020), *The Transition to IPSAS Standards: The Extent of Adoption and the Influence of Institutional, Contingency and Economic Network Factors*, "Journal of Accounting and Management Information Systems", Vol. 19, No. 2, s. 215-251.
- Antoniak M. (2020), *Kontrola rządowa w administracji publicznej. Poradnik dla kontrolujących i kontrolowanych*, Wydanie 2, C.H.Beck, Warszawa.
- Bartkowiak G. (2008), *Kluczowa rola personelu w zarządzaniu zakładem opieki zdrowotnej* [w:] M. Dobska, K. Rogoziński (red.), *Podstawy zarządzania zakładem opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Bendix R. (1975), *Max Weber – portret uczonego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

- Błądowski P., Grodzicki T., Mossakowska M., Zdrojewski T., red. (2021), *Badanie poszczególnych obszarów stanu zdrowia osób starszych, w tym jakości życia związanej ze zdrowiem*, Gdański Uniwersytet Medyczny, Gdańsk, https://polsenior2.gumed.edu.pl/attachment/attachment/82370/Polsenior_2.pdf (dostęp: 4.01.2025).
- Bose R. (2003), *Knowledge Management-enabled Health Care Management Systems: Capabilities, Infrastructure, and Decision-support*, „Expert Systems with Applications” 2003, Vol. 24, s. 59-70.
- Brusca I., Martinez JC. (2016), *Adopting International Public Sector Accounting Standard: A Challenge for Modernizing and Harmonizing Public Sector Accounting*, „International Review of Administrative Science”, Vol. 82(4), s. 724-744.
- Buchelt B., Kowalska-Bobko I. (2020), *Zarządzanie zasobami ludzkimi w systemie ochrony zdrowia w czasach pandemii*, Centrum Polityk Publicznych, Kraków.
- Caperchione E., Demirag I., Grossi G. (2017), *Public Sector Reforms and Public Private Partnerships. Overview and Research Agenda*, „Accounting Forum”, Vol. 41, s. 1-7.
- Chluska J., Szewieczek A. (2018), *The Use of Cost Information in the Reports and Financial Analyses of Hospital*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 524, s. 22-34.
- Ciechan-Kujawa M. (2014), *Wielowymiarowy audyt biznesowy. Wartość dodana dla organizacji i interesariuszy*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Ciesielczyk T., Watras G. (1995), *Cechy jakościowe systemu informatycznego rachunkowości*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 191-193.
- Dębska-Rup A. (2012), *Sprawozdania finansowe jednostek sektora finansów publicznych i ich ewolucja* [w:] A. Dziuba-Burczyk (red.), *Rozwój rachunkowości w uwarunkowaniach współczesnej gospodarki*, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Kraków, s. 129-146.
- Dudek E. (2002a), *Zasady polityki bezpieczeństwa systemu informatycznego rachunkowości a wymagania ustawy o rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 11(67), s. 5-12.
- Dudek E. (2002b), *Dokumentacja ewidencyjna informatycznego systemu przetwarzania danych księgowych w świetle znowelizowanej ustawy o rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 9(65), s. 28-41.
- Dudek E. (2003), *Zagrożenia występujące w środowisku informatycznym rachunkowości*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 7-8, s. 45-52.
- Dziedziczak I. (2000), *Kierunek specyfikacji wiarygodności systemu informatycznego rachunkowości*, „Problemy Rachunkowości”, nr 10, s. 41-44.
- Encyklopedia Powszechna PWN (1975), Tom 3, PWN, Warszawa.
- Falk H., Gordon L.A. (1977), *Imperfect Markets and the Nature of Goodwill*, „Journal of Business Finance and Accounting”, Vol. 4(4), s. 443-462.

- Fedak Z., Rybicki P. (2023), *Roczne sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności* [w:] *Zamknięcie roku 2023*, Wydanie Specjalne, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa, s. 11-30.
- Głapiak A. (2023), *Polityka informacyjna i komunikacja społeczna w administracji rządowej. Teoria, organizacja, praktyka*, Akademia Sztuki Wojennej, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (2008), *Rachunkowość. Podstawowe założenia i zasady*, Difin, Warszawa.
- Grabowska-Kaczmarczyk E. (2011), *Poziomy kontroli w procesie badania sprawozdania finansowego* [w:] B. Micherda (red.), *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Hass-Symotiuk M. (2005), *Systematyka kosztów na potrzeby zarządzania zakładem opieki zdrowotnej* [w:] M. Hass-Symotiuk (red.), *Sterowanie kosztami w zakładach opieki zdrowotnej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Helin A. (1993), *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Helin A. (1997), *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Idzikowska G., Owczarek Z. (2008), *Badanie kontroli wewnętrznej stosowanej przy z informatyzowanej księgowości – podstawowe problemy* [w:] *Wybrane prace z dorobku 60-lecia Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego 1948-2008*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 133-165.
- International Monetary Fund (May 2019), *Republic of Poland. Technical Assistance Report – Next Steps in Developing a Standard Chart of Accounts and Multi-Year Budget*, <https://doi.org/10.5089/9781513513003.002> (dostęp: 3.02.2025).
- IPSASB (2025), *IPSASB SRS EXPOSURE DRAFT 1, CLIMATE-RELATED DISCLOSURES*, <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-srs-exposure-draft-1-climate-related-disclosures> (dostęp: 10.02.2025).
- Itrich-Drabarek J., Mroczka K., red. (2011), *Administracja rządowa XXI wieku. Szanse, wyzwania i zagrożenia*, Mazowiecki Urząd Wojewódzki i Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa.
- Jakubiak K. (2023), *Rozwój chirurgii robotowej w Polsce* [w:] *Chirurgia robotowa, Modern Healthcare Institute*, <https://www.mzdrowie.pl/medycyna/raport-0-rozwoju-chirurgii-robotowej/>, s. 31-48 (dostęp: 15.01.2025).
- Jaros D. (2023), *Finansowe wyniki polskich szpitali 2023: poprawa efektywności i zysk netto. Który szpital zarobił najwięcej?* <https://politykaszpitalna.com/artykul/warszawski-instytut-onkologii-n1278143> (dostęp: 4.01.2025).
- Jarugowa A., Skowroński J. (1975), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Warszawa.
- Jorge S., Caruana J., Caperchione E. (2019), *The Challenging Task of Developing European Public Sector Accounting Standards*, „Accounting in Europe”, Vol. 16(2), s. 143-145.

- Kaczmarek M. (2013), *Koncepcja rachunkowości na potrzeby budżetowania zorientowanego na zadania w sektorze finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Szczecin.
- Kaczurak-Kozak M., Rotkiewicz M., Walczak P., red. (2018), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, Wydanie 2, C.H.Beck, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A. (2006a), *Księgowe obszary udręki*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Poznaniu”, nr 82, s. 63-74.
- Kamela-Sowińska A. (2006b), *Psychologiczne i ekonomiczne źródła oszustw księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 32(88), s. 106-117.
- Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Knosala E. (2006), *Zarys nauki administracji*, Wolters Kluwer, Kraków.
- Kołodziej-Hajdo M. (2017), *Budżet zadaniowy – ujęcie polskie i międzynarodowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471, s. 237-244.
- Koncepcja nowego systemu klasyfikacyjnego (2022), Ministerstwo Finansów, <https://www.gov.pl/web/finanse/reforma-systemu-budzetowego> (dostęp: 15.01.2025).
- Kostrzewa T., Kowalczyk M. (2012), *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych* [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Rachunkowość instytucji finansowych i jednostek budżetowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 337-452.
- Kożuch B. (2004), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Placet, Warszawa.
- Kwasiborski A. (1998), *Kryteria ocen poprawności działania podsystemów rachunkowości informatycznej*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 196.
- Liderman K. (2009), *Analiza ryzyka i ochrona informacji w systemach komputerowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Low J., Kalafut P.C. (2006), *Niematerialna wartość firmy. Ukryte źródła przewagi konkurencyjnej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Malinowska-Misiąg E. (2016), *Wprowadzenie do problematyki jawności i przejrzystości finansów publicznych. Zdefiniowanie pojęć* [w:] E. Malinowska-Misiąg (red.), *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Manes-Rossi F. (2018), *Is Integrated Reporting a New Challenge for Public Sector Entities?* „African Journal of Business Management”, Vol. 12(7), April, s. 172-187.
- Mattei G., Jorge, S., Grandis F.G. (2020), *Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards*, “Accounting in Europe”, Vol. 17, No. 2, s. 158-182.
- Messner Z., Klimas M. (1986), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Mitnick K., Simon W. (2002), *Łamalem ludzi, nie hasła. Sztuka podstępu*, Helion, Gliwice.

- Modrzyński P., Gawłowski R., Modrzyńska J. (2018), *Samorządowe centra usług wspólnych. Założenia i praktyka*, C.H.Beck, Warszawa.
- NIK (2015), *Działalność szpitali samorządowych przekształconych w spółki kapitałowe*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,8411,vp,10488.pdf> (dostęp: 15.01.2025).
- Nita B. (2016), *Teoria interesariuszy a informacja sprawozdawcza na przykładzie przyzmatu dokonań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 87(143), s. 117-128.
- Nowak W.A. (1998), *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak W.A. (2008), *Kontyngencyjne modele rozwoju rachunkowości sektora finansów publicznych* [w:] E. Śnieżek (red.), *System rachunkowości w nurcie wyzwania XXI wieku*, ODDK, Gdańsk, s. 99-115.
- Nowak W.A. (2015), *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 388, s. 148-158.
- Nucińska J. (2018), *Budżet zadaniowy jako narzędzie pomiaru skuteczności działania wybranych jednostek samorządu terytorialnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 4(56), s. 349-359.
- Ofiarski Z., red. (2020), *Finanse publiczne. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ogrodnik B. (2009), *Podmiot* [w:] J. Hartman (red.), *Słownik filozofii*, Kraków.
- Oprisor T., Tiron-Tudor A., Nistor C.S. (2016), *The Integrated Reporting System: A New Accountability Enhancement Tool for Public Sector Entities*, „Audit Financiar”, No. 14(139), s. 749-762.
- Peche T. (1988), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Warszawa.
- Piasny B. (2013), *Praktyczne aspekty zarządzania jednostką sektora finansów publicznych* [w:] E. Sławińska-Tomtała (red.), *Teczka kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego. Wzory dokumentów z wyjaśnieniami*, C.H.Beck, Warszawa.
- Polak M. (2024), *Blisko 19 mld zł zobowiązań. Szpitale pokazały finanse za I kwartał 2024 roku*, <https://www.rynekzdrowia.pl/Finanse-i-zarzadzanie/Blisko-19-mld-zl-zobowiazan-Szpitale-pokazaly-finanse-za-I-kwarta-2024-roku,260206,1.html> (dostęp: 14.01.2025).
- Polzer T., Grossi G., Reichard C. (2021), *The Harmonization of Public Sector Accounting and Diffusion of IPSAS* [w:] I. Brusca, P. Gomes, M.J. Fernandes, V. Montesinos (eds.), *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*, Public Sector Financial Management, Palgrave Pivot, Cham.
- Rudnicka A., Dobosz P., red. (2023), *Badania genetyczne w Polsce. Stan obecny, potrzeby, problemy, rozwiązania*, <https://www.zwrotnikraka.pl/wp-content/uploads/2023/06/Badania-genetyczne-w-Polsce-RAPORT.pdf> (dostęp: 15.01.2025).
- Ruśkowski E., Salachna J., red. (2013), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk.

- Sadowska B. (2014), *Znaczenie i warunki stosowania zintegrowanych systemów informatycznych w sferze budżetowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 76(132), s. 61-74.
- Santis S., Grossi G., Bisogno M. (2018), *Public Sector Consolidated Financial Statements: A Structured Literature Review*, „Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management”, Vol. 30(2), s. 230-251.
- Sawicki K. (1994), *Problem funkcji i kierunków rozwoju rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 28, s. 112-125.
- Schmidthuber L., Hilgers D., Hofmann S. (2022), *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A Systematic Literature Review and Future Research Agenda*, „Financial Accountability and Management”, Vol. 38(1), s. 119-142.
- Skrzywan S. (1973), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Stachniak A., Bareja M. (2025), *Projekt standardu zrównoważonego rozwoju dla sektora publicznego – ujawnienia informacji w zakresie klimatu*, materiały z Konferencji z dn. 31.01.2025 r.
- Stępień M. (2005), *Procedury badania zgodności i wiarygodności* [w:] D. Krzywdą (red.), *Rewizja sprawozdań finansowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 134-135.
- Strąk T. (2012), *Modele dokonań jednostek sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Sudra P. (2018), *Ewolucja kryteriów delimitacji wielkomiejskich układów osadniczych w Polsce*, Instytut Geografii i Przestrzennego Zagospodarowania im. Stanisława Leszczyckiego PAN, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I. (2009), *Wpływ standardów światowych na kształt standardów kontroli finansowej w polskim sektorze publicznym*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, nr 16, s. 317-326.
- Szczepankiewicz E.I. (2010), *Wpływ standardów światowych na treść standardów kontroli zarządczej w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 30, s. 105-113.
- Szczepankiewicz E.I. (2011), *Implementation of Management Control Standards in Local Government Entities (Bodies)*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 48, s. 247-258.
- Szczepankiewicz E.I. (2012), *Praktyka jednostek a polityka rachunkowości w zakresie ochrony zasobów informatycznych rachunkowości* [w:] M. Wrona, W. Janik (red.), *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Szczepankiewicz E.I. (2014), *Audyt sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym* [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Audyt sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa.

- Szczepankiewicz E.I. (2015), *Funkcje oraz zadania kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego* [w:] E.I. Szczepankiewicz, A. Kamela-Sowińska, R. Żółtowski, J. Klak, A. Szyba, K. Młynarczyk, M. Witkowska, A. Luma (red.), *Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I. (2016), *Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym*, Difin, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I. (2017a), *Zagrożenia dla zasobów informatycznych rachunkowości w dobie transformacji Information Technology w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 157, s. 9-30.
- Szczepankiewicz E.I. (2017b), *Jakość audytu wewnętrznego a wartość dodana w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 3(87), cz. 1, s. 111-120.
- Szczepankiewicz E.I. (2017c), *Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 3(87), cz. 1, s. 97-110.
- Szczepankiewicz E.I. (2018a), *Roles and Responsibilities of Audit Committees in Public Finance Sector*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, vol. XIX, nr 1, cz. 2, s. 97-111.
- Szczepankiewicz E.I. (2018b), *Zarządzanie bezpieczeństwem zasobów informatycznych rachunkowości w polskich jednostkach – wyniki badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 97, nr 153, s. 115-138.
- Szczepankiewicz E.I. (2019), *Kontrola zarządcza w jednostkach samorządu terytorialnego. Ocena i doskonalenie procedur kontroli zarządczej w środowisku informatycznym rachunkowości*, CONTACT, Poznań.
- Szczepankiewicz E.I. (2024), *Polityka rachunkowości w zakresie ochrony zasobów informatycznych rachunkowości* [w:] M. Remlein, M. Masztalerz (red.), *Polityka rachunkowości w kształtowaniu obrazu jednostki gospodarczej*, Wydawnictwo UEP, Poznań, s. 75-90.
- Szczepankiewicz E.I. (2025), *Doskonalenie audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych: nowe standardy – nowe wyzwania*, CeDeWu, Warszawa.
- Szczepankiewicz E.I., Dudek M. (2009), *Rozwój technologii informatycznych a zagrożenia i zarządzanie bezpieczeństwem informacji w przedsiębiorstwach* [w:] M. Grzybowski, J. Tomaszewski (red.), *Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu im. E. Kwiatkowskiego, Gdynia.
- Szczepankiewicz E.I., Kamela-Sowińska A., Żółtowski R., Klak J., Szyba A., Młynarczyk K., Witkowska M., Luma A. (2015), *Kontrola i audyt wewnętrzny w jednostkach samorządu terytorialnego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Szczegółowe wytyczne w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (b.r.), <https://www.gov.pl/attachment/bb91fc0d-935f-452d-a20e-b00bdd726470>.

- Szewieczek A., Maruszewska E.W., Strojek-Filus M., Adamek-Hyska D. (2024), *How Do Public Sector Accounting Practitioners Perceive Faithful Representation of Financial Statements? Evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 48(1), s. 137-154.
- Toborek-Mazur J. (2015), *Budżet zadaniowy jako nowy plan finansowy systemu finansów publicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 252, s. 159-174.
- WHO (2024), *Ethics and Governance of Artificial Intelligence for Health. Guidance on Large Multi-modal Models*, <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/375579/9789240084759-eng.pdf?sequence=1> (dostęp: 15.01.2025).
- Winiarska K. (2001), *Systemy finansowo-księgowo – zasady doboru*, „Aktualności Rachunkowo-Podatkowe”, Marzec.
- Wójcik J.W. (1999a), *Przestępstwa komputerowe, Część 1 – Fenomen cywilizacji*, CIM, Warszawa.
- Wójcik J.W. (1999b), *Przestępstwa komputerowe, Część 2 – Techniki zapobiegania*, CIM, Warszawa.
- Wrona B., Rechul H., Szulc M. (2018), *Zawartość informacyjna sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 2(974), s. 61-80.
- Zadłużenie spzoz (2024), <https://www.gov.pl/web/zdrowie/zadluzenie-spzoz> (dostęp: 15.01.2025).
- Założenia reformy systemu budżetowego (2016), Ministerstwo Finansów, https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=5fee3505-4860-46c1-8539-2d4ad9349dd1&groupId=764034 (dostęp: 20.01.2025).
- Zuchewicz J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 314, s. 247-256.

Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, PL Dz.U. L 306/41 z 23.11.2011.
- ISO/IEC 27001, PN-EN ISO/IEC 27001:2023-08. System zarządzania bezpieczeństwem informacji. <https://www.pkn.pl/informacje/2023/08/nowa-wersja-normy-pn-en-isoiec-270012023-08>
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

- Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=OJ:L_202302772 (dostęp: 15.01.2025).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1718 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 652.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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, t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 12 kwietnia 2017 r. w sprawie wskaźników ekonomiczno-finansowych niezbędnych do sporządzenia analizy oraz prognozy sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, Dz.U. z 2017 r., poz. 832.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 października 2020 r. w sprawie zaleceń dotyczących standardu rachunku kosztów u świadczeniodawców, Dz.U. z 2020 r., poz. 2045.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 lipca 2024 r. w sprawie ustalenia granic niektórych gmin i miast, nadania niektórym miejscowościom statusu miasta oraz zmiany siedziby władz gminy, Dz.U. z 2024 r., poz. 1152.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 czerwca 2017 r. w sprawie utworzenia w województwie śląskim związku metropolitalnego pod nazwą „Górnośląsko-Zagłębiowska Metropolia”, Dz.U. z 2017 r., poz. 1290.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2024 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz.U. z 2024 r., poz. 1936 ze zm.
- Rozporządzenie WE Nr 1893/2006 w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej, Dz.U. L 393 z 30.12.2006 ze zm.
- Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych – Załącznik do Komunikatu Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r., Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84.

Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych – Załącznik do Komunikatu Nr 13 MF z 30 czerwca 2006 r., Dz.Urz. MF Nr 7, poz. 58.

Uchwała nr 3/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 listopada 2018 r. w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja”, Dz.Urz. MF z 2019 r., poz. 2.

Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Prezydium Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. MP z 2022 r., poz. 990.

Ustawa budżetowa na rok 2025 z dnia 9 stycznia 2025 r., Dz.U. z 2025 r., poz. 63.

Ustawa z dnia 7 października 2020 r. o Funduszu Medycznym, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 889.

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 94.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o związku metropolitalnym w województwie śląskim, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 186.

Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 439.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2025 r., poz. 1071.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 838.

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 104.

Ustawa z dnia 24 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2000 r. Nr 113, poz. 1186.

Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2014 r., poz. 1100.

Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2017 r., poz. 61.

Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1333.

Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 437.

Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 87.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1530 z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, t.j. Dz.U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 799.

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1571 z późn. zm.

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 497 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2024 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 146 z późn. zm.

Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 737 ze zm.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 428.

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 224.

Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 409.

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dz.U. z 2003 r. Nr 80, poz. 717.

Ustawa z dnia 18 maja 1990 r. o ustroju samorządu miasta stołecznego Warszawy, Dz.U. z 1990 r. Nr 34, poz. 200.

Ustawa z dnia 25 marca 1994 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy, Dz.U. z 1994 r. Nr 48, poz. 195.

Ustawa z dnia 15 marca 2002 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy, Dz.U. z 2018 r., poz. 1817.

Ustawa z 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 334.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2324 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 907.

Ustawa z dnia 4 kwietnia 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 288.

Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 737 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. ubezpieczenie społeczne rolników, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 197.

Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 2261.

Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, Dz.U. z 2024 r., poz. 409.

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1799.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 428.

- Ustawa z dnia 25 marca 1994 r. o ustroju miasta stołecznego Warszawy, Dz.U. z 1994 r. Nr 48, poz. 195.
- Ustawa z dnia 18 maja 1990 r. o ustroju samorządu miasta stołecznego Warszawy, Dz.U. z 1990 r. Nr 348, poz. 200.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 107 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 566.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 609 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym, Dz.U. z 1990 r. Nr 16, poz. 95 i Nr 34, poz. 199.
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, Dz.U. z 2023 r., poz. 227.
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, Dz.U. z 2023 r., poz. 165 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1605 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 125.
- Ustawa z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, Dz.U. z 1996 r. Nr 106, poz. 493 z późn. zm.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 1 września 2005 r. w sprawie utworzenia Agencji Oceny Technologii Medycznych, Dz.Urz. MZ z 2005 r. Nr 13, poz. 56.

Witryny internetowe

- [www 1] Funkcjonalne obszary miejskie FUA, <https://stat.gov.pl/statystyka-regionalna/jednostki-terytorialne/unijne-typologie-terytorialne-tercet/funkcjonalne-obszary-miejskie-fua/> (dostęp: 13.03.2025).
- [www 2] Główny Urząd Statystyczny/ Statystyka regionalna/ Jednostki terytorialne/ System KTS/ Jednostki KTS i ich symbole, <https://stat.gov.pl/statystyka-regionalna/jednostki-terytorialne/system-kts/> (dostęp: 21.03.2025).
- [www 3] Statut Kancelarii Sejmu, https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/page.xsp/KS_statut? (dostęp: 2.04.2025).
- [www 4] <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/agenda-2030> (dostęp: 22.02.2025).
- [www 5] <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/paris-agreement-climate/> (dostęp: 22.02.2025).
- [www 6] <https://www.ipsasb.org> (dostęp: 22.02.2025).
- [www 7] <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas> (dostęp: 22.02.2025).

SPIS RYSUNKÓW

4.1. Zakres sprawozdawczości JSFP	109
---	-----

SPIS TABEL

1.1. Zakres podmiotowy sektora finansów publicznych w regulacjach z 2005 i 2009 r.	16
1.2. Wybrane regulacje prawne w kolejnych wersjach ustawy o Funduszu Dróg Samorządowych	28
1.3. Różnica w liczbie grupowań między PKD 2007 a PKD 2025	33
3.1. Wybrane zasady wyceny aktywów i pasywów spzoz na dzień bilansowy	77
3.2. Fundusze spzoz i ich zmiany	81
3.3. Komentarze uzupełniające w informacji dodatkowej	92
3.4. Informacje ze sprawozdań wybranych podmiotów leczniczych (spzoz)	96
4.1. Zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych	105
4.2. Przykłady ujawnień w zakresie klimatu wybranych jednostek sektora finansów publicznych w Polsce	117

INFORMACJA O AUTORACH

Dr Dorota Adamek-Hyska – adiunkt w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, wykładowca akademicki na studiach pierwszego i drugiego stopnia oraz na studiach podyplomowych, członek i sekretarz zarządu Stowarzyszenia Księgowych w Polsce Oddział Katowice, Ekspert Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Ambasador Edukacji Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, członek składu Regionalnej Komisji Orzekającej przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Katowicach, członek Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego Oddział Katowice, członek Polskiego Stowarzyszenia Ubezpieczenia Społecznego Oddział Śląsko-Dąbrowski. Autorka wielu publikacji z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych oraz partnerstwa publiczno-prywatnego.

Prof. dr hab. Jolanta Chluska – profesor w Katedrze Finansów, Bankowości i Rachunkowości Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, wiceprezes Oddziału Okręgowego w Częstochowie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Ekspert Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, członek Regionalnej Rady Regionalnego Oddziału PIBR w Częstochowie, biegły rewident. Autorka licznych publikacji z zakresu rachunkowości, rachunku kosztów, rewizji finansowej.

Dr hab. Ewa Hellich, prof. SGH – zatrudniona na stanowisku profesora uczelni w Instytucie Rachunkowości w Zakładzie Rachunkowości Zarządczej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada stopień naukowy doktora habilitowanego w dziedzinie nauk ekonomicznych, dyscyplina finanse, doktora w dziedzinie nauk ekonomicznych, dyscyplina ekonomia. Autorka wielu opracowań z zakresu rachunkowości finansowej, rachunku kosztów, rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Akredytowany wykładowca w ramach programu ACCA – FIR. Współautorka Krajowego Standardu Rachunkowości nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”. Członek Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Jako ekspert i konsultant współpracuje z biznesem, urzędami administracji centralnej i samorządowej.

Dr hab. Elżbieta Izabela Szczepankiewicz, prof. UEP – doktor habilitowany nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia i finanse, profesor Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, zatrudniona w Katedrze Rachunkowości i Rewizji Finansowej. Posiada certyfikat audytora wewnętrznego oraz kilkuletnią praktykę zawodową na stanowisku księgowej, audytora wewnętrznego i specjalisty do spraw wdrożeń systemów finansowo-księgowych oraz systemów wspomagających zarządzanie klasy MRPII/ERP. Jako dydaktyk od 2000 r. specjalizuje się w rachunkowości, kontroli wewnętrznej, audycie wewnętrznej, rewizji finansowej i audycie w środowisku informatycznym. Autorka ponad 150 publikacji naukowych w zakresie rachunkowości, kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego, rewizji finansowej oraz zarządzania organizacjami, w tym kilku monografii autorskich i kilku monografii współautorskich. Opublikowała także ponad 100 artykułów w wielu czasopismach specjalistycznych dla praktyków i kilka poradników dla audytorów wewnętrznych.

Rola sektora finansów publicznych w systemie współczesnej gospodarki rynkowej jest znacząca. Zmieniające się modele biznesu wpływają na rodzaj i zakres usług publicznych. Nie pozostaje to bez wpływu na system rachunkowości. Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych od ponad 30 lat podlega intensywnym reformom zmierzającym do zaspokajania wysokich oczekiwań ze strony społeczeństwa, instytucji państwowych i samorządowych oraz szeroko rozumianego otoczenia gospodarczego. Monografia *Współczesne oblicze rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych* powstała z okazji Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Rachunkowości organizowanego w 2025 r. przez Katedrę Rachunkowości i Katedrę Informatyki i Rachunkowości Międzynarodowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Wypełnia lukę badawczą w polskiej literaturze przedmiotu dotyczącą aktualnych problemów oraz tendencji zmian w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych. Stanowi podstawę do realizacji pogłębionych badań i prowadzenia dyskusji naukowych w tym zakresie.

„Monografia posiada niewątpliwie charakter naukowy i stanowi bardzo cenny wkład w rozwój dyscypliny ekonomia i finanse oraz nauki o zarządzaniu i jakości. O naukowym charakterze monografii świadczą zarówno przeprowadzone na szeroką skalę badania literatury przedmiotu oraz aktualnego stanu wiedzy, jak i badania własne, uwzględniające doświadczenie badawcze i eksperckie Autorek”.

Z recenzji wydawniczej dr hab. Marzanny Lament, prof. URad.

Partnerzy publikacji:



REGIONALNA
IZBA OBRACHUNKOWA
w Katowicach

ISBN 978-83-7875-944-7



Uniwersytet
Ekonomiczny
w Katowicach