

Wojciech A. Nowak*

**PODMIOT SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ
WEDŁUG KLUCZOWYCH RAM KONCEPTUALNYCH
RACHUNKOWOŚCI RZĄDOWEJ**

1. WPROWADZENIE

Podstawowym instrumentem komunikowania zainteresowanym stronom informacji finansowych – i powiązanych z nimi informacji niefinansowych – ma być raport finansowy. Raport finansowy ma odwzorowywać konkretny podmiot i okres czasu. Te fundamentalne postulaty rachunkowości mają charakter generalny i odnoszą się do wszelkich podmiotów gospodarujących odwzorowywanych za pomocą rachunkowości, a więc i do podmiotów sektora rządowego. Podmiot odwzorowywany za pomocą rachunkowości nazywany jest podmiotem sprawozdawczym. Waga zagadnienia podmiotu sprawozdawczego dla kształtowania rachunkowości i sprawozdawczości sektora rządowego znajduje potwierdzenie w fakcie uwzględniania go w strukturach konceptualnych rachunkowości rządowej, stanowiących bazę jej regulacji.

Sposób ujęcia podmiotu sprawozdawczego w tychże strukturach zaprezentujemy na przykładzie ram konceptualnych regulacji rachunkowości finansowej w Nowej Zelandii, ram konceptualnych regulacji rachunkowości sektora federalnego w Stanach Zjednoczonych i fundamentalnych pojęć zawartych w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS)¹. Wybór wymienionych trzech struktur konceptualnych nie jest przypadkowy.

* Dr, pracownik naukowo-dydaktyczny w Katedrze Rachunkowości UŁ i w Katedrze Rachunkowości Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. L. Koźmińskiego w Warszawie.

¹ Więcej na temat Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego patrz: W. A. Nowak, *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*, „Rachunkowość Budżetowa” 2001, nr 9(33), s. 11–15 oraz R. Jones, *Krytyka Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 2 (58), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Rada Naukowa, s. 150–159.

Stanowią one bowiem swoiste kamienie milowe w rozwoju rachunkowości i sprawozdawczości sektora rządowego, a dla tytułowego zagadnienia stanowią materiał empiryczny. Prezentacji dokonamy według chronologii ich publikacji.

Sposób konstytuowania podmiotu sprawozdawczego będziemy rozważać przez pryzmat hipotezy, według której podmiotem sprawozdawczym jest organizacja będąca w stanie odwzorowywać finansowy aspekt zarówno swych fundamentalnych stanów i strumieni, jak i swych funkcji i zamiarów. Przez organizację będziemy przy tym rozumieć kolekcję osób i zasobów nieosobowych, zmierzającą do celu wyznaczonego przez kreatora tejże kolekcji. Dostrzeżenie w analizowanych ramach konceptualnych organizacji jako podmiotu sprawozdawczego będziemy uważać za udowodnienie rzeczony hipotezy.

2. PODMIOT SPRAWOZDAWCZY W NOWOZELANDZKICH RAMACH KONCEPTUALNYCH

Nowozelandzką koncepcję podmiotu sprawozdawczego zaprezentujemy na podstawie ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, opublikowanych w 1993 r. przez New Zealand Society of Accountants². Ramy te mają charakter unikalny w skali światowej, gdyż dotyczą zarówno sektora prywatnego, jak i sektora publicznego, z sektorem rządowym łącznie.

Stwierdza się w nich³, że podmiot sprawozdawczy istnieje, gdy można zasadnie domniemywać istnienia użytkowników sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia, dla których informacja zawarta w tych sprawozdaniach będzie przydatna zarówno dla sformułowania ocen co do odpowiedzialności w zakresie gospodarowania zasobami powierzonymi podmiotowi sprawozdawczemu, jak i do podejmowania decyzji ekonomicznych. Chodzi tu głównie o wykorzystanie informacji dla⁴:

- oceny dokonań finansowych i usługowych podmiotu sprawozdawczego, jego pozycji finansowej oraz jego strumieni pieniężnych;
- oceny zgodności działań i sytuacji podmiotu sprawozdawczego z prawem stanowionym i zwyczajowym, innymi regulacjami oraz z postanowieniami umów, w zakresie, w jakim te prawa, regulacje i postanowienia dotyczą dokonań finansowych i usługowych, pozycji finansowej i strumieni pieniężnych;

² *Statement of concepts for general purpose financial reporting*, NZ SC, 1993 (New Zealand Society of Accountants, Wellington).

³ *Ibidem*, paragraf 2.1.

⁴ *Ibidem*, paragraf 3.1.

– podejmowania decyzji co do dostarczania zasobów konstytutywnych podmiotowi sprawozdawczemu bądź prowadzenia z nim interesów.

Powyższe sformułowania – uznane za cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia – jednoznacznie wskazują, że za kluczowe atrybuty podmiotu sprawozdawczego uważa się dokonania finansowe i usługowe, pozycję finansową oraz strumienie pieniężne. Natomiast w zakresie relacji z otoczeniem za szczególnie istotne uważa się relacje ekonomiczne z faktycznymi i potencjalnymi dostawcami zasobów konstytutywnych oraz z faktycznymi i potencjalnymi dostawcami zasobów wytwórczych i zwrotnych zasobów finansowych, a także z odbiorcami produktów. Podkreśla się przy tym, iż zaspokojenie sformułowanych wyżej potrzeb informacyjnych najczęściej osiągnane będzie przez publikację raportów finansowych, odwzorowujących kluczowe atrybuty podmiotu sprawozdawczego, czyli jego dokonań finansowych i usługowych, jego pozycji finansowej i jego strumieni pieniężnych⁵.

Zauważmy, że nowozelandzkie ramy konceptualne nie definiują *explicite* podmiotu sprawozdawczego, ale *implicite* nakazują jego jednoznaczne wyodrębnienie i nazwanie. Sformułowany w tychże ramach zestaw kluczowych atrybutów podmiotu sprawozdawczego właściwie jednoznacznie wskazuje, że jest on obiektem spełniającym definicję organizacji, czyli po prostu jest organizacją.

3. PODMIOT SPRAWOZDAWCZY W RAMACH KONCEPTUALNYCH RACHUNKOWOŚCI AMERYKAŃSKIEGO SEKTORA FEDERALNEGO

Zagadnienie podmiotu sprawozdawczego w amerykańskim sektorze federalnym rozstrzyga standard zatytułowany *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 2 Entity and display (Deklaracja Nr 2 Pojęć Federalnej Rachunkowości Finansowej)*⁶, wydany w kwietniu 1995 r. przez Radę Doradczą Standardów Rachunkowości Federalnej (Federal Accounting Standards Advisory Board – FASAB). Standard ten jest jednym z trzech standardów konstytuujących ramy konceptualne rachunkowości amerykańskiego sektora federalnego. Nie pozostawia on cienia wątpliwości w kwestii natury podmiotu sprawozdawczego w zakresie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, *explicite* wskazując, że jest nim organizacja⁷. Organizacja ma również sporządzać i prezentować sprawozdania odnoszące się do budżetu i do programów (funkcji).

⁵ *Ibidem*, paragraf 3.2.

⁶ *Entity and display*, US SFFAC No. 2, April 1995 (Federal Accounting Standards Advisory Board, Washington D.C.).

⁷ *Ibidem*, paragraf 31.

Stosownie do stwierdzeń zawartych w rozważanej *Deklaracji nr 2...*, amerykański Rząd Federalny jest skrajnie złożoną organizacją, składającą się z wielu różnych komponentów⁸. Z punktu widzenia rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, organizację tę można rozpatrywać co najmniej z trzech perspektyw, to jest perspektywy złożoności organizacji, perspektywy budżetowej (planistycznej) i perspektywy funkcjonalnej (programowej). W ramach tych perspektyw należy wyodrębnić podmioty sprawozdawcze. Dla wyodrębnienia podmiotu sprawozdawczego przyjęto przy tym spełnienie wszystkich z następujących kryteriów⁹:

- 1) istnienie kierownictwa odpowiedzialnego za:
 - regulację i rozmieszczenie zasobów,
 - generowanie produktów i innych rezultatów istnienia i funkcjonowania podmiotu,
 - wykonywanie stanowiącego politycznie budżetu bądź jego części (o ile podmiot jest objęty takim budżetem),
 - wyliczanie się z dokonań podmiotu;
- 2) charakter podmiotu, pozwalający na odwzorowanie jego działalności operacyjnej i kondycji finansowej za pomocą sprawozdań finansowych;
- 3) wysokie prawdopodobieństwo istnienia użytkowników sprawozdań finansowych podmiotu, zainteresowanych wykorzystaniem informacji w nich zawartych do alokacji zasobów i innych decyzji oraz do obciążania podmiotu obowiązkiem wyliczania się z rozmieszczenia i używania zasobów.

Obiekty spełniające wszystkie z powyższych kryteriów można znaleźć tylko w ramach perspektywy złożoności organizacji. Zatem podmiotem sprawozdawczym może być zarówno organizacja będąca niezależnym podmiotem ekonomicznym (jaką niewątpliwie jest rząd federalny), jak i organizacje wchodzące w jej skład¹⁰. Trzeba však ustalić kryteria zależności jednych organizacji od drugich, czyli kryteria włączania poszczególnych podmiotów do finalnego podmiotu sprawozdawczego, którym może być jedynie organizacja suwerenna. W *Deklaracji Nr 2...* kryteria takie sformułowano jako kryteria konkluzywne¹¹ oraz kryteria indykatywne¹². Kryterium konkluzywne oznacza istnienie w odpowiedniej sekcji budżetu federalnego zapisu, że obejmuje on dany obiekt. Z punktu widzenia celów sprawozdawczości finansowej oznacza to, iż dany obiekt wchodzi w skład finalnego podmiotu sprawozdawczego. Kryteria indykatywne sprowadzają się w gruncie rzeczy do kryteriów władzy nad daną organizacją i kryteriów czerpania korzyści z jej działalności. Włączenie danej organizacji do finalnego podmiotu

⁸ *Ibidem*, paragraf 11.

⁹ *Ibidem*, paragraf 29.

¹⁰ *Ibidem*, paragrafy 39 i 51.

¹¹ *Ibidem*, paragrafy 41-42.

¹² *Ibidem*, paragrafy 43-46.

sprawozdawczego na podstawie kryteriów indykatywnych, następuje na mocy stwierdzenia spełnienia przez nią każdego z przyjętych kryteriów indykatywnych.

W zakresie relacji z otoczeniem, w *Deklaracji nr 2...* stwierdza się, że informacja finansowa o podmiocie sprawozdawczym z reguły jest przekazywana za pomocą wchodzących w skład raportu finansowego sprawozdań finansowych¹³. W *Deklaracji* tej stwierdza się też, iż sprawozdania finansowe są głównym instrumentem komunikowania stronom spoza podmiotu sprawozdawczego zarówno informacji z rachunkowości (dotyczącej zasobów, zobligowań, przychodów, kosztów, etc.), jak i informacji ze źródeł innych niż rachunkowość. Jednakże w ramach raportu finansowego pewne rodzaje informacji o podmiocie sprawozdawczym mogą być przekazywane za pomocą instrumentów nie będących sprawozdaniami finansowymi. Stosownie do sformułowań w *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of federal financial reporting (Deklaracja Nr 1 Cele Federalnej Sprawozdawczości Finansowej)*¹⁴, raporty finansowe amerykańskiego sektora federalnego mają służyć realizacji następujących celów¹⁵:

– zapewnienie integralności (niepodzielności) budżetu federalnego (*budgetary integrity*).

– ocena przez zainteresowane strony osiągnięć operacyjnych rządu federalnego (*operating performance*).

– ocena przez zainteresowane strony teraźniejszego i przyszłego wpływu operacji i inwestycji rządu federalnego na jego kondycję finansową i na kondycję finansową kraju (*stewardship*).

– ocena przez zainteresowane strony stopnia przystosowania federalnych systemów zarządzania finansowego oraz federalnych instrumentów rachunkowości i administrowania do należytej realizacji transakcji, należytej ochrony zasobów i należytego wspierania pomiaru dokonań (*systems and control*).

Z punktu widzenia dociekań natury podmiotu sprawozdawczego, szczególne znaczenie ma cel drugi. Realizację tego celu sprawozdawczość finansowa podmiotu sprawozdawczego ma wspierać zainteresowane strony poprzez dostarczanie informacji umożliwiającej ocenę¹⁶:

- zarządzania jego aktywami i zobowiązaniami;
- jego działań, kosztów i osiągnięć;
- sposobu finansowania tychże działań i osiągnięć.

Stosowanie do paragrafów 57–73 *Deklaracji nr 2...*, osiągnięcie celów sprawozdawczości finansowej wymaga z jednej strony sprawozdań odwzorowujących

¹³ *Ibidem*, paragraf 54.

¹⁴ *Objectives of federal financial reporting*, US SFFAC No. 1, September 1993 (Federal Accounting Standards Advisory Board, Washington D.C.).

¹⁵ *Ibidem*, paragrafy 13–17.

¹⁶ *Entity...*, paragraf 6.

w kategoriach pieniężnych stan podmiotu w danym momencie czasu (*stock statements*) i jego strumienie w danym okresie czasu (*flow statements*), a z drugiej strony specyficznych sprawozdań zawierających informacje dodatkowe i uzupełniające do sprawozdań finansowych (noty do sprawozdań finansowych i uzupełniająca informacja finansowa) oraz prezentujących podmiot sprawozdawczy (analizy i komentarze kierownictwa). Jako przykład sprawozdania odwzorowującego stan podmiotu w *Deklaracji Nr 2...* wymienia się¹⁷ bilans (*a balance sheet*), natomiast jako przykłady sprawozdań odwzorowujących strumienie wymienia się sprawozdanie z dokonań finansowych (*a statement of operations*)¹⁸, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym (*a statement of changes in net positions*), sprawozdanie z działalności kuratelskich (*a statement of custodial activities*)¹⁹ oraz sprawozdanie z kosztów netto poszczególnych funkcji (programów) usługowych²⁰, przy czym dwa ostatnie sprawozdania są szczególnymi przypadkami sprawozdania z dokonań finansowych.

4. PODMIOT SPRAWOZDAWCZY W STRUKTURACH KONCEPTUALNYCH MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO

Pierwsze Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) promulgowano w maju 2000. Bazują one na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (International Accounting Standards – IAS) i tkwiących u ich podstaw „Ramach konceptualnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych”²¹. Jednakże te ostatnie potraktowano najwyraźniej jako punkt wyjścia do ukształtowania struktury pojęciowej rachunkowości, odpowiadającej swoistości sektora publicznego. Elementy tejże struktury wprowadza się przez definiowanie w promulgowanych standardach i projektach standardów modyfikacji fundamentalnych elementów rachunkowości i sprawozdawczości. Odnosi się to także do podmiotu sprawozdawczego.

W ramach konceptualnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości podmiotem sprawozdawczym jest przedsiębiorstwo²², czyli organizacja, której metacelem jest generowanie korzyści ekonomicznych dla właściciela poprzez zaspakajanie potrzeb klienta. Ponieważ Międzynarodowe Standardy

¹⁷ *Ibidem*, paragraf 57.

¹⁸ Czyli rachunek wyniku finansowego (rachunek zysków i strat).

¹⁹ Chodzi tu o działalności typu pobór i przekazywanie podatków, ceł, akcyz, *etc.*

²⁰ Odwzorowuje pełny koszt danej funkcji usługowej i przychody z tytułu odpłatności za jej produkty oraz różnicę między tymi kosztami i przychodami.

²¹ *Framework for the preparation and presentation of financial statements*, IAS CF, April 1989 (International Accounting Standards Committee, London).

²² *Ibidem*, paragraf 8.

Rachunkowości Sektora Publicznego zasadniczo stosują się do podmiotów innych niż przedsiębiorstwa, więc podmiot sprawozdawczy wymaga osobnego zdefiniowania. W ich strukturach pojęciowych jako synonimu podmiotu sprawozdawczego używa się pojęcia *podmiot ekonomiczny*, zdefiniowanego w paragrafie 6 MSRSP 1²³. Według tejże definicji podmiotem ekonomicznym (gospodarującym) jest grupa podmiotów, obejmująca podmiot kontrolujący i co najmniej jeden podmiot kontrolowany²⁴. Podkreśla się, że podmiot ekonomiczny może obejmować zarówno podmioty o celach komercyjnych, jak i podmioty o celach określanych przez politykę społeczną²⁵. Wskazuje się też, że podmiot ekonomiczny określany bywa jako „podmiot administracyjny”, „podmiot finansowy”, „podmiot skonsolidowany” czy „grupa”²⁶. Choć więc w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego *explicite* nie wprowadza się pojęcia „organizacji”, to przytoczone sformułowania jednoznacznie sugerują, że podmiot ekonomiczny MSRSP jest organizacją – i to organizacją złożoną z innych organizacji. Kryterium przynależności danej organizacji do podmiotu ekonomicznego jest kryterium faktycznego istnienia kontroli, co stwierdza się na podstawie istnienia w układzie powiązanych organizacji czynnych relacji władztwa i przekazywania korzyści²⁷.

Jako zasadnicze cele sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia wskazuje się²⁸ dostarczenie informacji o pozycji finansowej, dokonaniach i strumieniach środków pieniężnych podmiotu sprawozdawczego, która to informacja jest przydatna – stwierdza się – dla szerokiego kręgu jej adresatów (użytkowników) przy podejmowaniu i ewaluacji decyzji o alokacji zasobów danej organizacji²⁹.

²³ *Presentation of financial statements. International Public Sector Accounting Standard, IPSAS 1, May 2000* (International Federation of Accountants, New York).

²⁴ W grupie podmiotów ekonomicznych należy zatem wyróżnić podmiot kontrolujący i co najmniej jeden podmiot kontrolowany, przy czym kontrola oznacza tutaj moc wpływania na polityki finansowe i operacyjne innego podmiotu w sposób umożliwiający czerpanie korzyści z jego działalności.

²⁵ *Ibidem*, paragraf 9.

²⁶ Odnosi się to również do sprawozdawczości finansowej bazującej na kasowej konwencji pomiarowej (por. paragrafy 7 oraz 17–19 *Exposure draft: Financial reporting under the cash basis of accounting*, ED IPSAS 9, May 2000 (International Federation of Accountants, New York).

²⁷ *Consolidated financial statements and accounting for controlled entities*, IPSAS 6, May 2000 (International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accountants, New York), paragrafy 26–38.

²⁸ *Presentation of financial statements*, IPSAS 1, May 2000 (International Public Sector Accounting Standard, International Federation of Accountants, New York), paragraf 13.

²⁹ Podkreślmy, że tak sformułowane cele te mogą być zrealizowane jedynie przy wykorzystaniu memoriałowej konwencji rachunkowości. Wśród projektów MSRSP wciąż (maj 2001) znajduje się projekt modelu sprawozdawczego organizacji sektora rządowego bazujący na kasowej konwencji rachunkowości (patrz: *Exposure...*).

Podkreśliśmy, że tak sformułowane cele obejmują zarówno aspekt przydatności do podejmowania decyzji (*decision-making usefulness*), jak i aspekt odpowiedzialności za zasoby i skutki ich użycia (*accountability*). Oznacza to, że sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia może również pełnić rolę prospektywną w odniesieniu do predykcji poziomu zasobów niezbędnych dla kontynuacji działalności i poziomu zasobów możliwych do zgromadzenia dzięki tejże działalności, a także w odniesieniu do ryzyk i niepewności jej towarzyszących. Ponadto sprawozdawczość finansowa ogólnego przeznaczenia może dostarczać informacji o zgodności pozyskiwania i używania zasobów z przyjętym w prawem przepisany sposób budżetem oraz informacji o zgodności pozyskiwania i używania zasobów z wymogami przepisów prawa i umów, łącznie z przestrzeganiem limitów finansowych ustalonych przez właściwe władze.

Twórcy Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zdają sobie wszak sprawę, iż same sprawozdania finansowe³⁰ nie są w stanie zaspokoić potrzeb informacyjnych wynikających z celów sformułowanych w paragrafie 13 MSRSP 1. Bowiem cele podmiotów ekonomicznych sektora rządowego często obok celów finansowych obejmować będą również cele usługowe. W takich przypadkach równoległe do sprawozdań finansowych należy sporządzać uzupełniające sprawozdania niefinansowe, ukazujące w pełniejszym świetle działalność organizacji w danym okresie (MSRSP 1, paragraf 16).

Podkreśliśmy znamienne stwierdzenia twórców MSRSP, że cele niefinansowe i finansowe są równoległe i że informacje o dokonaniach w zakresie niefinansowym powinny uzupełniać informacje finansowe. Można je traktować jako przejaw poglądu, iż w zakresie pełności sprawozdawczości o stanach i dokonaniach organizacji warunkiem koniecznym są sprawozdania finansowe, zaś warunkiem dostatecznym sprawozdania niefinansowe.

5. PODSUMOWANIE

Sformułowana we wprowadzeniu hipoteza głosząca, iż podmiotem sprawozdawczym ma być organizacja znajduje swe potwierdzenie we wszystkich trzech kluczowych ramach konceptualnych rachunkowości rządowej. Ramy te potwierdzają również, że organizacja sektora rządowego ma odwzorowywać i upubliczniać finansowy aspekt zarówno swych fundamentalnych stanów

³⁰ Według MSRSP, paragraf 1, kompletny zbiór sprawozdań finansowych obejmuje sprawozdanie z pozycji finansowej, sprawozdanie z dokonań finansowych, sprawozdanie ze zmian w aktywach netto/kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, deklarację polityk rachunkowości oraz noty do sprawozdań finansowych.

i strumieni, jak i swych istotnych funkcji (programów) i zamiarów (planów). Ostateczny kształt modelu sprawozdawczego zależy od przyjętej dla celów odwzorowań finansowych koncepcji sposobu selekcji i strukturyzacji zasobów ekonomicznych i źródeł ich finansowania³¹.

Podstawową przyczyną starań władz publicznych krajów wysoko rozwiniętych o jednoznaczne ustalenie kształtu i natury podmiotu sprawozdawczego sektora rządowego jest dążenie do upewnienia użytkowników raportów finansowych, iż zawierają one całość istotnej informacji o podmiocie sprawozdawczym, ograniczonej jedynie kosztami i czasem.

Nadmienimy, że niedookreśloność podmiotu sprawozdawczego sektora rządowego i jego relacji z otoczeniem w praktyce polskiej wciąż wpływa – mimo upływu ponad dziesięciu lat od zaniechania modelu gospodarki centralnie sterowanej – na niedorozwój modelu sprawozdawczego sektora finansów publicznych i niejasność roli, zresztą dyskusyjnej jakości, informacji finansowej w procesach politycznych.

Wojciech A. Nowak

REPORTING ENTITY ACCORDING TO MAJOR CONCEPTUAL FRAMEWORKS OF GOVERNMENTAL ACCOUNTING

The issue of a reporting entity is very important for reaching the needed level of the quality of financial information. Usually, within a conceptual framework for financial accounting can be found special paragraphs that deal with the question of reporting entity delineation. As this paper is public sector oriented, conceptual frameworks taken into account come from the sets of regulations concerning governmental accounting. New Zealand financial accounting standards, US federal accounting standards and International Public Sector Accounting Standards are considered.

The main hypothesis of this paper is that reporting entity is an organization and that financial reports have to project the financial aspect both of its fundamental states and flows and of its main functions and intentions. The analyses of the conceptual frameworks taken into account confirm this hypothesis.

³¹ Patrz: W. A. Nowak, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998; R. Jones, M. Pendlebury, *Public sector accounting*, 5/E, Financial Times-Prentice Hall, London-New York 2000.