PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

Nr 396

Finanse i rachunkowość
na rzecz zrównoważonego rozwoju –
odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa

Tom 2. Rachunkowość

Redaktorzy naukowi
Jacek Adamek
Joanna Zuchewicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracenaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-520-9

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120
53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp 7

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska: Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości w świetle badań ankietowych 9
Małgorzata Cieciura: Etyka w świetle rozwijającego się behawioryzmu w rachunkowości 19
Justyna Dyduch: Środowiskowe informacje finansowe w raportach rocznych spółek publicznych z sektora chemicznego 28
Justyna Fijałkowska: Raportowanie CSR a kwestie etyki i odpowiedzialności przedsiębiorstw 39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Umocowanie pieniądza jako jednostki pomiaru wartości ryzyka w rachunkowości 48
Dariusz Gregorczyk: Raportowanie zintegrowane w tworzeniu wspólnej wartości (CSV) 59
Artur Hołda, Małgorzata Adamik-Citak: Wycena w wartości godziwej rzeczowych aktywów trwałych a wartość kapitałów własnych w wyniku implementacji MSSF w polskich realiach gospodarczych – podejście pragmatyczne 67
Aldona Kamela-Sowińska: Interes publiczny czy interes społeczny? Co chroni rachunkowość jednostek sektora finanów publicznych? 77
Maria Kukurba: EVA jako narzędzie controllingu finansowego 85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: Rola sprawozdawczości finansowej spółek z sektora energetycznego we wspieraniu zrównoważonego rozwoju... 96
Grażyna Michalczuk, Teresa Mikulska: Znaczenie raportowania zintegrowanego w zmniejszaniu luki wartości przedsiębiorstwa 105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczuk: Koszty zaangażowania społecznego przedsiębiorstwa 113
Beata Rogowska: Społeczny wymiar rachunkowości w świetle etyczno-normatywnych teorii 123
Anna Spoz: Koncepcja prawdziwego i rzetelnego obrazu w systemie rachunkowości jednostki 132
Arleta Szadziewska: Przejrzystość i porównywalność informacji niefinansowych w sprawozdawczości spółek w świetle zmian regulacji unijnych 141
Dawid Szutowski: Innowacje i wartość rynkowa przedsiębiorstw turystycznych. Analiza zależności 150
Jolanta Wiśniewska: Weryfikacja danych pozafinansowych w raportach CSR polskich spółek 159

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska: The Code of Professional Ethics in Accounting in the light of the survey 9
Małgorzata Cieciura: Ethics in the light of the evolving behaviorism in accounting 19
Justyna Dyduch: Environmental financial information in annual reports of listed companies of chemical sector 28
Justyna Fijałkowska: CSR reporting vs. ethics and companies' responsibility 39
Tomasz Gabrusewicz, Wiesława Przybylska-Kapuścińska: Money strengthening as a measurement unit of the risk value in accounting 48
Dariusz Gregorczyk: Integrated reporting in creating shared value (CSV) ... 59
Artur Hołda, Małgorzata Adamik-Citak: Valuation in fair value of fixed tangible assets vs. the value of equity as a result of IFRS implementation in Polish economic reality – pragmatic approach 67
Aldona Kamela-Sowińska: Public interest vs. social welfare? What kind of interest protects accounting of units of the public finance sector? 77
Maria Kukurba: EVA as a tool in financial controlling 85
Adam Lulek, Dominika Zielińska: The role of financial reporting of the energy companies in support of sustainable development 96
Grażyna Michalczuk, Teresa Mikulska: The importance of integrated reporting in reducing the value gap of an enterprise 105
Teresa Mikulska, Grażyna Michalczuk: Costs of corporate social engagement 113
Beata Rogowska: Social dimension of accounting in the light of ethical normative theory 123
Anna Spoz: A true and fair view in company accounts 132
Arleta Szadziewska: Changes in EU regulations and the transparency and comparability of non-financial information in reports 141
Dawid Szutowski: Innovation and market value of tourism enterprises: a regression analysis 150
Jolanta Wiśniewska: Verification of non-financial data in CSR reports of Polish companies 159

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 396 • 2015

Finanse i rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju – odpowiedzialność, etyka, stabilność finansowa
Tom 2. Rachunkowość

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

Aldona Kamela-Sowińska
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: aldona.kamela-sowinska@ue.poznan.pl

INTERES PUBLICZNY CZY INTERES SPOŁECZNY? CO CHRONI RACHUNKOWOŚĆ JEDNOSTEK SEKTORA FINANÓW PUBLICZNYCH?

PUBLIC INTEREST VS. SOCIAL WELFARE? WHAT KIND OF INTEREST PROTECTS ACCOUNTING OF UNITS OF THE PUBLIC FINANCE SECTOR?

DOI: 10.15611/pn.2015.396.08

Streszczenie: *Cel* – wskazanie różnic między pojęciami „interes publiczny" i „interes społeczny" oraz wykazanie, że rachunkowość sektora finansów publicznych chroni jedynie interes społeczny, a nie interes publiczny, przez co rola rachunkowości we wspieraniu społecznej odpowiedzialności jednostek sektora finansów publicznych (JSFP) jest znikoma. *Założenia* – w artykule nie używa się powszechnego terminu „rachunkowość budżetowa", uznawszy, że termin ten jest podmiotowo niedookreślony. W zamian stosowany jest termin „rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych" (JSFP), jednak przy cytowaniu aktów prawnych używana jest terminologia z nich wynikająca. *Metody/podejścia badawcze* – W artykule zastosowano metodę badania teoretyczno-prawnego nad stanem i funkcjonowaniem prawa aktualnie obowiązującego i metoda analizy dedukcyjnej.

Słowa kluczowe: interes publiczny, interes społeczny, rachunkowość sektora finansów publicznych.

Summary: Interests and interest groups in all types of political systems can be placed broadly in five categories: economic interests, cause groups, public interests, private and public institutional interests, and non-associational groups and interests. The main purpose of this article is to give the evidence that accounting law protects private institutional interests, mainly local governments interest, and by definition its role in creating sustainable growth is limited.

Keywords: public interest, social welfare, accounting of the public finance sector.

1. Wstęp

Problematyka interesu publicznego nie doczekała się opracowania jednoznacznie akceptowanego przez środowisko naukowe. Najczęściej koncepcję interesu publicznego znajduje się w naukach z zakresu prawa i administracji publicznej i występują-

cego tam rozumienia interesu publicznego. Interes publiczny pojawia się też jako przesłanka, powód, uzasadnienie prowadzenia rachunkowości, szczególnie w kontekście rachunkowości społecznej odpowiedzialności, inaczej nazywanej rachunkowością przedsiębiorstw społecznie odpowiedzialnych.

Celem artykułu jest analiza relacji terminów „interes publiczny", „interes społeczny" oraz określenie roli rachunkowości odpowiedzialności społecznej jednostek sektora finansów publicznych z punktu widzenia ochrony ich interesów przez rachunkowość.

2. Interes publiczny a interes społeczny

Jedną z najważniejszych klauzul w prawodawstwie polskim jest klauzula interesu publicznego, która ma charakter generalny. Klauzula ta może stanowić podstawę ograniczania praw i wolności, a czasem jest przesłanką wdrażania mechanizmów służących ochronie wybranych wartości. Klauzula interesu publicznego wiąże się przede wszystkim z prawem publicznym, głównie administracyjnym, w mniejszym stopniu – z prawem karnym procesowym. Zasadniczo jest ona kierowana do organów publicznych, które swoje zadania wypełniają, a przynajmniej powinny wypełniać, w interesie publicznym [Żurawik 2013].

Odpowiedź na pytanie zadane w artykule, mianowicie czy rachunkowość sektora finansów publicznych chroni interes publiczny czy tylko interes społeczny, należy zacząć od krótkiej analizy pojęcia „interes". Słowo to pochodzi od łacińskiego *interesse*, co oznacza 'być w czymś', 'znajdować się przy czymś', 'być pomiędzy', 'brać udział', 'być obecnym'. Pojęcie i znaczenie słowa „interes" jest więc bardzo pojemne. W potocznym języku oznacza sprawę, omówienie sprawy, przedsięwzięcie przynoszące korzyści, zakład produkcyjny lub handlowy [Szymczak 1978, s. 799].

W doktrynie podejmowano różnorodne próby zdefiniowania terminu „interes". Żurawik [2013, s. 59] zwraca uwagę na trzy typy poglądów na temat istoty interesu. Za podstawę interesu uważa się pewien rodzaj wartości, np. x jest interesem A ze względu na wartość y. Pewien stan lub przedmiot zostaje uznany za interes danego podmiotu, ponieważ jest on wartościowy, korzystny dla niego. Inny pogląd głosi, że podstawą dookreślania interesu mogą być potrzeby lub zbiór potrzeb, np. x będzie tu interesem A ze względu na potrzebę y. Część autorów przy tym wręcz utożsamia interes z potrzebą, twierdząc np., że interesy to społecznie zdeterminowane potrzeby, a część je wyraźnie oddziela, z tym że sama potrzeba może być przez nich rozumiana dwojako: albo subiektywistycznie (jako wyraźne życzenie, świadoma skłonność, odczuwane pragnienie), albo obiektywnie (gdy potrzeba występująca w podstawie interesu jest ujmowana niezależnie od wyobrażeń i subiektywnych przekonań poszczególnych osób). Żurawik [2013, s. 59] jako trzeci typ poglądów wymienia podejście, w którym podstawę interesu może stanowić kategoria celu, gdy x jest interesem podmiotu A ze względu na cel y, stojący przed podmiotem. W tym podejściu odniesienie interesu określonego podmiotu do celów tego podmiotu jest

ważniejsze niż odniesienie się tego podmiotu do „udziału w dobrach czy wartościach rozumianych generalnie, ponieważ zwiększający się udział podmiotu w dobrach ogólnych, generalnych nie zawsze jest korzystny z punktu widzenia jego dalszych, ważniejszych celów. Tego rodzaju podstawę interesu nazywa się prakseologiczną" [Żurawik 2012]. W ocenie autorki to trzecie pojmowanie interesu jest charakterystyczne dla jednostek sektora finansów publicznych, szczególnie dla jednostek podległych samorządom, gdzie cele społeczności lokalnej są jej bliższe niż istotne, ważne, globalne, odlegle cele, które często stoją w sprzeczności z celami lokalnymi.

W literaturze pojęcie „interes publiczny" jest definiowane różnie. Pojawia się ono w literaturze różnych dyscyplin i dziedzin, jest traktowane zamiennie i różnie interpretowane. Brakuje także jednoznacznej i powszechnie uznanej definicji pojęcia „interes publiczny" w aktach prawnych. Na przykład „jest on pojmowany jako relacja pomiędzy jakimś stanem obiektywnym, aktualnym lub przyszłym a oceną tego stanu z punktu widzenia korzyści, które on przynosi lub może przynieść określonej jednostce lub grupie społecznej" [Jakimowicz 2006, s. 116].

Wróbel [2000] podkreśla, że „interes publiczny" jest pojęciem wieloznacznym, niedookreślonym i istnieje wiele kontekstów, w których może być ono analizowane i interpretowane. Interes publiczny definiuje się także przez prymat stosunków cywilnoprawnych: „rozumienie interesu publicznego znajduje przede wszystkim wyraz w obowiązującym prawie, którego normy precyzyjnie określają relacje między położeniem jednostki (obywatela) a działalnością administracji publicznej, nakierowaną na zapewnienie dobra wspólnego" [Izdebski, Kulesza 2004, s. 96]. Z punktu widzenia problemów, jakie może wywoływać łączenie się przedsiębiorstw w duże grupy i wspieranie przez nie idei społecznej odpowiedzialności, interesem publicznym będzie także realizacja celów gospodarczych, takich jak ochrona miejsc pracy czy ochrona upadających przedsiębiorców. Ze względu na taki szeroko pojmowany interes publiczny w przepisach prawa konkurencji UE przewidziano możliwość odstępstwa od zasady wyłącznej jurysdykcji Komisji Europejskiej w sprawach koncentracji o wymiarze europejskim [Kostecka-Jurczyk, s. 533].

Wyrzykowski [1986] twierdzi, że interes publiczny wymaga nieustannej redefinicji, analizy i nowego wartościowania ze względu na fakt, iż świat podlega nieustającym zmianom natury politycznej, organizacyjnej, zmieniają się też struktury państwa, sądów powszechnych, administracyjnych oraz trybunałów konstytucyjnych (zob. też: [Wilczyńska 2009]).

Dla dalszych rozważań istotne jest przytoczenie stanowiska Zimmermanna, który wskazuje, że „interes publiczny nie jest prostą sumą interesów indywidualnych, ale jest wyprowadzany z wartości związanych z interesami indywidualnymi […], chodzi o to, żeby administracja publiczna z natury rzeczy zobowiązana do realizacji interesu publicznego, nie ignorowała interesu indywidualnego i żeby nie działała mechanicznie, zawsze dając pierwszeństwo temu interesowi, który uzna za publiczny" [Zimmermann 2006, s. 31].

W literaturze pojawia się też termin nadrzędnego interesu publicznego, choć ani prawo wspólnotowe, ani prawo polskie nie definiuje tego terminu i nie wskazuje na wymogi jego nadrzędności. Nadrzędny interes publiczny oznacza jedynie, że nie jest wystarczające stwierdzenie tzw. zwykłego interesu publicznego. Musi chodzić o przedsięwzięcie, którego istota i znaczenie dla państwa, regionu, ogółu społeczeństwa jest ponadprzeciętne, szczególne, istotne, ma charakter długofalowy, dominuje nad korzyściami doraźnymi. Dla przykładu Europejski Trybunał ETS uznawał, że przesłanka wymogu nadrzędnego interesu publicznego jest spełniona, jeżeli realizuje się cele ochrony zdrowia, bezpieczeństwa, ochrony środowiska [Ekointerwencje].

Relacja pojęć „interes publiczny" i „interes społeczny" oceniana i analizowana była różnie na przestrzeni czasu [zob. więcej Wyrzykowski 1986, s. 26, 31; Zimmermann 2012, s. 276; Wyporska-Frankiewicz 2009, s. 28]). W konkluzji przychylam się do oceny Żurawika [2013]: „że można odróżniać obie klauzule, mając na uwadze możliwość odniesienia części interesów bezpośrednio do pewnych podmiotów publicznych, w tym np. jednostek samorządu terytorialnego, kiedy to interes samego społeczeństwa, w tym przypadku lokalnego, realizowany jest jedynie pośrednio. Tego rodzaju podmioty publiczne mają samodzielność wynikającą z przyznanej im osobowości prawnej, co dotyczy np. Skarbu Państwa, gmin, powiatów czy województw. Prawnie stanowią odrębne byty, a co za tym idzie, realizują też swoje interesy, które oczywiście co do zasady powinny być zgodne z interesami poszczególnych społeczności. Nie zawsze jednak tak jest, skoro media niekiedy donoszą, że jakaś społeczność lokalna sprzeciwia się władzom i podejmuje kroki prawne, by je odwołać. Zresztą najlepszą weryfikacją są kolejne wybory, w których to dotychczasowe władze mogą nie uzyskać mandatu na dalsze sprawowanie władzy. To z kolei oznacza, że ich postrzeganie interesu społecznego musiało znacznie różnić się od postrzegania go przez samo społeczeństwo".

Interesy publiczne mogą nawet między sobą kolidować lub całkowicie być ze sobą sprzeczne, czego najwyraźniejszym przykładem są konflikty interesów samorządów i interesów Skarbu Państwa. JSFP są podmiotami prawa publicznego, przez co należy rozumieć, że powinny realizować interes „publiczny", a nie interesy społeczności, czyli cele i oczekiwania konkretnej, lokalnej społeczności. Jeżeli cele publiczne są przez nie realizowane, to tylko w sposób pośredni. Zarówno w literaturze, jak i w praktyce następuje rozróżnienie celów publicznych od celów społecznych. Dla przykładu można przytoczyć wyniki kontroli NIK w zakresie gospodarowania mieniem Skarbu Państwa przez starostów, podano, że główny powód złego gospodarowania powierzonym im mieniem to niedostateczne finansowanie z budżetu zadań nałożonych na starostów [*Informacja*... 2006]. Konflikt interesów istnieje także między jednostkami administracji rządowej, co zobrazowało opracowanie Fundacji Batorego [Makowski i in. 2014]. Przykłady konfliktu interesów samorządów i Skarbu Państwa można znaleźć także w literaturze prawnej (zob. [Potkański 2005; Lewicka-Strzałecka 2005]).

Klauzule interesu publicznego oraz interesu społecznego są zatem różnymi klauzulami, choć często się je utożsamia [Żurawik 2013].

Skoro tak, to istotne staje się pytanie, jaki – lub precyzyjniej – czyj interes chronią samorządowe JSFP. Odpowiedź nasuwa się jednoznaczna: samorządowe jednostki sektora finansów publicznych chronią interes lokalny, interes społeczeństwa, w którego imieniu sprawują władzę wykonawczą, chronią zatem jedynie interes społeczny, a nie interes publiczny. Ich wkład i zakres w zrównoważony rozwój będzie zatem tylko taki, jaki będzie korzystny z punktu widzenia społeczności lokalnej.

3. Interes społeczny a rachunkowość na rzecz zrównoważonego rozwoju

Idea społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw jest nowa, pochodzi z końca ubiegłego wieku, mimo to doczekała się różnych odmian, wersji i modeli [Wołoszyn, Ratajczak 2012]. Natomiast termin „rachunkowość społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw" to termin i temat nowy, patrząc z perspektywy ponad 500 lat historii rachunkowości. Niewiele jest naukowych publikacji, nawet anglojęzycznych, poświęconych ochronie interesu publicznego przez rachunkowość. Do nielicznych należy rozprawa doktorska D. Garsteckiego *Sprawozdanie z instrumentów finansowych narzędziem ochrony interesu publicznego* [Garstecki 2013]. Próby zdefiniowania tego terminu podjął się także Gabrusewicz [2012]. Ale już dziś można powiedzieć, że od tej rachunkowości nie ma odwrotu i należy jej poświęcać naukowy czas i intelektualne emocje. Idea CSR rzutuje na działalność gospodarczą przedsiębiorstw poprzez wpływ, jaki wywierają one na społeczeństwo. Zyskuje także popularność wśród kręgu interesariuszy, ponieważ porusza zagadnienia dotyczące każdego obywatela na Ziemi, takie jak ochrona środowiska, gospodarowanie zasobami naturalnymi, gospodarka odpadami czy prawa pracownicze. Wiele o tym pisali już w latach 90. poprzedniego wieku Adams, Gray, Owen i Maunders. Literatura przedmiotu wskazuje, że idea CSR jest traktowana jako idea umowy społecznej. J. Filek pisze nawet: „Traktując CSR jako nową umowę społeczną, należy zwrócić uwagę na jej dwa poziomy. Pierwszy z nich to poziom świata gospodarki – umowa między społeczeństwem a podmiotami świata gospodarczego. Drugi to umowa pomiędzy zarządem firmy a wszystkimi interesariuszami. Co do drugiego poziomu można powiedzieć, że zakładający firmę powtarzają gest zakładania społeczeństwa, choć w znacznie zminiaturyzowanej postaci" [Filek 2009].

Dla rozważań zawartych w niniejszym artykule istotna jest jednak odpowiedź na pytanie, czy rachunkowość JSFP, tj. jednostek, które chronią głównie interes społeczny, może działać na rzecz zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych sektor finansów publicznych tworzą organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa, jednostki samorządu terytorialnego, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fun-

dusze celowe, ZUS, KRUS, NFZ, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, państwowe i samorządowe instytucje kultury, uczelnie publiczne, PAN, sądy i trybunały, gminy, powiaty, województwa i ich związki. Tworzą one zbiorowość nazywaną jednostkami sektora finansów publicznych – JSFP i podlegają szczególnym zasadom rachunkowości, które są wydawane na podstawie art. 40 Ustawy o finansach publicznych [Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.]. Należy do nich głównie Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej [Rozporządzenie z 5 lipca 2010 r.].

Już samo podporządkowanie aktów wykonawczych z rachunkowości ustawie o finansach publicznych determinuje zakres przedmiotowy, przeznaczenie i cel tworzenia informacji i sprawozdawczości JSFP, którym jest sprawozdawanie z realizacji celów budżetowych i efektywności jego wykonania, zgodnej z planami założonymi i zatwierdzonymi do realizacji. Cel prowadzenia rachunkowości został sformułowany w par. 5 Rozporządzenia: „§ 5. W celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego […]" [Rozporządzenie z 5 lipca 2010 r.].

Zakres przedmiotowy rozporządzenia także nie zostawia wątpliwości, co ma być ujęte w księgach rachunkowych analizowanych jednostek: „podatkowe i niepodatkowe dochody budżetu państwa i wydatki budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowane na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym". Zgodnie z ustawą o finansach publicznych realizacja celów społecznych jest możliwa tylko w granicach określonych przez ustawę, ustalonych przez gremia decyzyjne, i w granicach określonych funduszy. Samodzielnie ustalanych zasad, celów i metod ich realizacji, które by odpowiadały na zapotrzebowanie idei zrównoważonego rozwoju, nie widać w sposobie funkcjonowania JSFP i ich rachunkowości. Nie można znaleźć dowodu, że systemowo JSFP mogą podejmować działania zmierzające do realizacji idei SCR, która mogłaby przyczyniać się do zrównoważonego rozwoju.

JSFP prowadzą rachunkowość także zgodnie z Ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości – UoR. Są one zobowiązane do przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości określonych w UoR. Art. 10 tej ustawy nakłada ponadto na wszystkie jednostki nią objęte obowiązek opracowania polityki rachunkowości, której częścią składową jest zakładowy plan kont. Plan kont dla jednostek budżetowych określa wymienione już rozporządzenie. Może on być uzupełniony o inne konta zgodne co do treści ekonomicznej, niezbędne do rejestracji zdarzeń występujących w danej jednostce, z uwzględnieniem ustaleń dysponenta części budżetowej lub zarządu JST odnoszących się do grupowania operacji gospodarczych.

Można zatem uznać, że rachunkowość sektora finansów publicznych, w tym odnosząca się do jednostek samorządowych, stwarza prawne i techniczne możliwości zaprezentowania dowolnych zjawisk i zdarzeń gospodarczych dopuszczalnych

w ewidencji przez UoR. Można zatem za pomocą rachunkowości wyodrębnić, wskazać, wycenić i zaprezentować te działania, które przyczyniają się do zrównoważonego rozwoju. Stwierdzenie to dotyczy także JSFP. Spojrzenie na rolę rachunkowości przez pryzmat jej odbiorców prezentuje Garstecki [2013, s. 4]: „W rachunkowości ugruntowana została jej cecha jako systemu informacyjnego służącego do zaspokajania potrzeb informacyjnych różnych grup interesariuszy. Kryterium to nie uwzględnia zależności między interesariuszami oraz ich oddziaływania na otoczenie za sprawą informacji, które otrzymali z systemu rachunkowości. Nie uwzględnia się zatem zbioru interesów, którym jest minimalizowanie negatywnego działania jednej grupy interesariuszy na inne".

4. Zakończenie

Rachunkowość samorządowych JSFP nie realizuje idei SCR, przez co nie ma wpływu na realizację zrównoważonego rozwoju, ponieważ:

- samorządowe JSFP realizują ochronę interesu społecznego, a nie interesu publicznego, ogólnego, ponadlokalnego, i działają w interesie lokalnej społeczności;
- samorządowe JSFP podlegają ustawie o finansach publicznych, której restrykcyjne wymogi finansowe nie pozwalają na podejmowanie decyzji o charakterze wychodzącym poza zasięg terytorialny, któremu jednostka jest przypisana, a taki zasięg mają głównie działania skierowane na realizację zrównoważonego rozwoju;
- ustawa o rachunkowości dopuszcza techniczne możliwości rejestracji wybranych działań zgodnie z wolą JSFP, ale tylko w ramach jej działań ustawowych określonych ustawą o finansach publicznych, zatem jest to jedynie możliwość techniczna;
- uniwersalny charakter sprawozdań finansowych, nawet tych prezentujących dokonania podmiotów komercyjnych, ogranicza ujawnianie działań z obszaru CSR przez JSFP, nawet w sytuacji, kiedy takie działania są podejmowane.

Konkluzja wynikająca z celu postawionego w artykule jest jednoznaczna: rachunkowość jednostek samorządowych sektora finansów publicznych nie przyczynia się do zrównoważonego rozwoju. Stwierdzenie to powinno skłaniać ludzi nauki i praktyków do przeprowadzenia dogłębnej analizy zjawiska wpływu samorządów na zrównoważony rozwój i roli, jaką może w tym rozwoju odegrać rachunkowość.

Literatura

Ekointerwencje, *Konieczne wymogi nadrzędnego interesu publicznego*, ekointerwencje.org.pl/index.php?id=197&lang=pl (27.01.2014).

Filek J., 2009, *Czy społeczna odpowiedzialność biznesu jest nową wersją umowy społecznej?*, „Prakseologia", nr 149, s. 21-39.

Gabrusewicz T., 2012, *Rachunkowość odpowiedzialności społecznej – próba zdefiniowania*, Zeszyty Naukowe UEP, nr 233, s. 27-37.

Garstecki D., 2013 (niepubl.), *Sprawozdanie z instrumentów finansowych narzędziem ochrony interesu publicznego*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny, Poznań.

Gray R., Owen D., Maunders K.T., 1987, *Corporate Social Reporting. Accounting and Accountability. Englewood Cliffs*, Prentice-Hall International, London.

Gray R., Owen. D., Adams C., 1996, *Accounting & Accountability. Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Financial Times/Prentice Hall, Harlow.

Informacja o wynikach kontroli gospodarowania przez starostów nieruchomościami Skarbu Państwa, 2006, nr ewidencyjny 168/2005/P/05/132/LKI, Kielce.

Izdebski H., Kulesza M., 2004, *Administracja publiczna. Zagadnienia ogólne*, Warszawa.

Jakimowicz W., 2006, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków.

Kostecka-Jurczyk D., *Interes publiczny jako kryterium odstąpienia od zasady* one stop *w kontroli koncentracji w UE*, bibliotekacyfrowa.pl/Content/40031/32_Daria_Kostecka_Jurczyk.pdf (27.01.2014).

Lewicka-Strzałecka A., 2005, *Teoretyczne i praktyczne aspekty identyfikacji i ograniczania konfliktu interesów* [w:] A. Węgrzecki (red.), *Konflikt interesów – konflikt wartości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków.

Makowski G., Mileszyk N., Sobiech R., Stokowska A., Wiaderek G., 2014, *Konflikt interesów w polskiej administracji rządowej – prawo, praktyka, postawy urzędników*, Fundacja Batorego, Warszawa.

Potkański T. 2005, *Konflikt interesów*, [w:] C. Trutkowski (red.), *Przejrzysty samorząd. Podręcznik dobrych praktyk*, Scholar, Warszawa.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 128, poz. 861 ze zm.

Szymczak M., 1978, *Słownik języka polskiego*, PWN, t. I, Warszawa.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.

Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 121, poz. 591 ze zm.

Wilczyńska A., 2009, *Interes publiczny w prawie stanowionym i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Handlowego", czerwiec, s. 50-51.

Wołoszyn J., Ratajczak M., 2012, *Modele społecznej odpowiedzialności biznesu*, [w:] J. Wołoszyn (red.), *Społeczna odpowiedzialność biznesu w obszarze przedsiębiorczości*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.

Wróbel A., 2000, *Interes publiczny w postępowaniu administracyjnym*, [w:] Z. Niewiadomski i in. (red.), *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, Przemyśl.

Wyporska-Frankiewicz J., 2009, *Publicznoprawne formy działania administracji o charakterze dwustronnym*, Warszawa, s. 28.

Wyrzykowski M., 1986, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa.

Zimmermann J., 2006, *Prawo administracyjne*, Kraków.

Zimmermann J., 2012, *Prawo administracyjne*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa.

Żurawik A., 2012, *Klauzula interesu publicznego w prawie gospodarczym krajowym i unijnym*, „Europejski Przegląd Sądowy", nr 12.

Żurawik A., 2013, *„Interes publiczny", „interes społeczny" i „interes społecznie uzasadniony". Próba dookreślenia pojęć*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny", z. 2.