



### Aleksandra Szewieczek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach  
Wydział Finansów i Ubezpieczeń  
Katedra Rachunkowości  
aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

## W KIERUNKU STANDARYZACJI RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SEKTORA PUBLICZNEGO – PERSPEKTYWA EUROPEJSKA

**Streszczenie:** W ostatnich latach widoczne jest zwiększenie aktywności w zakresie standaryzacji rachunkowości sektora publicznego, w tym również w obszarze rynku wspólnotowego UE. Celem artykułu jest prezentacja stanu i perspektyw harmonizacji oraz standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym ze szczególnym uwzględnieniem europejskiego obszaru gospodarczego.

Jako hipotezę badawczą przyjęto, iż procesy ujednoczenia systemów rachunkowości sektora publicznego Unii Europejskiej mają na celu przede wszystkim ograniczenie negatywnych skutków ryzyka braku porównywalności danych sprawozdawczych krajów członkowskich. Metodami badawczymi wykorzystanymi w artykule są: krytyczna analiza oraz metaanaliza polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz dokumentów sprawozdawczych, metoda obserwacji i syntezy.

W wyniku prowadzonych badań uznano, że ramach UE nasilają się procesy standaryzacji rachunkowości sektora publicznego. W najbliższych latach należy spodziewać się wdrożenia w państwach członkowskich standardów EPSAS.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość, standaryzacja, sektor publiczny, EPSAS, IPSAS.

### Wprowadzenie

Rachunkowość to system grupujący i przetwarzający oraz prezentujący informacje o sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu. Dostarcza ogólnych i szczegółowych danych w wymiarze statycznym i dynamicznym, w tym w zakresie wartości posiadanych zasobów, strumieni finansowych przychodów i kosztów oraz przepływu środków pieniężnych.

W ostatnich latach następuje przesunięcie punktu ciężkości potrzeb informacyjnych zaspokajanych przez sprawozdawczość generowaną w ramach tego systemu. Początkowo nacisk był kładziony na zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników wewnętrznych – głównie kadry zarządzającej, lecz w związku z nasilającymi się procesami globalizacyjnymi, rozwojem rynków finansowych i wynikającymi z tego rosnącymi potrzebami inwestorów, przewagę w celach sprawozdawczych osiągnęli użytkownicy zewnętrzni, w tym głównie inwestorzy (dawcy kapitału), ale również inne grupy, takie jak: kontrahenci, społeczność lokalna, instytucje publiczne różnego zakresu i szerokości. Presja zaspokajania potrzeb inwestycyjnych, w połączeniu ze swobodą przepływu kapitału na rynkach międzynarodowych, stanowiły jeden z głównych czynników harmonizacji i standaryzacji rachunkowości jednostek gospodarczych. Ujednolicanie ogólnych i szczegółowych zasad rachunkowości oraz regulacji prawnych w tym zakresie pozwala inwestorom na podejmowanie świadomych, opartych na wiernej, porównywalnej informacji sprawozdawczej.

Tymczasem rachunkowość w sektorze publicznym poddawana jest procesom ewolucji, których przyczynki są nieco odmienne. Bez wątplenia cele inwestycyjne w tym obszarze nie przyjmują dominującej pozycji. W to miejsce należy wskazać inne przesłanki dążenia do ujednolicania systemów rachunkowości, w tym: gospodarowanie środkami publicznymi, sprawozdawczość z wykonywanych funkcji politycznych, współzawodnictwo na rynku usług i dóbr podmiotów publicznych z prywatnymi.

Celem artykułu jest prezentacja stanu i perspektyw procesu harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym ze szczególnym uwzględnieniem europejskiego obszaru gospodarczego. Przedstawiono syntezę prac Komisji Europejskiej nad ujednolicaniem rachunkowości w sektorze publicznym oraz wyznaczono kierunki i realne harmonogramy przyszłych działań w tym obszarze. Zaprezentowano również argumenty za i przeciw standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym. Postawiono hipotezę badawczą o treści: „Procesy ujednolicenia systemów rachunkowości sektora publicznego Unii Europejskiej mają na celu przede wszystkim ograniczenie negatywnych skutków ryzyka braku porównywalności danych sprawozdawczych krajów członkowskich”.

W prowadzonych badaniach wykorzystano metody krytycznej analizy polskiej i zagranicznej literatury przedmiotu, jak również metodę analizy krytycznej i metaanalizy dokumentów sprawozdawczych i innych tekstów opracowywanych przez organizacje zajmujące się standaryzacją rachunkowości w sektorze publicznym. Na podstawie analizy związków przyczynowo-skutkowych, z wykorzystaniem metody obserwacyjnej w zakresie obserwacji zjawisk i metody syntezy, sformułowano wnioski o perspektywie i czynnikach przyszłych działań w badanym obszarze.

## 1. Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości podmiotów sfery publicznej

W literaturze przedmiotu harmonizacja rachunkowości prezentowana jest jako działania mające na celu zmniejszenie ilości stosowanych praktyk rachunkowości poprzez opracowanie określonego ich zestawu, w ramach którego podmioty dokonują wyboru określonych rozwiązań w zakresie stosowanych zasad rachunkowości. Ułatwia ona identyfikację różnic w stosowaniu zasad rachunkowości przez podmioty gospodarcze [Surdykowska, 1999, s. 73].

Standaryzacja przejawia się natomiast w opracowywaniu szczegółowych standardów i innych regulacji rachunkowości podmiotów gospodarczych. Regulacje te przybierają postać „silniej” wiążących przedsiębiorstwa, które stosują takie same lub podobne rozwiązania rachunkowości.

Z powyższego wyłania się podobny charakter obu wymienionych procesów, lecz realizowany na różnych poziomach. Pozycja odgórna, koordynująca, można by rzec nadzorczą, zajmowana jest przez harmonizację, wyznaczającą pewne główne kierunki działań, mająca swego rodzaju charakter promocji w kierunku regulacji szczegółowych (standardów), dążąca do zmniejszania lecz nie całkowitego ograniczania różnorodności. Tymczasem standaryzacja jest bardziej zbliżona do podmiotowego charakteru rachunkowości, znacznie bardziej ograniczająca różnorodność niż harmonizacja, lecz realizowana nie tylko w perspektywie krajowej. Jak podkreśla A. Kamela-Sowińska [2010, s. 50-51], standaryzacja w skali międzynarodowej wymaga funkcjonowania określonego podmiotu realizującego lub/i nadzorującego ujednoczanie rachunkowości w danym kraju lub wybranej grupie przedsiębiorstw, lecz powiązana jest z perspektywą międzynarodową i dążeniem do stosowania tych jednolitych standardów, norm w tej właśnie skali. Należy również podkreślić, że zarówno harmonizacja, jak i standaryzacja mogą być realizowane na poziomie mikro (przedsiębiorstw), jak i mezo (zasięg międzynarodowy) [Surdykowska, 1999, s. 73].

Równocześnie w praktyce i teorii rachunkowości coraz częściej pojęcia harmonizacji i standaryzacji rachunkowości używane są zamiennie lub równorzędnie, bez szczególnego ich rozróżniania, gdyż treść tych pojęć przenika się wzajemnie [Dobija, 2009].

Wśród czynników harmonizacji i standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym można wymienić zarówno te zbieżne z właściwymi dla jednostek sektora prywatnego, jak i znacznie od nich różnymi.

Do podstawowych przesłanek standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego należy zaliczyć:

- wprowadzanie narzędzi New Public Management i innych reform w obszarze organizowania i zarządzania sektorem publicznym,
- naciski na poprawę gospodarowania zasobami dostępnymi w sektorze publicznym,
- nasilenie procesów kontroli wydatkowania środków publicznych,
- nasilenie procesów społecznej odpowiedzialności i sprawozdawczości w zakresie realizacji obowiązków samorządu lokalnego,
- nasilenie procesów społecznej odpowiedzialności w zakresie realizacji funkcji politycznych różnego szczebla,
- konsolidacja danych sprawozdawczych sektora publicznego w skali ponadnarodowej,
- harmonizacja i standaryzacja rachunkowości jednostek gospodarczych (poza sektorem publicznym).

Wśród determinant procesu standaryzacji rachunkowości sektora publicznego dominują zatem te związane z zarządzaniem środkami publicznymi i mieniem należącym do ogółu społeczeństwa.

## 2. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS)<sup>1</sup>

Skutkiem dążenia do ujednolicania rachunkowości w sektorze publicznym jest opracowanie treści Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*). Standardy te wydawane są przez powołaną w 1986 r. Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*IPSAS Board*), będącą jedną z czterech Rad powołanych w ramach działalności Międzynarodowej Federacji Księgowych (*The International Federation of Accountants – IFAC*). Początkowo Rada ta skupiała się w swej działalności na wspieraniu ujednolicania rachunkowości sektora publicznego poprzez wydawanie raportów i wytycznych. Natomiast w 2000 r. opracowano i podano do publicznej wiadomości tekst pierwszego międzynarodowego standardu rachunkowości sektora publicznego. W przeciągu ostatnich 15 lat wydano łącznie 38 standardów IPSAS oraz 3 rekomendacje w zakresie tzw. dobrych praktyk RPG (*Recommended Practice Guideline*). Ponadto funkcjonuje również odrębny standard, nieobjęty numeracją, jak pozostałe, a dotyczący sprawozdawczości finansowej realizowanej na podstawie kasowej

---

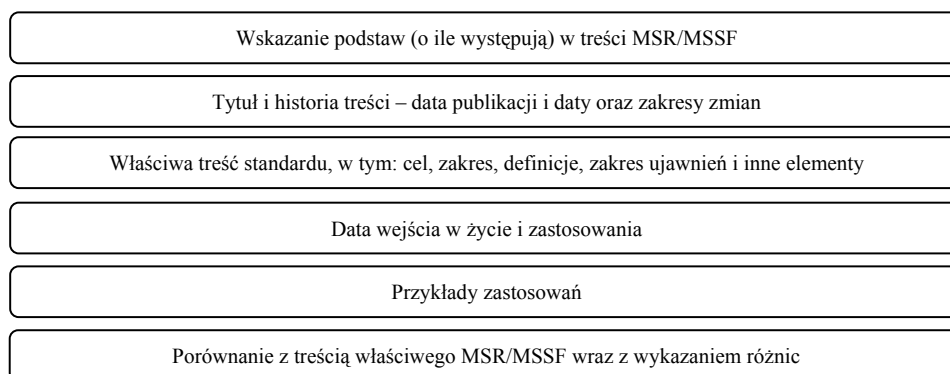
<sup>1</sup> Szerzej na temat stanu i perspektyw rozwoju standardów IPSAS pisze A. Szewieczek [2015].

zasady rachunkowości<sup>2</sup>. Spośród 38 standardów jeden został już wycofany ze stosowania, zaś 3 kolejne są w trakcie zastępowania przez nowe standardy.

IPSAS stanowią, podobnie jak MSR/MSSF, zestaw norm i reguł znajdujących zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, celem prezentacji informacji o odpowiedniej jakości i przejrzystości, umożliwiających porównywalność poszczególnych jednostek sektora publicznego [*Handbook of International Public Sector...*, 2014, s. 20]. Treść przeważającej części<sup>3</sup> tych standardów została oparta na treści MSR/MSSF, co zresztą stanowi często zarzut i wadę oceny przydatności standardów IPSAS, spełniających odmienne cele główne w obszarze sprawozdawczości. Podobnie jak w przypadku MSR/MSSF, również dla IPSAS opracowano ramy koncepcyjne sporządzania i prezentacji ogólnych sprawozdań finansowych przez jednostki sektora publicznego.

Standardy IPSAS dedykowane są dla podmiotów sektora publicznego, w tym instytucji rządowych różnego szczebla (centralnego, samorządowego i innego lokalnego) oraz innych podmiotów sektora publicznego (np. agencje, komisje, przedsiębiorstwa i inne), jak również dla organizacji o charakterze międzynarodowym.

Struktura treści standardu składa się z kilku wyraźnie wyodrębnionych części (rys. 1).



**Rys. 1.** Struktura treści standardu IPSAS

Źródło: Na podstawie treści obowiązujących standardów IPSAS.

<sup>2</sup> Jedną z przesłanek wprowadzania standardów rachunkowości w sektorze publicznym jest ograniczenie stosowania zasady kasowej i powszechne stosowanie zasady memoriałowej, co mogło stanowić przyczynę wyodrębnienia standardu opartego jednostkowo na zasadzie kasowej.

<sup>3</sup> Tylko 4 spośród 38 standardów IPSAS nie są oparte na treści MSR/MSSF. Są to standardy: 22 – *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector* – Ujawnianie informacji finansowej o sektorze rządowym; 23 – *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)* – Przychody z transakcji niewymiennych (podatki i transfery), 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements* – Prezentacja informacji budżetowych w sprawozdaniu finansowym i 33 – *First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs* – Zastosowanie po raz pierwszy standardów opartych na zasadzie memoriałowej.

Obecnie IPSAS-y nie są powszechnie stosowane<sup>4</sup>, choć cały czas prowadzone są działania promocyjne mające na celu ich rozpowszechnianie. Stosowane są wybiórczo w różnych krajach<sup>5</sup>, zazwyczaj w wybranych działach sektora finansów publicznych, a nawet wyłącznie w wybranych jednostkach. Natomiast wśród znaczących organizacji międzynarodowych stosujących te standardy wskazuje się: Komisję Europejską, ONZ, NATO i OECD.

### 3. Perspektywa standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Europie

Procesy harmonizacji i standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej nasiliły się i znalazły odzwierciedlenie we właściwej dokumentacji w 2011 r. Począwszy od tej daty w pracach Komisji Europejskiej i innych instytucji w ramach UE widoczne są wyraźne i zintensyfikowane prace w kierunku standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym.

Reakcją na kryzys finansów publicznych rynku wspólnotowego i państw członkowskich oraz ujawnione w tym aspekcie problemy z właściwą interpretacją i porównywaniem danych sprawozdawczy, głównie w zakresie wykonania budżetów, deficytów budżetowych i długów publicznych, prezentowanych przez kraje członkowskie było wydanie tzw. sześciopaku aktów prawnych, w tym głównie Dyrektywy 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich [Dz.U. L 306 z 23.11.2011]. Celem dyrektywy było zobowiązanie państw członkowskich do przestrzegania postanowień zawartych w pakcie stabilności i wzrostu<sup>6</sup>. Ramy budżetowe dotyczą uzgodnień, procedur, reguł i instytucji dla prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych, odnoszących się między innymi do systemu rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej [szerzej: Kaczurak-Kozak, 2013, s. 104].

<sup>4</sup> Wśród głównych zarzutów, jakie stawiane są tym standardom, wskazuje się: zbyt rozbudowaną treść, oparcie na standardach opracowanych dla sektora prywatnego, nie uregulowanie istotnych problemów finansów publicznych, w tym głównie transferów społecznych.

<sup>5</sup> Na przykład w Hiszpanii, Kostaryce, Holandii, Brazylii, Kenii, Bułgarii. Łącznie szacuje się, że na świecie IPSAS są w różnym stopniu wykorzystywane w około 60 krajach, natomiast żaden kraj członkowski UE nie wdrożył IPSAS w pełni.

<sup>6</sup> Pakt ten obejmuje 5 rozporządzeń i 1 dyrektywę: rozporządzenie (UE) nr 1173/2011 w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro, rozporządzenie (UE) nr 1174/2011 w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro, rozporządzenie (UE) nr 1175/2011 zmieniające procedury nadzoru pozycji budżetowych, rozporządzenie (UE) nr 1176/2011 w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania, rozporządzenie (UE) nr 1177/2011 zmieniające procedurę nadmiernego deficytu oraz wymienioną już dyrektywę 2011/85/UE.

W efekcie wydania dyrektywy w okresie od 2011 r. do pierwszego kwartału 2015 r. w ramach prac organizacyjnych w kierunku opracowania i wdrożenia EPSAS w krajach członkowskich podjęto szereg inicjatyw, z których najistotniejsze przedstawiono poniżej (tabela 1).

**Tabela 1.** Inicjatywy opracowania i wdrożenia EPSAS w krajach członkowskich UE

Dokument 1	Zakres/Problematyka 2
Dyrektywa 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich	Dążenie do ujednoczenia reguł i procedur tworzenia ram budżetowych państw członkowskich. Odpowiednia jakość statystyki publicznej państw członkowskich może być zrealizowana dzięki kompletnym i wiarygodnym praktykom rachunkowości publicznej. Do 31.12.2012 r. Komisja przeprowadza ocenę przydatności IPSAS dla państw członkowskich
Publiczne konsultacje przeprowadzone przez Eurostat „ <i>Public Consultation: Assessment of the Suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States – Public Consultation</i> ”	Publikacja wyników 18.12.2012 r. Wśród 68 respondentów 38% uważa IPSAS za odpowiednie do wdrożenia w krajach UE, 31% za częściowo odpowiednie, lecz potrzeba harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w UE istnieje, natomiast 28% respondentów nie popiera idei wdrażania IPSAS. W grupie respondentów dominującą pozycję (23,5%) zajmowały organizacje zawodowe lub/i ustanawiające standardy (ministerstwo finansów/skarbu stanowiło odrębną grupę) i to one w przewadze potwierdziły odpowiedniość wdrożenia IPSAS (niespełna 50% odpowiedzi twierdzących)
Raport Ernst & Young na temat praktyk rachunkowości publicznej i kontroli wewnętrznej w 27 państwach członkowskich UE „ <i>Overview and Comparison of Public Accounting And Auditing Practices in the 27 EU Member States</i> ”	Publikacja raportu: 19.12.2012. Raport dotyczył przeglądu systemów rachunkowości i kontroli sektora publicznego 27 krajów członkowskich. Zbadano zasady rachunkowości w tym obszarze – ich rodzaj, podstawę prawną, zestaw elementów sprawozdania finansowego i poziom na którym są stosowane, a także zasady i strumienie audytu w tym zakresie
Raport Komisji dla Parlamentu Europejskiego „ <i>Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in the Member States</i> ” COM (2013) 114	Publikacja raportu 6.03.2013. Wnioski: IPSAS nie mogą podlegać bieżącej implementacji w krajach członkowskich, ale stanowią bazę, podstawę do opracowania EPSAS
Pierwsze spotkanie grupy roboczej ( <i>Task Force</i> ) ekspertów delegowanych z rządów krajów członkowskich. <i>Key Principles for EPSAS Governance</i> , Task Force “EPSAS Governance”, TF EPSASG 13/04	Data spotkania: 2.10.2013. Wymiana poglądów na temat możliwych form przyszłych regulacji w zakresie EPSAS i podstawowych ich atrybutów
Publiczne konsultacje (na podstawie wyników w/w spotkania grupy roboczej), „ <i>Public Consultation on Future EPSAS Governance Principles and Structures</i> ”	Okres konsultacji 25.11.2013-17.02.2014. Publikacja wyników na spotkaniu grupy roboczej 22.03.2014. Zweryfikowano i uaktualniono listę podstawowych zasad ładu zarządzania EPSAS*, wskazano formułę organizacji instytucji opracowujących i nadzorujących proces wdrażania i aktualizacji EPSAS
Call for proposal 21040/2014/003 „ <i>Preparatory Work for the Modernisation of Public Sector Accounting Systems on an Accruals Basis</i> ”. Ogłoszenie o przygotowaniu propozycji w zakresie aktualizacji systemów rachunkowości sektora publicznego z uwzględnieniem memoriałowej zasady rachunkowości	Grant ogłoszony w grudniu 2014 roku, data naboru – do 13.03.2015 r. (budżet 1,2 mln euro). Dotyczy przygotowania analiz dla krajów członkowskich UE w zakresie modernizacji ich systemów rachunkowości, z ewentualnym wdrożeniem EPSAS i wsparcie w realizacji działań przebudowy systemów i wdrożeń

cd. tabeli 1

1	2
Pierwsze spotkanie zespołu ds. pierwszej implementacji EPSAS ( <i>Cell on First Time Implementation</i> )	Data pierwszego spotkania: 12.12.2015 Zadanie: opracowanie w przeciągu roku technicznych zasad sporządzenia bilansu otwarcia dla EPSAS
Co dalej?	Wyniki grantu, efekty pracy zespołu ds. pierwszej implementacji EPSAS, konsultacje z krajami członkowskimi, opracowanie projektu treści EPSAS i przekazanie ich do publicznej konsultacji?

\* Główne zasady zarządzania EPSAS to m.in.: niezależność zawodowa (obiektywność, wolne od wpływów), bezstronność i legitymizacja (uwzględnienie potrzeb różnych grup), praworządność, przejrzystość, kompetencyjność (profesjonalność), efektywność kosztowa. Natomiast zasady znajdujące odzwierciedlenie w treści standardów to np. wiarygodność, odpowiedniość, stosowność, spójność, porównywalność, dostępność i przejrzystość.

W efekcie dotychczasowych działań w kierunku opracowania i wdrożenia EPSAS możliwe jest wskazanie wniosków:

- kontynuowane będą działania w kierunku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w UE,
- opracowane standardy EPSAS będą bazowały na memoriałowej zasadzie rachunkowości,
- treść standardów EPSAS będzie dwukierunkowa, będą obejmowały treści dotyczące rachunkowości i w tej części oparte w różnym zakresie na treści IPSAS, natomiast w drugim obszarze będą dotyczyły jednolitych wymogów prowadzenia statystyki publicznej, w tym głównie w zakresie deficytu budżetowego,
- treść standardów EPSAS będzie uwzględniała specyfikę funkcjonowania rynku europejskiego,
- należy rozważyć znaczny udział wpływów w badaniach ankietowych respondentów reprezentujących Niemcy (w konsultacjach z 2014 r. aż 69,5%) oraz respondentów reprezentujących zawodowe organizacje, które to grupy w obu przypadkach potencjalnie mogą forsować realizację własnych interesów.

Podsumowując przegląd zrealizowanych dotąd procesów w zakresie standaryzacji rachunkowości sektora publicznego na rynku europejskim możliwe jest uznanie że są to działania niezwykle skomplikowane i zawile, stopień ich złożoności jest wysoki, a ostateczny kształt trudny aktualnie do jednoznacznego określenia. Pewne jest natomiast, że regulacje europejskie będą szersze od treści IPSAS o zagadnienia związane z jednolitymi rachunkami statystyki publicznej w obszarze wybranych przepływów finansowych.

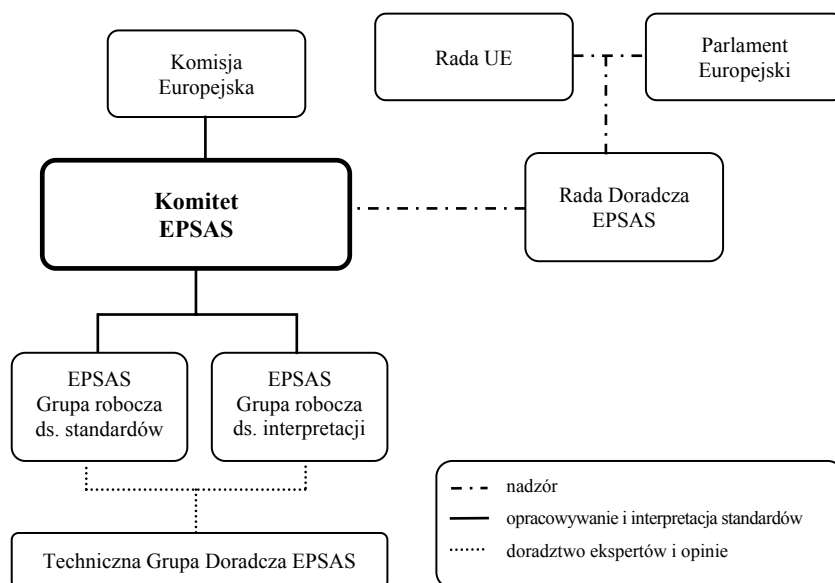


#### 4. Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego

Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego – EPSAS – mają w części opierać się na treści IPSAS. Instytucją nadzorującą cały proces z ramienia Komisji Europejskiej jest Eurostat. Zgodnie z projektem Eurostatu, w wyniku przeglądu standardów IPSAS ustalono że 14 z nich można wdrożyć bez zmian lub z niewielkimi zmianami, kolejnych 14 wymaga odpowiedniej adaptacji lub selekcji zawartości, natomiast w zakresie treści czterech standardów należy wprowadzić konieczne uzupełnienia [Nowak, 2014]<sup>7</sup>. Jednocześnie ostatnio proponuje się również zamianę podejścia do weryfikacji standardów na: wyróżnienie IPSAS, które nie wymagają zmiany lub wymagają niewielkiej zmiany (wszystkie poza niżej wymienionymi), IPSAS które mogą wymagać lub wymagają pewnych lub całkowitych zmian lub wskazówek wdrożenia – 12 standardów oraz na wskazaniu problematyki dla której dotąd nie opracowano standardów, a są to wskazane 4 zakresy [Pricewaterhouse and Coopers, 2014].

Mając na uwadze dążenie do ograniczenia stosowania zasady kasowej w procesie opracowywania EPSAS nie zostanie wykorzystana treść standardu sprawozdawczości finansowej opartej na zasadzie kasowej.

Standardy EPSAS będą opracowywane w ramach określonej struktury organizacji działających w strukturach Komisji Europejskiej (rys. 2).



**Rys. 2.** Planowana struktura procesu zarządzania EPSAS

Źródło: [European Commission, 2013].

<sup>7</sup> Dodać należy, że projekt był opracowywany, gdy obowiązywały 32 standardy IPSAS.

Obecnie trwa proces rozstrzygnięcia wyników grantu ogłoszonego przez Komisję w grudniu 2014 r. Do końca 2017 r. planowane jest zakończenie prac opracowywania standardów, wydane zostanie także rozporządzenie ramowe (wstępny plan wejścia w życie to początek 2016 r.), z tym, że pełna konwersja standardów krajów członkowskich do wymogów EPSAS jest planowana do końca 2020 r. Jak pokazują jednak dotychczasowe doświadczenia daty poszczególnych etapów realizacji tej rewolucji w rachunkowości przesuwają się w czasie<sup>8</sup>. W połowie 2015 r. odbyło się spotkanie powołanego odrębnie, na potrzeby operacyjne zespołu ds. pierwszej implementacji EPSAS „*EPSAS Cell on First Time Implementation*” [EPSAS, 2015]. Zespół ten w zamierzeniach ma działać do około połowy roku 2016, zaś jego celem jest określenie technicznych zasad (przewodnika) sporządzenia tzw. bilansu otwarcia z uwzględnieniem zasady memoriałowej, od którego zaczną być stosowane nowe standardy EPSAS. Zespół ma również za zadanie ustalenie listy ujawnianych składników tego bilansu i metody ich wyceny (wstępnie, o ile to możliwe, koszt historyczny, co nie stoi na przeszkodzie wyceny niektórych aktywów i pasywów, jeśli dane o koszcie nie są dostępne, w koszcie odtworzeniowym). Taki postęp aktualnych prac pozwala sądzić, że państwa członkowskie prawdopodobnie najwcześniej w roku 2017 będą przygotowywały bilans otwarcia do potencjalnego stosowania EPSAS, których proces wdrożenia może rozpocząć się od roku 2018.

Skutki wdrożenia EPSAS przyjmą postać koniecznej adaptacji systemów rachunkowości jednostek sektora publicznego, w tym zmian zasad wyceny (rosnąca pozycja koncepcji wartości godziwej), modyfikacji planów kont, zmian sposobów ujęcia zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych, wzorów sprawozdań finansowych. Ponadto treści standardów mają być każdorazowo konsultowane przez państwa członkowskie. Kolejne zmiany będą dotyczyły sprawozdawania informacji budżetowych i zwiększenia stopnia spójności z zasadami statystyki ESA 2010 (Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych) [Adamek-Hyska, 2014].

Proces standaryzacji w kierunku EPSAS rodzi wiele dyskusji i zastrzeżeń. Możliwe jest wskazanie podstawowych argumentów za i przeciw realizacji tego procesu (tabela 2).

---

<sup>8</sup> Wstępnie planowano opracowanie struktury stanowienia EPSAS oraz ich pełnej treści w latach 2014-2015, a wdrożenie w państwach członkowskich w roku 2016, natomiast zmiany rachunkowości w poszczególnych podmiotach sektora publicznego w roku 2017 [Adamek-Hyska, 2014]. Dziś już wiadomo, że w roku 2015 treść EPSAS nie została opracowana, co potwierdza proces realizacji omówionego wyżej grantu KE. Treść ta nie zostanie również opracowana w roku 2016.

**Tabela 2.** Za i przeciw standaryzacji rachunkowości sektora publicznego

<b>ZA</b>	<b>PRZECIWIW</b>
Zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych	Ograniczenie swobody decyzyjnej poszczególnych krajów i uwzględnienia ich specyfiki (kulturowej, prawnej itp.)
Dominacja zasady memoriału	Wysokie koszty wdrożenia*
Spójność ratingów międzynarodowych opartych na zdolności do regulacji zobowiązań związanych z papierami dłużnymi	Wysoki stopień złożoności, wymagający znacznego nakładu pracy i wiedzy przy ich stosowaniu
Zaspokojenie potrzeb informacyjnych współfinansujących organizacji międzynarodowych, inwestorów i innych grup interesariuszy	Wątpliwa zasadność stosowania w małych jednostkach sektora publicznego
Jednolite zasady liczenia rachunków narodowych (deficyt budżetowy, dług publiczny)	Oparcie na standardach dedykowanych dla sektora prywatnego
Możliwość prognozowania zmian w globalnym systemie finansowym rynku międzynarodowego – przejrzystość w przepływach finansowych sektora publicznego	Próby ograniczania transparentności procesu opracowywania standardów i realizacja interesów wybranych grup organizacji czerpiących z tego tytułu różne pożytki (firmy konsultingowe, organizacje ratingowe)
Standaryzacja może odzwierciedlać zmiany w systemie rachunkowości, jakie dokonują się w związku ze zmieniającą się rzeczywistością – ewolucja w odpowiedzi na potrzeby otoczenia	Standaryzacja na poziomie europejskim wyrażać się będzie w ograniczonej elastyczności regulacji w odpowiedzi na zmieniające się warunki funkcjonowania jednostek. Długi proces opracowywania i implementacji aktualizacji

\* Koszty implementacji EPSAS są obecnie szacowane na 1,2-6,9 bln euro w skali całej Unii Europejskiej. Znaczna rozbieżność szacunków wynika z opcji adaptacji obecnie stosowanych systemów IT lub też wdrożenia nowych systemów. Szacunki te nie obejmują kosztów innych niż wyrażone wartościowo [Pricewaterhouse and Coopers, 2014, s. 17].

## Podsumowanie

Jak przedstawiono w treści artykułu harmonizacja rachunkowości sektora publicznego w skali międzynarodowej jest znacznie zaawansowana, natomiast na rynku europejskim proces ten jest nadal w fazie rozwoju. Mimo to wdrażanie EPSAS wydaje się być dziś nieuniknione. Stanowi bowiem przejaw dążenia nie tylko do ujednoczenia zasad rachunkowości sektora publicznego na rynku wspólnotowym, ale również wzmocnienia kontroli fiskalnej w obszarze wspólnego rynku finansowego, zarządzania sektorem publicznym, w tym deficytem budżetowym i długiem publicznym, a zatem ograniczenie negatywnych skutków ryzyka braku porównywalności danych sprawozdawanych przez kraje członkowskie, co stanowi pozytywną weryfikację hipotezy postawionej na wstępie artykułu, stanowiącej że procesy ujednoczenia systemów rachunkowości sektora publicznego na rynku UE mają na celu głównie ograniczenie negatywnych skutków ryzyka braku porównywalności w sprawozdawczości publicznej krajów członkowskich. Równocześnie wdrażanie EPSAS realizuje inny cel, jakim jest upowszechnianie memoriałowej zasady rachunkowości, która nie ma w zamiarze

stanowienia alternatywy dla zasady kasowej, lecz jej uzupełnienie. Jednocześnie jednak proces ten rodzi wiele wątpliwości i zagrożeń, przede wszystkim w postaci braku odpowiedniej relacji między stopniem złożoności standardów a rozmiarem jednostki, jak również zagrożeniem realizacji interesów niektórych tylko grup użytkowników.

## Literatura

- Adamek-Hyska D. (2014), *Standardy rachunkowości jednostek sektora publicznego*, „Finanse Publiczne”, wrzesień, nr 9(94).
- Dobjija D. (2009), *O procesach standaryzacyjnych w rachunkowości*, Master of Business Administration 3 (98), Wydawnictwo Akademii Leona Koźmińskiego, Warszawa.
- Dyrektywa 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz.U. L 306 z 23.11.2011.
- EPSAS (2015), *EPSAS Cell on First Time Implementation, Provisional Agenda*, EPSAS FTIcell 15/01, Luxembourg, 12.06.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (2014), Vol. I, International Public Sector Accounting Standards Board, New York.
- Pricewaterhouse and Coopers (2014), *Headlines of the EPSAS Impact Assessment Study – Analysis of the IPSAS Standards*, EPSAS Task Force Meeting, 13.06.
- Kaczurak-Kozak M. (2013), *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, t. 2, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kamela-Sowińska A. (2010), *Standaryzacja a harmonizacja* [w:] A. Kamela-Sowińska (red.), *Rachunkowość zaawansowana t. 2: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości, Poznań.
- Key Principles for EPSAS Governance* (2013), Task Force “EPSAS Governance”, TF EPSASG 13/04, European Commission, Luxembourg, 2.10..
- Nowak W.A. (2014), *Projekt europejskich standardów rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (EPSAS)*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States* (2012), Report prepared for Eurostat, Ernst & Young, 12.12.
- Preparatory Work for the Modernisation of Public Sector Accounting Systems on an Accruals Basis* (2014), Call for proposals 21040/2014/03, European Commission, December.
- European Commission (2012), *Public consultation – Assessment of the Suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*, Luxembourg 18.12.

European Commission (2013), *Public Consultation Paper „Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States – Public Consultation on Future EPSAS Governance Principles and Structures”*, Luxembourg, 25.11.

European Commission (2014), *Public Consultation on Future EPSAS Governance Principles and Structures: Draft Report*, Task Force „EPSAS Governance”, TF EPSASgov 14/04, Luxembourg, 22.03.

Surdykowska S. (1999), *Rachunkowość międzynarodowa*, Zakamycze, Kraków.

Szewieczek A. (2015), *W kierunku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego*, Studia i Materiały “Miscellanea Oeconomicae”, R. 19, nr 3, Wydawnictwo Uniwersytetu im. J. Kochanowskiego, Kielce.

### **TOWARDS STANDARIZATION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING – THE EUROPEAN PERSPECTIVE**

**Summary:** In the last few years an increase in activity over the public sector accounting standarization can be observed, including in the EU’s market. The purpose of the article was the presentation of current stage and the perspectives of public sector accounting harmonization and standarization with particular emphasis on the European Union area.

The processes of public sector accounting systems in EU member states unification are focused primarily on limitation of negative effects of the risk of comparability reporting data presented by the member states. Methodology used in the article was critical analysis and meta-analysis of Polish and foreign literature and reporting documents prepared by standard setters, the method of observation and synthesis.

The processes of public sector accounting standarization in the EU market are strengthening. In the coming years we should expect that EPSAS standards to be implemented in the European Union member states.

**Keywords:** accounting, standarization, public sector, EPSAS, IPSAS.