

Rachunkowość w instytucjach sektora publicznego krajów Unii Europejskiej – próba oceny wybranych rozwiązań i ich zgodności z IPSAS

Nadesłany: 30.12.17 | Zaakceptowany do druku: 27.01.18

Jan Turyna*, **Monika Koepl-Turyna****

Celem opracowania jest ocena wybranych rozwiązań w zakresie rachunkowości instytucji sektora publicznego, rządowego i samorządowego w trakcie ostatniej dekady oraz praktyk w tym zakresie w krajach członkowskich UE. W części teoretycznej autorzy zaprezentowali potrzeby harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w krajach UE oraz ewolucję rachunkowości w ostatnich kilkadziesiąt lat. W części empirycznej dokonano analizy porównawczej i oceny takich zagadnień, jak kompleksowość regulacji prawnych w zakresie rachunkowości, wykorzystywane modele rachunkowości, lokalne standardy rachunkowości i ich porównanie z IPSAS, struktura informacyjna sprawozdania finansowego, stosowane systemy finansowo-księgowo czy praktyczne problemy związane z wdrażaniem i stosowaniem IPSAS. Ostatnia część opracowania zawiera analizy przypadków obejmujące opis stanu i wdrażane zmiany rachunkowości sektora publicznego w Austrii i w Polsce.

Słowa kluczowe: rachunkowość sektora publicznego, IPSAS, Unia Europejska, Austria, Polska.

Public Sector Accounting in the European Union Member States – Assessment of Practices and Their Compatibility with IPSAS

Submitted: 30.12.17 | Accepted: 27.01.18

The purpose of this work is to analyze diverse approaches to public sector accounting, its development throughout the last decade, as well as praxis in the European Union member states. The theoretical part describes the rationales for the need to harmonize public sector accounting in the European Union and its development in the last decades. The empirical part comprises a comparative analysis of the public sector accounting systems, with a focus on: the complexity of legal regulations, local financial reporting systems and their compatibility with IPSAS, informational structures of financial reporting, and practical problems concerning implementation of IPSAS. Finally, the last part comprises case studies regarding the current state of and planned changes to the public sector accounting in Austria and Poland.

Keywords: public sector accounting, IPSAS, European Union, Austria, Poland.

JEL: M41, M48, H72

* **Jan Turyna** – prof. dr hab., Uniwersytet Warszawski, Wydział Zarządzania.

** **Monika Koepl-Turyna** – PhD, Agenda Austria, Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für analytische Volkswirtschaftslehre.

1. Wstęp

Celem opracowania jest ocena wybranych rozwiązań w zakresie rachunkowości instytucji sektora publicznego (rządowego i samorządowego) oraz praktyk w tym zakresie w krajach członkowskich UE. Pojęcie sektora publicznego oznacza sektor, z którego wyłączone przedsiębiorstwa zarobkowe (spółki prawa handlowego, banki, przedsiębiorstwa państwowe). Zalicza się do niego głównie organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne (np. państwowe jednostki budżetowe), a także jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz podległe tym organom jednostki organizacyjne (np. samorządowe jednostki i zakłady budżetowe). Podmioty sektora publicznego wykonują zadania publiczne i w związku z tym są finansowane ze środków publicznych, dlatego są objęte jednolitym reżimem prawnym odnoszącym się do zasad prowadzenia ich gospodarki finansowej (Adamk-Hyska, 2011, s. 69). Chodzi zatem o rozwiązania prawne w zakresie rachunkowości, istniejące i stosowane w instytucjach rządowych i samorządowych na szczeblach: centralnym, krajów związkowych (dotyczyło to jedynie Niemiec, Austrii, Belgii i Hiszpanii), lokalnym oraz instytucji zajmujących się ubezpieczeniami społecznymi.

W opracowaniu oparto się na badaniu Eurostatu, przeprowadzonym w 2012 r. wspólnie z Ernst & Young we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej. Opracowanie bazuje na metodzie analizy danych statystycznych zebranych w ramach tego badania. Jest ono próbą sformułowania przez autorów wniosków odnośnie stanu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w państwach UE, jak również zakresu wykorzystania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) w tych krajach.

W ramach badania rozesłano kwestionariusze do: departamentów rachunkowości w narodowych urzędach statystycznych, ministerstw finansów albo izb biegłych rewidentów w poszczególnych krajach, by dostać przegląd zasad rachunkowości sektora publicznego i sprawdzić ich przygotowania w omawianym zakresie. Rozesłano także kwestionariusze do praktyków, księgowych i biegłych rewidentów, w celu poznania ich opinii o aktualnych praktykach i planowanym stosowaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS). IPSAS są wydawane od 1997 r. przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB), działającą w ramach Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC) w Nowym Jorku. Rada wydała dotychczas 31 standardów rachunkowości na bazie memoriałowej oraz jeden standard rachunkowości na bazie kasowej, przeznaczony dla krajów, które są w trakcie przechodzenia na podejście memoriałowe.

2. Rachunkowość sektora publicznego w krajach UE – kontekst teoretyczny

Aby zrozumieć sytuację oraz istniejący stan rachunkowości – w tym także rachunkowości sektora publicznego – w Europie warto krótko przeanalizować ewolucję rachunkowości na naszym kontynencie w ostatnich kilkudziesięciu latach. Przed II wojną światową rachunkowość rozwijała się i ewoluowała na terenie Europy, w ramach obszarów poszczególnych państw. Skutki tego można zauważyć do dziś, zwłaszcza w krajach tzw. starej Unii Europejskiej, gdzie księgowi są nadal przyzwyczajeni do rozwiązań i praktyk rachunkowości wywodzących się sprzed kilkudziesięciu lat. Dało się wyraźnie odczuć na początku pierwszej dekady XX wieku, gdy w 2005 r. Unia Europejska przyjęła Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości (IFRS) jako ogólnie obowiązujące prawo bilansowe we wszystkich krajach Wspólnoty. Ponadto można zauważyć odmienne kształtowanie się rozwiązań prawnych odnośnie rachunkowości zależnie do roli, jaką aparat państwa odgrywa w sterowaniu i regulowaniu gospodarek narodowych różnych krajów na świecie. Ponadto wpływ na przyjęte rozwiązania dotyczące rachunkowości mogą również mieć odmienne modele zarządzania tym sektorem występujące w poszczególnych krajach Unii. Część autorów zajmujących się problematyką zarządzania publicznego przyjmuje pięć odrębnych modeli zarządzania, tj. modele: anglosaski, nordycki, germański, południowoeuropejski oraz wschodnioeuropejski (np. Pollit i Bouckaert, 2000; Torres, 2004, s. 99–112). Problematyka wpływu przyjętych modeli zarządzania w różnych krajach UE na rachunkowość sektora publicznego stanowi interesujący problem badawczy, nie jest jednak przedmiotem niniejszego opracowania.

Procesy globalizacji stały się bezpośrednią przyczyną działań na rzecz harmonizacji, a następnie standaryzacji rachunkowości w wymiarze międzynarodowym, a w konsekwencji doprowadziły do prób utworzenia globalnej sprawozdawczości finansowej. Harmonizacja zasad rachunkowości jest procesem zwiększania porównywalności sprawozdań finansowych przez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, które są oparte na wspólnych założeniach i koncepcjach. Określa się jednak granice co do stopnia odmienności rozwiązań stosowanych w praktyce. Harmonizacja zakłada zatem występowanie opcji, pewnej elastyczności w ustalonych ramach, co pozwala na wybór rozwiązań w ramach polityki rachunkowości (Jaruga, 2002, s. 3). Jeżeli chodzi zaś o standaryzację, jest ona procesem całkowitego ujednoczenia zasad i form rachunkowości, zwłaszcza w zakresie sprawozdawczości międzynarodowej. W ramach standaryzacji podejmowana jest próba wyeliminowania większych różnic i barier w porównywaniu informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. W ramach standaryzacji opracowywane są i przyjmowane wzorce zachowań, które mogą stać się sztywną normą prawną lub przyjmują postać zasady, zalecanego standardu rachunkowości akceptowanego przez grono ekspertów rachunkowości i przedstawicieli nauki (Świetla i Krasodomska,

2005, s. 230). Procesy standaryzacyjne zaczęły obejmować rachunkowość w różnych krajach, istniało bowiem dążenie do tego, aby informacja finansowa była czytelna i zrozumiała wszędzie na świecie. Wyjściem naprzeciw tym problemom było powołanie do życia w 1973 r. w Londynie Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Do jego zadań należało m.in. formułowanie i publikowanie, zgodnie z interesem publicznym, standardów rachunkowości, które powinny być przestrzegane przy prezentacji sprawozdań finansowych w połączeniu z ich promowaniem na całym świecie, a ponadto działania głównie na rzecz rozwijania i harmonizacji regulacji i procedur związanych z przedstawianiem sprawozdań finansowych. Od połowy lat 70. XX wieku zaczęto wydawać Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (IAS), przemianowane w 2002 r. na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (IFRS). Warto jednak podkreślić, że standardy te od początku były przeznaczone dla jednostek typu *profit*, zwłaszcza dla spółek publicznych. W tamtym okresie nie brano pod uwagę potrzeb jednostek typu *non profit*, w tym także instytucji sektora publicznego.

Potrzebę daleko idącej harmonizacji regulacji prawnych w zakresie sprawozdawczości finansowej dostrzegła także Europejska Wspólnota Gospodarcza, a później Unia Europejska. Uprzednio wydawane regulacje, poczynając jeszcze od 1978 r. miały postać dyrektyw, jednak ich zakres był stosunkowo ograniczony jedynie do ramowej postaci bilansu i rachunku zysków i strat. Dopiero Rozporządzenie 1606/2002 z 9 czerwca 2002 r., wydane przez Komisję, na wniosek Komitetu Regulacyjnego postanawiało, że od 1.01.2005 r. kraje Unii Europejskiej wprowadzają Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej do praktyki rachunkowości krajów członkowskich (Turyna, 2014, s. 22). Na początek objęto nimi jedynie banki, spółki publiczne oraz sprawozdawczość finansową grup kapitałowych, od 2007 r. zaś standardy miały obowiązywać w pełnym zakresie. Tak się jednak nie stało, a przyczyna była dość prozaiczna. Otóż w krajach Europy Zachodniej środowiska księgowych, przyzwyczajone do istniejących rozwiązań prawnych w swoich krajach, dosyć niechętnie akceptowały nowe wzorce. W rezultacie proces przechodzenia na nowe standardy został po 2007 r. najpierw wyhamowany przez Komisję Europejską, potem zaś zarzucono pełną standaryzację prawa bilansowego w UE na bazie MSSF (Turyna, 2009, s. 296).

Dodatkowe komplikacje z prawem bilansowym pojawiły się w Unii w latach 90. ubiegłego wieku, gdy akces do Wspólnoty zgłosiły kraje Europy Środkowo-Wschodniej. Na początku transformacji ekonomicznej i przechodzenia do gospodarki wolnorynkowej w krajach tych – po przeszło 40 latach istnienia gospodarki centralnie planowanej – w ogóle nie istniała rachunkowość dostosowana do realiów wolnego rynku. W okresie lat 90. kraje te zaczęły tworzyć własne kompleksowe rozwiązania systemowe w zakresie rachunkowości, oparte po części na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, a po części – na Dyrektywach EWG obowiązujących podówczas także w UE. Dobrym przykładem może być Polska,

która w 2002 r. dopuściła w pełni stosowanie IAS, a zatem zanim jeszcze standardy te zostały dopuszczone do stosowania na terenie ówczesnej UE. W efekcie sytuacja ta wyszła na korzyść krajom tego regionu, gdyż uniknięto dzięki temu rozproszenia rozwiązań prawnych w zakresie rachunkowości na poziomie samorządowym, typowego dla krajów „starej” Unii.

O ile opisane wyżej problemy związane z unifikacją rachunkowości w krajach UE dotyczyły głównie rynków kapitałowych oraz rachunkowości jednostek typu *profit*, o tyle jeszcze gorzej przedstawia się problem unifikacji rachunkowości w sektorze publicznym krajów UE.

W literaturze przedmiotu można znaleźć inne powody uzasadniające proces harmonizacji w sektorze publicznym. Zalicza się do nich m.in. możliwość emisji publicznych obligacji na międzynarodowych rynkach, możliwość starania się o pożyczkę od międzynarodowych instytucji, ułatwienie współpracy międzynarodowej i porównania rachunków makroekonomicznych, udogodnienia dla międzynarodowych instytucji wykorzystujących informacje finansowe z różnych krajów, rozwój ogólnie akceptowalnych standardów rachunkowości, wsparcie procesów modernizacji rachunkowości w krajach rozwijających się itp. (Tkocz-Wolny, 2016, s. 843). Natomiast w odniesieniu do Unii Europejskiej przyczynami harmonizacji mogą być np. potrzeba konsolidacji sprawozdań finansowych w celu uzyskania obrazu Wspólnoty Europejskiej, potrzeba równego traktowania ubiegających się o dotacje i wpłacających składki dla Unii Europejskiej, potrzeba porównywania sytuacji różnych krajów, potrzeba zagwarantowania właściwego funkcjonowania wspólnego rynku i możliwość posiadania stosowanych informacji porównawczych dla europejskich specjalistów ds. rachunkowości i auditingu w sektorze publicznym (Bednarek, 2007, s. 21).

Doprowadziło to do powstania i rozwoju Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS). Celem standardów było tworzenie transparentności rachunkowości w sektorze publicznym oraz standaryzacja sprawozdawczości finansowej w tym sektorze. Jak już wspomniano, są one opracowywane i publikowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB). Jest to niezależny organ, mający siedzibę w Nowym Jorku, popierany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC). Z reguły IPSAS zawierają oryginalne teksty, pochodzące z IFRS, jeżeli tylko nie dotyczą one problematyki specyficznej dla sektora publicznego. W takim przypadku, a także gdy brak jest stosownych rozwiązań w IFRS, Rada tworzy nowe IPSAS.

W UE reformę rachunkowości sektora publicznego zaczęto realizować od 2008 r., kiedy to po krachu finansowym (2007 r.), państwa członkowskie UE uzgodniły i dołączyły do traktatów konstytucyjnych – czyli do Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej – „Protokół (nr 12) w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu”, a ściślej w sprawie procedury unikania nadmiernego deficytu przez państwa członkowskie. Protokół 12 wprowadził pułapy dla relacji deficytu budżeto-

wego do PKB (do 3%) oraz relacji długu publicznego do PKB (do 60%) i zobowiązuje Komisję Unii Europejskiej do dostarczenia danych statystycznych zapewniających pomiar tych wielkości. Powyższe ustalenia stały się podstawą do wydania przez Komisję Europejską dyrektywy 2011/85/UE1 w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Dyrektywa ta zapowiedziała możliwość stosowania w UE Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – IPSAS. Europejski Urząd Statystyczny Eurostat przeprowadził w 2012 r. w krajach UE badanie na temat przydatności IPSAS do sporządzania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego przydatnych użytkownikom (wyniki tego badania stały się przedmiotem oceny w niniejszym opracowaniu – przyp. aut.). Co do przyjęcia IPSAS przez kraje członkowskie UE stwierdzono, że IPSAS nie mogą być łatwo i bezpośrednio wdrożone we wszystkich krajach członkowskich, nadają się za to jako podstawa do stworzenia Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). W celu praktycznego wykorzystania IPSAS dla tworzenia EPSAS, IPSAS podzielono na trzy kategorie standardów. Pierwszą grupę stanowią IPSAS nadające się do wdrożenia bez zmian bądź z minimalnymi zmianami. Druga grupa to IPSAS wymagające adaptacji bądź do których potrzebne jest selektywne podejście. Grupa trzecia to standardy wymagające uzupełnienia przed wdrożeniem. Ustalono ponadto, że w celu zapewnienia właściwego wdrożenia standardów szczegółowa treść każdego standardu będzie ustalana przy udziale krajów członkowskich (Nowak, 2015, s. 4–6).

3. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa sektora publicznego w krajach UE – podejście empiryczne

Można sformułować hipotezę, iż w przeciwieństwie do jednostek typu *profit*, w których od 2005 r. obowiązuje zunifikowany system MSSF, w jednostkach sektora publicznego istnieje nadal znaczne zróżnicowanie przyjętych i stosowanych rozwiązań w zakresie rachunkowości. Hipoteza ta została potwierdzona wynikami badania empirycznego wspomnianego uprzednio we wstępie przez Eurostat wspólnie z Ernst & Young, iż w poszczególnych krajach istniejące rozwiązania w zakresie rachunkowości sektora publicznego są znacznie zróżnicowane nie tylko pomiędzy poszczególnymi krajami, lecz także w ramach tych krajów. Wszędzie, na poziomie instytucji ogólnopństwowych, są stosowane kompleksowe, uregulowane od strony prawnej rozwiązania w zakresie rachunkowości, przy czym rządy poszczególnych krajów UE stosują zwykle własne, wewnątrz krajowe standardy, często znacznie różniące się od rozwiązań w innych krajach. Co więcej, zdarza się, że w tym samym kraju niektóre instytucje samorządu publicznego stosują podejście memoriałowe w rachunkowości, zaś inne – podejście kasowe. Standardy te wykazują też często niewiele podobieństw z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS).

Wyniki badania wykazały także, iż wśród krajów, stosujących podejście memoriałowe w rachunkowości sektora publicznego, znalazły się:

- Państwa, które dołączyły do UE w ostatnim okresie – generalnie są one bardziej zainteresowane stosowaniem podejścia memoriałowego, niż historycznie starsze kraje członkowskie. Jednak analiza standardów w poszczególnych krajach tej grupy ujawnia wielką różnorodność rozwiązań.
- Kraje nordyckie oraz Francja, które także wprowadziły w życie rachunkowość sektora publicznego opartą na podejściu memoriałowym. Co więcej, kraje starają się zmodernizować ich rachunkowość. Aczkolwiek wydaje się, że rozwiązania te wydają się złożone jeżeli chodzi o liczbę oraz zakres stosowanych standardów, to jednak głębsza analiza wskazuje, że nowe rozwiązania są często podobne do poprzednio stosowanych, zaś różnice są tylko na poziomie ogólnym, całościowym.
- W Wielkiej Brytanii funkcjonuje uproszczony model rachunkowości sektora publicznego oparty na bazie memoriałowej.
- Spośród pozostałych, historycznie starszych krajów członkowskich UE, kraje południowej i środkowej Europy wykorzystują w sektorze publicznym regulacje w zakresie rachunkowości oparte na podejściu kasowym. W krajach tych, na szczeblu landów, prowincji oraz samorządowym, istnieją rozwiązania w zakresie rachunkowości często różniące się od siebie.

Odnosnie praktyk rachunkowości stosowanych w jednostkach sektora publicznego krajów członkowskich UE należy stwierdzić, że te jednostki generalnie nie stosują wartości godziwej przy wycenie dla środków trwałych, wykorzystują zaś one metodę wyceny po koszcie historycznym (cenie nabycia) i – w mniejszym zakresie – według wartości przeszacowanej. Z kolei podejście stosowane w sprawozdaniach finansowych jednostek sektora publicznego, dotyczące sposobu uznawania i pomiaru rezerw nie jest tak wszechstronne jak np. wymagania IPSAS w tym zakresie. Jeżeli chodzi o zestawienie zmian w aktywach netto/funduszach własnych, to często jest ono pomijane w sprawozdaniach finansowych. Respondenci często wskazywali, że raport ten jest istotny jedynie dla potrzeb sprawozdawczości skonsolidowanej.

Jak wspomniano uprzednio, badanie wykazało w sposób ogólny istnienie sporej różnorodności modeli rachunkowości stosowanych przez jednostki sektora publicznego na poszczególnych szczeblach zarządzania w krajach UE. W żadnym z krajów europejskich nie ma jednego modelu rachunkowości wspólnego dla wszystkich szczebli władz administracyjnych.

Respondenci byli także pytani o praktyczne problemy związane z wprowadzaniem w życie IPSAS. W wypowiedziach wskazywano często na kwestie: kosztów, czasu i wyposażenia technicznego, jako główne przeszkody we wprowadzaniu w życie IPSAS. Co więcej, te argumenty były podnoszone przez przedstawicieli jednostek stosujących podejście memoriałowe w rachunkowości. Ich zdaniem IPSAS także bazuje na koncepcji memoriału, zaś koszty ich wdrażania do praktyki przewyższają oczekiwane korzyści. Z kolei dla przedstawicieli jednostek stosujących podejście kasowe przejście na standardy IPSAS nie jest

priorytetem. Ponadto często wskazywano, że standardy IPSAS są zarówno niekompletne, jak też zbyt teoretyczne z punktu widzenia ich zastosowania.

Kolejnym badanym problemem było badanie sprawozdań finansowych w sektorze publicznym przez biegłych rewidentów. W tym przypadku można mówić o większej zgodności. Jedyne w nielicznych krajach nie prowadzi się badania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego. W zdecydowanej większości jednostki te podlegają corocznemu audytowi. W ocenie respondentów, procedury w zakresie badania sprawozdań finansowych są nieco mniej różnorodne niż istniejące rozwiązania prawne w zakresie rachunkowości. Najczęściej wskazywano na zgodność tych procedur z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Księgowej.

Kraje europejskie są na różnych etapach wdrażania zmian w rachunkowości jednostek sektora publicznego, co jest w jakiejś mierze odzwierciedleniem ogólnego stanu rachunkowości w tych krajach. W kilku spośród nich mają miejsce zmiany w zakresie badania ksiąg rachunkowych jednostek sektora publicznego. Ponadto w krajach stosujących rachunkowość opartą na podejściu kasowym można zauważyć tendencje do odchodzenia od podejścia kasowego do podejścia memoriałowego. Badanie wykazało jednak, że przechodzenie od modelu kasowego rachunkowości do memoriałowego często zajmuje więcej czasu, niż się spodziewano, wymaga to bowiem szkoleń pracowników i zmian organizacyjnych.

Na przykład w sektorze publicznym w Portugalii zdecydowano się przejść na rachunkowość memoriałową w latach 90. XX wieku, zaś jak dotąd podejście to zostało wprowadzone w życie w tym kraju w stosunkowo niewielkiej liczbie jednostek. Podobnie na Litwie, chociaż przejście na rachunkowość memoriałową w jednostkach sektora publicznego odbyło się stosunkowo szybko, to jednak wiele problemów pozostaje nadal nierozstrzygniętych, m.in. odnotowano przypadki, gdy księgowi mają trudności z wdrożeniem podejścia memoriałowego w niektórych jednostkach.

4. Analiza porównawcza rachunkowości sektora publicznego w krajach UE – zakres badania i wyniki

Jak już wspomniano, główne cele badania to zebranie informacji odnośnie do rachunkowości w sektorze publicznym oraz stosowanych praktyk w tym zakresie dla 27 krajów UE, dla poszczególnych szczebli władzy oraz analiza porównawcza w powyższym zakresie. Badanie miało charakter reprezentatywny. Analiza objęła następujące zagadnienia na szczeblach: centralnym, lokalnym (landy, prowincje), samorządowym oraz instytucji ubezpieczeń społecznych w poszczególnych krajach członkowskich UE:

- kompleksowość regulacji prawnych w zakresie rachunkowości;
- wykorzystywane modele rachunkowości;
- używane lokalne standardy rachunkowości i ich porównanie z IPSAS;
- struktura informacyjna sprawozdania finansowego;

- stosowane systemy finansowo-księgowe (FK);
- praktyczne problemy związane z wdrażaniem i stosowaniem IPSAS.

4.1. Kompleksowość regulacji prawnych w zakresie rachunkowości

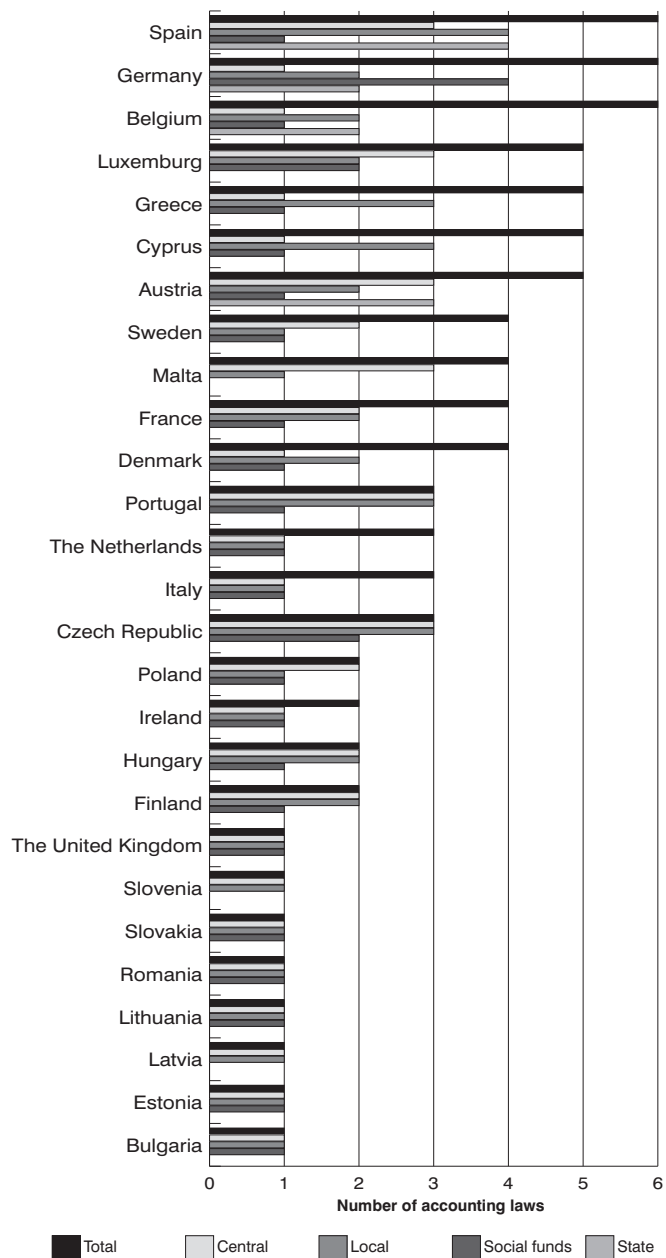
Kompleksowość (złożoność) regulacji prawnych w zakresie rachunkowości danego kraju jest rozumiana w niniejszym opracowaniu jako rozbudowany zbiór ustaw, standardów, reguł czy wytycznych obowiązujących i stosowanych w tym kraju; im większa liczba regulacji prawnych, tym bardziej złożony jest model rachunkowości danego państwa. Rysunek 1 przedstawia liczbę – a co zatem – poziom złożoności regulacji prawnych w zakresie rachunkowości sektora publicznego krajach członkowskich UE. Na schemacie zaznaczono – odrębnie dla każdego państwa – zarówno liczbę łączną regulacji prawnych, jak też wyodrębniono regulacje dla szczebli, tj. szczebla centralnego, szczebla krajów związkowych (co dotyczy jedynie nielicznych państw, jak np. Hiszpania, Niemcy, Austria, Belgia), szczebla lokalnych władz samorządowych oraz instytucji zajmujących się ubezpieczeniami społecznymi.

Jak widać na rysunku, poziom kompleksowości regulacji prawnych jest silnie zróżnicowany w krajach UE. Łączna liczba regulacji prawnych waha się od sześciu (Hiszpania, Niemcy, Belgia) do jednego; ta ostatnia grupa obejmuje Wielką Brytanię oraz tzw. nowe kraje Unii Europejskiej: Słowenię, Słowację, Rumunię, Litwę, Łotwę, Estonię i Bułgarię. W tej ostatniej grupie niektóre kraje, jak: Czechy, Polska lub Węgry, mają nieco bardziej rozbudowany zbiór regulacji prawnych.

Reasumując treść zawartą na rysunku 1, można sformułować kilka ogólnych konkluzji.

Po pierwsze, do krajów z największą liczbą oraz najbardziej rozbudowaną strukturą regulacji prawnych w zakresie rachunkowości sektora publicznego należą kraje, w których występuje pośredni szczebel władz lokalnych, pomiędzy rządem centralnym a władzami samorządowymi. Dotyczy to takich krajów, jak: Niemcy oraz Austria (landy), Belgia (Flandria, Walonia i Bruksela) czy też Hiszpania z rozbudowaną strukturą regionów autonomicznych. W krajach tych na poziomie szczebla pośredniego są stosowane odrębne rozwiązania w zakresie rachunkowości. Wynika to m.in. z dużej swobody oraz możliwości ich tworzenia. W powyższej grupie krajów istnieje jednak zróżnicowane podejście co do zasad opracowywania i stosowania lokalnych regulacji prawnych dla rachunkowości w jednostkach sektora publicznego. Na przykład w Niemczech niektóre landy zdecydowały się przejść na rachunkowość memoriałową, część nadal stosuje podejście kasowe, zaś niektóre – wykorzystują obydwa podejścia. Podobna sytuacja ma miejsce w Austrii. Z kolei w Belgii każdy „kraj”, jak również w Hiszpanii każdy region autonomiczny ma swój odrębny model rachunkowości (Ernst & Young, 2012, s. 43).

Po drugie, w niektórych krajach Unii, zwłaszcza w południowej Europie, mamy do czynienia z nadmiernym rozdrobnieniem regulacji prawnych w zakresie rachunkowości sektora publicznego. Problem dotyczy m.in. Grecji



Rys. 1. Liczba i struktura regulacji prawnych w zakresie rachunkowości sektora publicznego w krajach UE. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States*. Prepared for Eurostat. Ernst & Young, s. 42.

oraz Cypru, gdzie praktycznie każda jednostka samorządu terytorialnego ma własne regulacje w tym zakresie (Cohen, Kaimenakis i Venieris, 2009). Z kolei we Włoszech samorzady, będąc zobowiązane do prezentacji sprawozdań finansowych, mają możliwość swobodnego wyboru i adaptowania regulacji prawnych w zakresie rachunkowości (Reginato, 2011). Zgodnie z podejściem tradycyjnym władze samorządowe w tym kraju opracowują sprawozdania finansowe na bazie rachunkowości kasowej i metodą uzgadniania sald. Obecnie istnieją dążenia do integrowania rozproszonych dotychczas rozwiązań w zakresie rachunkowości na poziomie lokalnym, przy czym w niektórych spośród nich mamy do czynienia z koegzystencją podejścia memoriałowego i kasowego albo też z rachunkowością memoriałową.

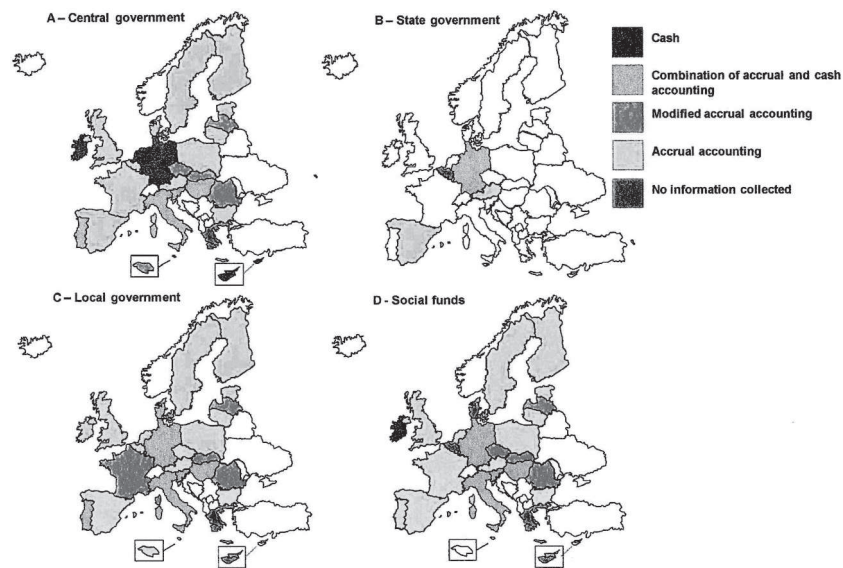
Po trzecie, Wielka Brytania oraz kraje, które dołączyły do Unii Europejskiej najpóźniej, mają najmniej złożone rozwiązania prawne dotyczące rachunkowości w sektorze publicznym. Należy równocześnie podkreślić, iż we wszystkich tych krajach regulacje prawne dotyczące rachunkowości sektora publicznego są generalnie oparte na bazie memoriałowej.

4.2. Stosowane modele rachunkowości

Zakres i zawartość sprawozdania finansowego oraz metody jego opracowywania zależą m.in. od wykorzystywanego modelu rachunkowości, przy czym kluczowym kryterium wyodrębniania modeli jest podejście do uznawania i opisu zdarzeń księgowych: memoriałowe lub kasowe. Ta część badania odnosiła się do odpowiedzi na pytanie, który model najlepiej opisuje model rachunkowości stosowany na miejscu, przy czym wyróżniono pięć wariantów odpowiedzi, tj.:

- model kasowy – przy założeniu, że wszystkie zdarzenia księgowe są uznawane w momencie przepływu środków pieniężnych;
- model memoriałowy – przy założeniu, że wszystkie zdarzenia księgowe są uznawane w momencie ich wystąpienia;
- zmodyfikowany model kasowy – przy założeniu istnienia podejścia kasowego; w sprawozdaniu finansowym są także ujawniane stany należności i zobowiązań na koniec roku;
- zmodyfikowany model memoriałowy – przy założeniu podejścia memoriałowego; w sprawozdaniu finansowym są pewne modyfikacje, wynikające np. z braku uznawania niektórych składników aktywów lub zobowiązań (np. na szczeblu lokalnym we Francji);
- model polegający na kombinacji podejścia kasowego i memoriałowego; ten przypadek występuje, gdy np. w obrębie danego szczebla władz samorządowych jednostki stosują różne standardy rachunkowości (np. na szczeblu lokalnym w Danii) albo gdy dana jednostka stosuje obydwa podejścia równocześnie (np. na szczeblu lokalnym we Włoszech) (Reginato, 2011, s. 44).

Wyniki odpowiedzi w rozbiciu na szczeble: centralny, krajowy (wybrane państwa), lokalny oraz sektor ubezpieczeń społecznych zostały przedstawione na rysunku 2 oraz w tabeli 1.



Rys. 2. Modele rachunkowości stosowane w krajach członkowskich UE. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst& Young, s. 45.*

Model rachunkowości	Szczebel centralny	Szczebel krajowy	Szczebel lokalny	Ubezpieczenia społeczne
Memoriałowy	12	2	14	13
Zmodyfikowany memoriałowy	5	–	4	4
Kombinacja: memoriałowy i kasowy	5	1	7	4
Kasowy	4	–	–	1
Zmodyfikowany kasowy	–	–	–	–
Brak informacji	1	1	2	4
Brak zastosowania		23		1
Ogółem	27	27	27	27

Tab. 1. Modele rachunkowości stosowane w krajach członkowskich UE. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst& Young, s. 46.*

Z analizy rysunku 2 widać wyraźnie podział, jaki zaistniał w Europie w odniesieniu do stosowanych modeli rachunkowości. Kraje Europy Północnej i częściowo Europy Środkowej stosują podejście memoriałowe lub zmodyfikowane podejście memoriałowe; do tej grupy można zaliczyć kraje

skandynawskie, Polskę i kraje bałtyckie, Czechy i Słowację, Wielką Brytanię, Francję, ale również Hiszpanię. Z kolei w Europie Południowej i po części Europie Środkowej dominuje podejście kasowe lub model mieszany memoriałowo-kasowy; dotyczy to m.in. Niemiec, Włoch, Portugalii, Grecji, Cypru oraz Węgier. Warto podkreślić, że wśród krajów, które wstąpiły do Wspólnoty najpóźniej, dominuje model memoriałowy i w mniejszym stopniu – model mieszany. Z kolei w niektórych krajach tzw. starej Unii występują spore zróżnicowania pomiędzy podejściem do rachunkowości jednostek na szczeblu centralnym oraz na poziomie władz lokalnych. Na przykład w Holandii lub Irlandii na szczeblu centralnym jest stosowane podejście kasowe, ale na szczeblu lokalnym – memoriałowe. Z kolei w Danii podejściu memoriałowemu na szczeblu centralnym towarzyszy model mieszany na szczeblu władz samorządowych.

Powyższe wyniki mogą prowadzić do kilku wniosków. Po pierwsze, brak jest ujednoliconego systemu prawa bilansowego w odniesieniu do rachunkowości jednostek sektora publicznego krajów członkowskich UE. Po drugie, jednostki te na szczeblu samorządowym są bardziej skłonne do stosowania rachunkowości memoriałowej niż jednostki na szczeblu centralnym. Badanie wykazało, że – w przeciwieństwie do szczebla centralnego – w żadnym kraju UE nie ma jednostek szczebla lokalnego, które stosowałyby kasowy model rachunkowości. Zdaniem niektórych respondentów wynika to z faktu, że generalnie jednostki samorządowe, jako z natury mniejsze, są bardziej nastawione na zmiany, także w zakresie sprawozdawczości finansowej niż jednostki na szczeblu centralnym. Z kolei w krajach takich jak Niemcy, Austria czy Hiszpania rachunkowość w jednostkach na szczeblu landów lub prowincji ma na ogół postać łączoną, kasowo-memoriałową.

4.3. Stosowane lokalne standardy rachunkowości w odniesieniu do IPSAS

Jednym z elementów omawianego badania Eurostatu była analiza standardów rachunkowości sektora publicznego, biorąc IPSAS jak punkt odniesienia. W badaniu wzięto pod uwagę cztery aspekty, tj.:

- kompletność informacji w sprawozdaniu finansowym pod kątem widzenia wymogów IPSAS,
- stosowany model rachunkowości (memoriałowy, kasowy, zmodyfikowany memoriałowy czy modyfikowany kasowy),
- zbieżność stosowanego sposobu pomiaru i wyceny środków trwałych zbieżności z IPSAS,
- stosowany sposób pomiaru i wyceny rezerw, w kontekście jego zbieżności z IPSAS.

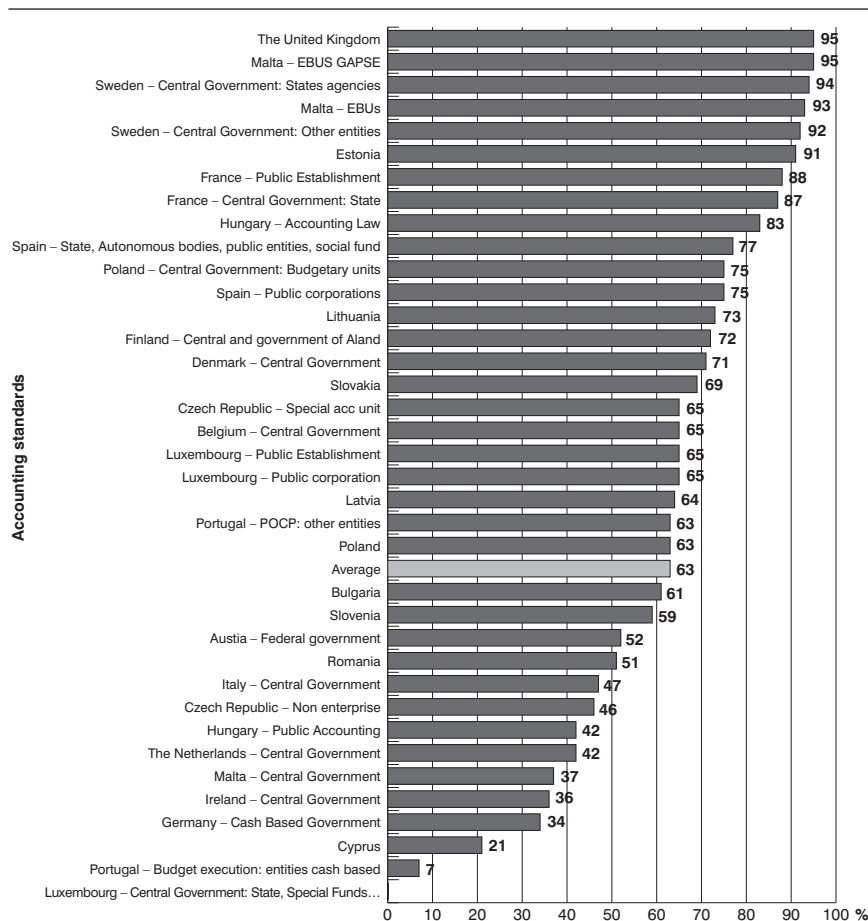
Do oceny wymienionych elementów w badaniu opracowano punktowy system oceny w skali od 0 do 100%, przy czym im wyższa ocena, tym większe dostosowanie do standardów IPSAS. Wyniki badania odpowiednio dla standardów rachunkowości jednostek szczebla: centralnego, wewnątrzrajowego

(np. landy), lokalnego (samorządowego) oraz instytucji w zakresie ubezpieczeń społecznych są zaprezentowane na kolejnych rysunkach: 3, 4, 5 i 6.

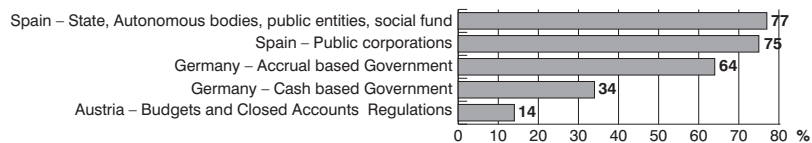
Wyniki zaprezentowane na poniższych rysunkach potwierdzają wcześniejszą ogólną hipotezę, że kraje, w których standardy, a w ślad za nimi regulacje w zakresie rachunkowości bazują na podejściu kasowym, otrzymały w rankingu najniższe oceny. Z drugiej jednak strony wszystkie standardy rachunkowości oparte na podejściu kasowym otrzymały w rankingu oceny wyższe niż zero. To może wskazywać, że pomimo podejścia kasowego standardy te – pod niektórymi względami – spełniają wymogi podejścia memoriałowego.

Na przykład jednostki publiczne szczebla centralnego w Irlandii tworzą sprawozdania finansowe na bazie kasowej, jednak są w tym procesie wykorzystywane odniesienia do rachunkowości memoriałowej, co ostatecznie powoduje 30% zgodność tych standardów z IPSAS. Analogicznie, w Republice Czeskiej standard rachunkowości jednostek publicznych szczebla centralnego nie jest w pełni zgodny z podejściem memoriałowym; co więcej, wycena środków trwałych i rezerw też odbiega od IPSAS. Najwyższe wskaźniki oceny zgodności standardów krajowych, zarówno na szczeblu centralnym, jak i lokalnym (samorządowym), dotyczą Wielkiej Brytanii; w obydwu przypadkach mają one wartość 95%, co oznacza niemal pełne dostosowanie do IPSAS. Dla porównania, dla Polski wartości tych wskaźników na poziomie szczebla centralnego wyniosły: 75% dla standardów stosowanych w jednostkach budżetowych (co lokuje nasz kraj w górnej części „piramidy” na rysunku 3), zaś 63% łącznie dla wszystkich jednostek publicznych szczebla centralnego. Z kolei standardy stosowane na poziomie samorządowym w Polsce uzyskały także wskaźnik 63%, co lokuje Polskę w środku zestawienia, nieco poniżej średniej dla całej UE.

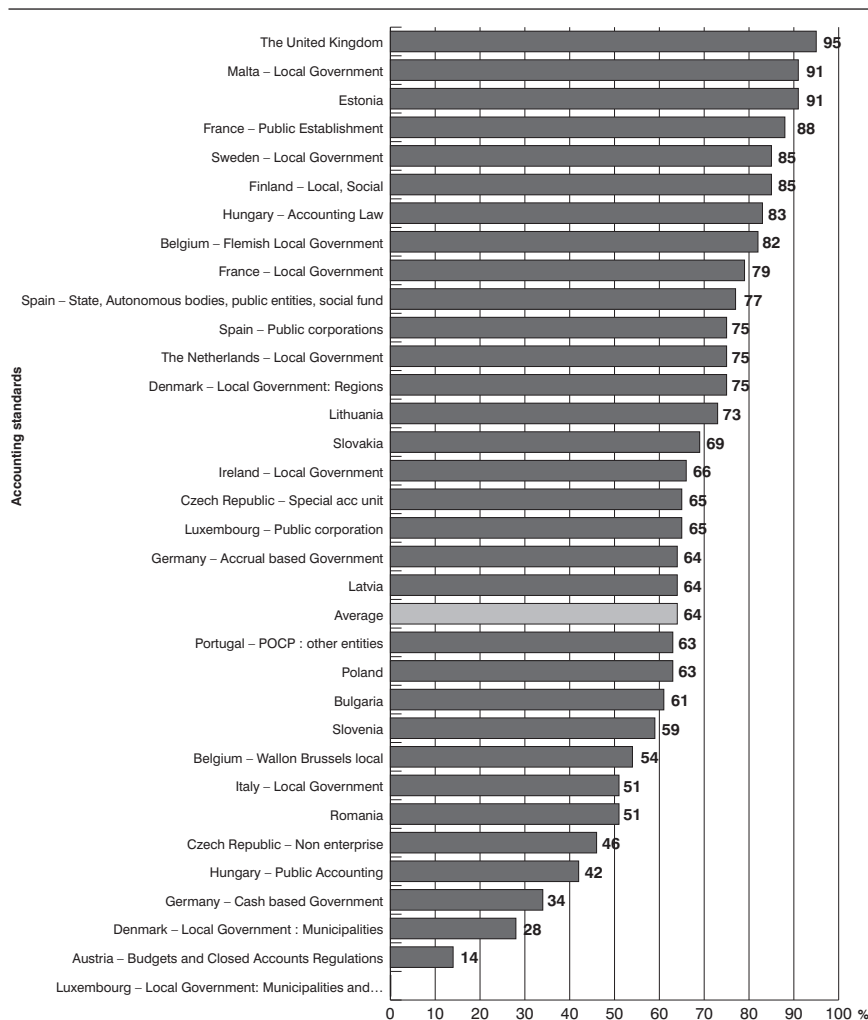
Silne zróżnicowanie wartości wskaźników dotyczy zgodności standardów rachunkowości jednostek publicznych na szczeblu landów lub autonomicznych prowincji (Niemcy, Austria, Hiszpania) (por. rysunek 4). Najwyższe wartości (75–77%) wskaźników zgodności z IPSAS charakteryzują standardy rachunkowości w Hiszpanii, co może oznaczać ich wysoką zgodność z IPSAS; dotyczy to zarówno spółek publicznych, jednostek budżetowych, władz prowincji czy też instytucji zarządzających ubezpieczeniami społecznymi. Wysokie wartości wskaźników w Hiszpanii biorą się m.in. stąd, że kraj ten w latach 90. wdrożył standardy rachunkowości sektora publicznego oparte na podejściu memoriałowym. W niektórych spośród landów niemieckich, gdzie są stosowane standardy oparte na bazie memoriałowej, zgodność standardów lokalnych z IPSAS przekracza 60%, natomiast w landach, gdzie standardy bazują na podejściu kasowym, zgodność wynosi zaledwie 34%. Kiepsko w tym zestawieniu wypada również Austria, gdzie współczynnik zgodności lokalnych standardów rachunkowości na poziomie landów wynosi zaledwie 14%. W obu ostatnio wymienionych przypadkach widać, że zarówno część landów niemieckich, jak też landy austriackie jedynie w niewielkim stopniu wdrożyły rachunkowość memoriałową.



Rys. 3. Zgodność standardów rachunkowości stosowanych w jednostkach publicznych szczebla centralnego ze standardami IPSAS. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst& Young, s. 48.*



Rys. 4. Zgodność standardów rachunkowości stosowanych w jednostkach szczebla wewnętrzkrajowego (landy, prowincje) ze standardami IPSAS. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst& Young, s. 49.*

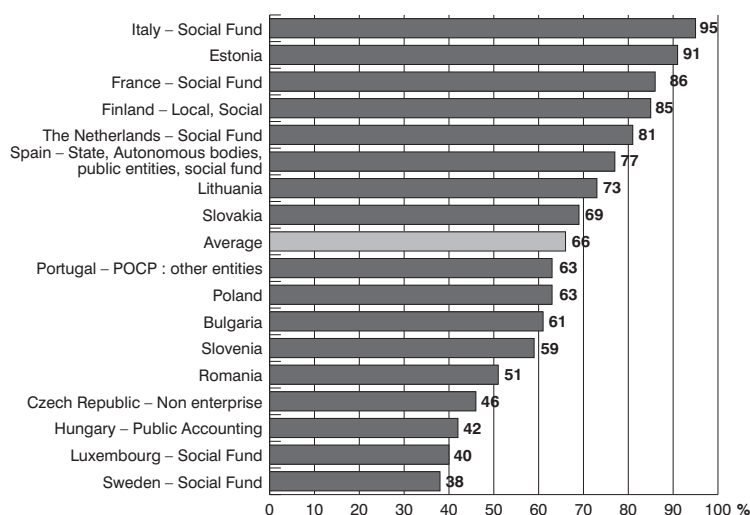


Rys. 5. Zgodność standardów rachunkowości stosowanych w jednostkach publicznych szczebla lokalnego ze standardami IPSAS. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst& Young, s. 50.*

Przedstawiona na rysunku 5 zgodność standardów rachunkowości stosowanych w jednostkach publicznych szczebla lokalnego ze standardami IPSAS potwierdza wcześniejszą hipotezę o silnym zróżnicowaniu standardów rachunkowości na szczeblu lokalnym (samorządowym). Dotyczy to niektórych krajów „starej” Unii (Dania, Belgia), aczkolwiek w odniesieniu do takich krajów, jak: Czechy czy Węgry, wartości wskaźników wahają się

w przedziale od około 40% do około 65%. Podobna sytuacja ma miejsce m.in. w Danii czy Belgii. Świadczy to o braku zgodnego podejścia w tych krajach odnośnie wyboru koncepcji rachunkowości sektora publicznego.

W odniesieniu do standardów rachunkowości jednostek zarządzających ubezpieczeniami społecznymi wcześniej wspomniany podział na kraje „starej” i „nowej” Unii zanika. W grupie krajów o najwyższych wskaźnikach zgodności z IPSAS, poza Włochami, Francją, Hiszpanią czy Holandią, jest także Estonia, Litwa i Słowacja. Z kolei w grupie krajów, gdzie wskaźniki zgodności są mniejsze niż 50%, znalazły się np. Szwecja, Luksemburg, Czechy i Węgry. Polska lokuje się w połowie stawki, ze zgodnością na poziomie 63%. W odniesieniu do tej kategorii jednostek część krajów, jak: Belgia, Cypr, Dania, Grecja, Niemcy czy Austria, brak było danych do analizy. Inne zaś kraje, jak np. Malta, Irlandia czy Łotwa, nie ma odrębnej klasyfikacji instytucji zarządzających ubezpieczeniami społecznymi; są one np. zaliczane do jednostek szczebla centralnego.



Rys. 6. Zgodność standardów rachunkowości stosowanych w jednostkach ubezpieczeń społecznych ze standardami IPSAS. Źródło: Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat. Ernst & Young, s. 51.*

Reasumując, można sformułować kilka wniosków na temat zgodności lokalnych standardów rachunkowości stosowanych w poszczególnych krajach UE ze standardami IPSAS. Po pierwsze, istnieje wyraźna heterogeniczność w zakresie praktyk rachunkowości w tych krajach, na co może wskazywać współczynnik zgodności lokalnych standardów z IPSAS, który waha się od

kilku do przeszło dziewięćdziesięciu procent. Po drugie, widać ujemną korelację pomiędzy zgodnością lokalnych standardów z IPSAS i ich złożonością, tzn. im bardziej złożony charakter lokalnego standardu, tym mniejsza jego zgodność z IPSAS. Przykładem mogą być zunifikowane, całościowe regulacje w zakresie rachunkowości w Wielkiej Brytanii czy Estonii, których zgodność z IPSAS przekracza 90%. Po trzecie, im większe zorientowanie lokalnych standardów rachunkowości na podejście kasowe, tym niższe mają one wartości współczynnika zgodności z IPSAS. Jednak w żadnym kraju współczynnik ten nie osiągnął poziomu zerowego, co może oznaczać, że we wszystkich standardach lokalnych są stosowane, w mniejszym lub większym stopniu, elementy rachunkowości memoriałowej. Po czwarte, większa zgodność lokalnych standardów w krajach UE z IPSAS dotyczy szczebla lokalnego (samorządowego) oraz instytucji zarządzających ubezpieczeniami społecznymi niż instytucji szczebla centralnego czy – w przypadku Niemiec i Austrii – szczebla landów. Sytuacja ta może oznaczać, że większa skłonność do wprowadzania zmian na niższych szczeblach zarządzania może wynikać np. z faktu, iż funkcjonują tam mniejsze jednostki, z natury bardziej nastawione na zmiany.

Analiza zgodności standardów rachunkowości sektora publicznego stosowanych w krajach UE ze standardami IPSAS dotyczyła także sposobu uznawania, pomiaru i wyceny środków trwałych (IPSAS17) oraz rezerw (IPSAS19). Zbadano zgodność w tym zakresie lokalnych regulacji prawnych na wszystkich szczeblach sektora publicznego w krajach UE z IPSAS, przy czym badanie objęło 36 regulacji na szczeblu centralnym, 5 na szczeblu krajowym, 32 na szczeblu lokalnym oraz 19 regulacji dotyczących ubezpieczeń społecznych.

W odniesieniu do środków trwałych, główne wymogi zawarte w standardzie IPSAS17 odnoszą się do takich kwestii, jak np. początkowa wycena składników aktywów czy amortyzacja środków trwałych i wynikająca z niej utrata ich wartości. Początkowa wycena składnika zgodnie z tym standardem jest dokonywana na bazie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, przy czym interpretacja pojęcia ceny nabycia jest analogiczna do podejścia w MSSF, łącznie z kosztami demontażu lub usunięcia składnika aktywów. Natomiast przy wycenie na koniec kolejnych okresów sprawozdawczych IPSAS17 zakłada możliwość stosowania jednej z dwóch metod: kosztowej lub wartości przeszacowanej; ma tu miejsce analogia do rozwiązań zawartych w MSR16. Amortyzacja środka jest dokonywana systematycznie przez cały okres jego ekonomicznej użyteczności, zaś wartość rezydualna powinna być weryfikowana i aktualizowana nie rzadziej niż na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Badanie Eurostatu objęło pytania o stosowanie powyższych zaleceń, skierowane do wszystkich czterech szczebli sektora publicznego w krajach UW. Odpowiedzi ponownie wskazują na istnienie dodatniej korelacji pomiędzy istnieniem lokalnych rozwiązań prawnych bazujących na podejściu memoriałowym i stosowaniem powyższych zasad wynikają-

cych z IPSAS17. Wszędzie tam, gdzie lokalne regulacje bazują na podejściu kasowym, powyższe wymogi nie są stosowane, natomiast w instytucjach na wszystkich szczeblach sektora publicznego, gdzie mamy do czynienia z podejściem memoriałowym lub zmodyfikowanym memoriałowym, istnieje – w różnym stopniu – zbieżność lokalnych standardów z wymogami IPSAS17. Na przykład stosunkowo rzadziej wskazywano na takie rozwiązania, jak np. włączanie do ceny nabycia kosztów demontażu lub usunięcia składnika aktywów, coroczna aktualizacja wartości rezydualnej czy regularnie dokonywane odpisy amortyzacyjne przez cały okres ekonomicznej użyteczności środka, częściej zaś na stosowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia przy wycenie początkowej. Warto także nadmienić, że większość instytucji sektora publicznego w krajach UE stosuje przy wycenie środków trwałych w kolejnych okresach sprawozdawczych metodę kosztową, opartą na cenie nabycia, znacznie mniej natomiast – metodę wartości przeszacowanej opartej na *fair value*.

Z kolei w odniesieniu do problematyki uznawania, wyceny i ujawniania rezerw w sprawozdaniach finansowych, IPSAS19 zaleca między innymi, aby: finansowe gwarancje dla banku lub innych jednostek gospodarczych były ujawniane nie w bilansie, lecz w ewidencji pozabilansowej, rezerwy były szacowane jako wydatki niezbędne do rozliczenia bieżących zobowiązań, rezerwy były weryfikowane i przeszacowywane na dzień zamknięcia ksiąg, uznawane w kwocie netto przy szacowaniu przyszłych zdarzeń gospodarczych, były ujawniane zarówno w wartości początkowej, jak i końcowej itd.

Podobnie jak w odniesieniu do środków trwałych, badanie Eurostatu objęło pytania o stosowanie powyższych zaleceń, skierowane do wszystkich czterech szczebli sektora publicznego w krajach UE. Generalnie, należy podkreślić niewielką zgodność lokalnych standardów rachunkowości w krajach UE z wymogami IPSAS 19 na wszystkich analizowanych szczeblach sektora publicznego.

4.4. Struktura informacyjna sprawozdania finansowego

Według wymogów IPSAS1 i IPSAS2 sprawozdanie finansowe jednostki sektora publicznego powinno zawierać: bilans, rachunek wyników, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w aktywach netto/funduszach własnych, noty księgowe i aneksy.

Analogicznie jak w przypadku środków trwałych oraz rezerw, badano zgodność w tym zakresie lokalnych regulacji prawnych na wszystkich szczeblach sektora publicznego w krajach UE z IPSAS, przy czym badanie objęło 36 regulacji na szczeblu centralnym, 5 na szczeblu krajowym (brak danych z Austrii i Belgii), 32 na szczeblu lokalnym oraz 19 regulacji dotyczących ubezpieczeń społecznych.

Podsumowując wyniki badania w tym zakresie warto stwierdzić, że spośród wszystkich raportów składających się na sprawozdanie finansowe instytucji sektora publicznego najczęściej pojawiał się bilans, rachunek wyników

oraz noty księgowe, rzadziej natomiast – sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych oraz zestawienie zmian w aktywach netto/funduszach własnych. W odniesieniu do tego ostatniego raportu część badanych wskazywała na potrzebę jego opracowywania jedynie do celów konsolidacji.

4.5. Stosowane systemy finansowo-księgowe (FK)

Analiza wyników badania potwierdza wcześniej sformułowaną hipotezę, że w żadnym kraju UE nie ma zunifikowanego systemu finansowo-księgowego, który funkcjonowałby na wszystkich szczeblach sektora publicznego. Jednak w odniesieniu do niektórych krajów jakiegokolwiek rozwiązanie działające w tym obszarze musiałyby być w pełni zgodne z obowiązującym w danym państwie prawem bilansowym. Przykładem może być Słowacja, gdzie jakiegokolwiek system FK, także w sektorze publicznym, musi spełniać wymagania tamtejszej ustawy o rachunkowości. Podobnie jest w Polsce, gdzie zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych także w jednostkach sektora publicznego na wszystkich szczeblach władz administracyjnych, a także w jednostkach ZUS-u są regulowane przepisami ustawy o rachunkowości.

Generalnie, systemy finansów-księgowo działające w krajach członkowskich UE są oparte na podwójnym zapisie księgowym. Jednak są wyjątki od tej reguły, gdyż niektóre instytucje sektora publicznego na szczeblu centralnym w Niemczech i we Włoszech stosują księgi rachunkowe z jednostronnym zapisem księgowym. Badanie wykazało także, że w niektórych krajach (Dania, Francja, Wielka Brytania) są podejmowane próby opracowywania i wdrażania tego typu rozwiązań działających w czasie rzeczywistym. Być może w przyszłości takie rozwiązania staną się powszechną praktyką w sektorze publicznym krajów UE.

4.6. Praktyczne aspekty stosowania standardów IPSAS

Odpowiedzi udzielane przez badane instytucje sektora publicznego w poszczególnych krajach wskazywały na kilka problemów wynikających ze stosowania IPSAS w praktyce. Uzyskano odpowiedzi z 25 krajów, zaś Grecja i Estonia nie udzieliły odpowiedzi. Oto najważniejsze wnioski płynące z badania:

- wdrożenie IPSAS nie jest sprawą priorytetową (23% badanych);
- kosztochłonność wdrażania IPSAS do praktyki (21% badanych); koszty obejmują szkolenia personelu, lecz także wdrażanie nowych modeli rachunkowości czy koszty zastosowań nowych rozwiązań IT;
- niekompletność standardów (16% badanych); w opinii części badanych nie pokrywają one niektórych obszarów sektora publicznego, np. uznawanie i pomiar zobowiązań z tytułu funduszy emerytalnych, przychodów podatkowych, wycena aktywów po koszcie historycznym, zasady konsolidacji jako trudno adaptowalne do praktyki sektora publicznego;
- IPSAS są zbyt złożone i kompleksowe, jak na potrzeby wielu instytucji sektora publicznego, zwłaszcza tych mniejszych (11% badanych); wska-

zywano m.in. na zbyt obszerny zakres informacji dodatkowej (not księgowych);

- IPSAS są niekiedy zbyt teoretyczne (11% badanych); np. wskazywano na zakres konsolidacji finansów na szczeblu centralnym i zarządzania nimi, a także na wybrane zagadnienia budżetowania;
- 18% badanych nie stwierdziło większych problemów z wdrażaniem IPSAS do praktyki.

Powyższe wnioski przedstawiają się jeszcze bardziej interesująco, jeżeli spojrzymy na nie przez pryzmat modeli rachunkowości, jakie są stosowane przez instytucje sektora publicznego. Otóż najmniej praktycznych problemów z wdrażaniem standardów IPSAS sygnalizowały przedsiębiorstwa i jednostki budżetowe sektora publicznego stosujące rachunkowość memoriałową. Jednostki te, jeżeli na coś wskazywały, to przede wszystkim na kosztochłonność procesu wdrażania IPSAS, zwłaszcza w kontekście oczekiwanych efektów z ich stosowania. Z kolei większość jednostek stosujących kasowy model rachunkowości lub kombinację podejścia kasowego i memoriałowego wybierała wariant odpowiedzi wskazujący, że wdrażanie IPSAS nie jest sprawą priorytetową, podkreślając równocześnie, iż stosowane przez nie modele rachunkowości wymagałyby gruntownego udoskonalenia, zanim miałyby miejsce wdrożenie IPSAS. W tej ostatniej grupie były jednak też odpowiedzi sugerujące, że podejście kasowe jest lepiej przystosowane do potrzeb sektora publicznego, m.in. z uwagi na potrzeby planowania finansowego.

5. Podsumowanie

Na podstawie przedstawionej analizy można sformułować kilka wniosków podsumowujących wcześniejsze rozważania. Stosowane w krajach członkowskich rozwiązania organizacyjne i prawne w zakresie rachunkowości sektora publicznego charakteryzuje znaczna heterogeniczność. Odnosi się to do wszystkich czterech szczebli sektora publicznego: centralnego, związkowego (wewnątrz krajowego), lokalnego (samorządowego), jak i sektora ubezpieczeń społecznych. Problem złożoności (kompleksowości) rozwiązań w zakresie rachunkowości widać szczególnie w krajach o rozbudowanej strukturze wewnętrznej, opartej np. na krajach związkowych (landach, prowincjach). Stan taki może wynikać chociażby z uwarunkowań historycznych, np. potrzeb niezależności od sąsiadów. Tam problem heterogeniczności przejawia się szczególnie jaskrawo, chociażby w tym, że różne kraje związkowe w jednym państwie stosują często odmienne podejście do stosowanych modeli rachunkowości (memoriałowe lub kasowe). Jest to szczególnie widoczne w Niemczech oraz w Austrii. Równocześnie jednak Hiszpania – państwo o strukturze wewnętrznej opartej na systemie prowincji – potrafiła zbudować w miarę jednolite rozwiązania prawne w zakresie rachunkowości,

bazujące na podejściu memoriałowym. Natomiast kraje Europy Środkowej i Wschodniej, które najpóźniej dołączyły do Wspólnoty, znacznie częściej stosują model rachunkowości memoriałowej niż kraje „starej” Unii. Warto podkreślić, że w krajach „nowej” Unii rachunkowość sektora publicznego korzysta zwykle z ujednoliconego, ogólnokrajowego systemu prawa bilansowego, wykorzystywanego także w jednostkach typu *profit*, a jedynie dostosowanego do specyfiki sektora publicznego. Zaistniała sytuacja może wynikać np. z faktu przechodzenia stosunkowo niedawno przez proces transformacji gospodarczej. Okres ten był zbyt krótki, aby zdołano wykształcić rozbudowane, złożone, szczegółowe rozwiązania prawne w sektorze publicznym. Z kolei w krajach Europy Zachodniej i Południowej proces powstawania i ewoluowania rachunkowości mógł trwać dziesiątki czy nawet setki lat i to zarówno na poziomie kraju, jak i na szczeblu samorządowym. Ostatecznie mogło to prowadzić do sytuacji, kiedy sąsiadujące ze sobą jednostki samorządowe prowadziły własne, indywidualne, a zarazem odmienne modele rachunkowości, tj. w jednej stosowano rachunkowość opartą na memoriale, w drugiej zaś – model kasowy.

Silne zróżnicowanie regulacji prawnych na szczeblu samorządowym można zaobserwować, analizując nieco bardziej szczegółowe zagadnienia rachunkowości, jak chociażby uznawanie, pomiar i wycenę środków trwałych czy tworzenie rezerw. Zróżnicowanie przekłada się również na stosowane w rachunkowości sektora publicznego systemy informacyjne. Można zauważyć, że jedynie w nielicznych krajach UE działają rozwiązania standardowe, np. w Hiszpanii czy Luksemburgu. W obu tych przypadkach są wykorzystywane rozwiązania na bazie SAP i to zarówno na szczeblu centralnym, jak i samorządowym.

Ciekawa zależność wystąpiła w przypadku analizy problemów związanych z wykorzystaniem IPSOS. Jednostki na różnych szczeblach sektora publicznego stosujące rachunkowość na bazie memoriału wskazywały głównie na takie problemy, jak: kosztochłonność, czas czy wyposażenie, podczas gdy jednostki bazujące na rachunkowości kasowej uznawały często, że wdrażanie IPSOS nie jest dla nich sprawą priorytetową. W kontekście stosowania IPSAS warto też dodać, że część krajów UE już je wdrożyła (Łotwa, Słowacja), jest w trakcie wdrażania rachunkowości memoriałowej na bazie IPSAS (Austria, Estonia, Francja, niektóre landy niemieckie, Litwa, Holandia, Hiszpania, Rumunia, Wielka Brytania) lub też planuje ich aplikację (Węgry) (<https://www.ipsasb.org>).

Ostatnia, poniższa część opracowania zawiera dwie krótkie analizy przypadku, ukazujące jak dalece odmienne mogą być regulacje w zakresie rachunkowości w Austrii i w Polsce, a także jakie zmiany w tym zakresie zostały podjęte ostatnio w obu krajach. Dobór nie jest przypadkowy, intencją autorów było bowiem ukazanie skali odmienności w istniejących regulacjach rachunkowości w krajach zaliczanych do „starej” oraz „nowej” Unii.

6. Analiza przypadku 1. Rachunkowość sektora publicznego w Austrii – stan istniejący i wdrażane zmiany

6.1. Rachunkowość gmin i landów

Rachunkowość gmin i krajów związkowych (niem. *Länder*) uregulowana jest w Rozporządzeniu u rachunkowości organów administracyjnych z roku 1997 (*Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997*) obowiązującym od roku sprawozdawczego 2000, jednakże, jako że Austria jest krajem federalnym, konkretne uregulowania leżą w gestii krajów związkowych. Z tego tytułu poszczególne jednostki organizacyjne prowadzą księgowość w różny sposób. Większość landów prowadzi rachunkowość zgodnie z zasadą kasową, jednakże np. Land Górna Austria dodatkowo prowadzi bilans kapitałowy, natomiast landy Vorarlberg (od lat 50. XX w.) oraz Styria (od roku 2015) prowadzą rachunkowość zgodnie z zasadą memoriałową, włącznie z pełnym bilansem. Na poziomie federalnym począwszy od roku sprawozdawczego 2013 prowadzona jest podwójna rachunkowość włącznie z bilansem kapitałowym, oparta na zasadach IPSAS, w formie skonsolidowanej. Podobnie wszystkie podmioty odpowiedzialne za ubezpieczenia społeczne (jest ich łącznie 22) prowadzą ujednoliczoną rachunkowość podwójną.

Gminy mają obowiązek prowadzić rachunki aktywów i pasywów, przy czym aktywa obejmują przynajmniej rzeczowe aktywa trwałe, papiery wartościowe, należności z tytułu kredytów oraz lokaty kapitałowe i inwestycyjne. Pasywa natomiast obejmują przynajmniej odpisy na rezerwy oraz zadłużenie finansowe (§16 VRV). Landy (włącznie z miastem Wiedeń) są z tej regulacji wyłączone i prowadzą, jak wspomniano powyżej, własne uregulowania (§ 16, pkt. 3 VRV).

Pomimo pojedynczych prób reformy sprawozdawczości finansowej jednostek terytorialnych, na chwilę obecną sprawozdawczość nie jest ujednoliczona (zmiany nastąpią do roku 2020, o czym więcej poniżej). Dodatkową komplikacją jest fakt, iż wielu usługodawców sektora publicznego, takich jak np. szpitale czy spółki świadczące usługi komunalne, a także organy podlegające prawu publicznemu (związki, fundusze) z reguły prowadzą księgowość podwójną, nieskonsolidowaną z organami sektora publicznego. Oznacza to, że około 20% wydatków na poziomie landów jest przeprowadzanych przez jednostki, które nie są ujęte w sprawozdaniach finansowych tychże landów. Także na poziomie gmin nie ma obowiązku prowadzenia rachunków skonsolidowanych. Problem porównywalności sprawozdań finansowych poszczególnych krajów związkowych zilustrowany jest w tabeli 2.

Liczba księgowości nie zależy jedynie od wielkości danego landu, ale przede wszystkim wynika z uwarunkowań instytucjonalnych (usługi zlecane firmom zewnętrznym – nieobjętym konsolidacją), praktyki budżetowej, tzn. w jakim stopniu zostały przejęte wskazówki zawarte w VRV, i stopnia szczegółowości księgowania rozliczeń. Jasne jest, iż porównywalność wyników

Wyszczególnienie	Wydatki	Przychody	Suma	Podgrupa wydatków: Usługi
Burgenland	2 188	704	2 892	40
Karyntia	3 921	940	4 861	131
Dolna Austria	9 705	2 883	12 588	4 395
Górna Austria	7 957	1 609	9 566	189
Salzburg	4 662	1 164	5 826	66
Styria	5 585	1 019	6 604	107
Tyrol	4 786	989	5 775	386
Vorarlberg	2 936	644	3 580	25
Wiedeń	6 392	1 225	7 617	1 606

Tab. 2. Liczba księgowiń w poszczególnych krajach związkowych. Źródło: C. Pollit i G. Bouckaert. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.

finansowych poszczególnych landów jest w obecnym systemie niemożliwa. Problem niezawierania usługodawców sektora publicznego w księgowości widoczny jest najlepiej na przykładzie kolumny 4 w tabeli 2, obejmującej liczbę księgowiń wydatków na usługi. Podczas gdy w kraju Dolna Austria szpitale i domy opieki społecznej objęte są w budżecie w pozycji „Usługi”, szpitale w innych krajach związkowych nie są w nim objęte, natomiast domy opieki społecznej pojawiają się w pozycji „Wydatki na opiekę społeczną” (wybór taki jest możliwy, zgodnie z § 3, pkt. 3).

6.2. Reforma rachunkowości sektora publicznego w Austrii

W październiku 2015 r. uchwalone zostało uaktualnione Rozporządzenie o rachunkowości organów administracyjnych 2015 (niem. VRV2015). Znajduje ono zastosowanie w stosunku do krajów związkowych oraz gmin liczących powyżej 10 000 mieszkańców podlegających badaniu przez Najwyższą Izbę Kontroli Austrii, począwszy od roku sprawozdawczego 2019, dla pozostałych gmin od roku 2020. Projekt opiera się na zasadach obowiązujących od 2013 r. w stosunku do budżetu federalnego i przewiduje prowadzenie ksiąg zgodnie z zasadą memoriałową oraz publikację w postaci: bilansu, rachunku przepływów pieniężnych oraz rachunku zysków i strat. Metody wyceny aktywów bazują na standardach IPSAS. Z jednej strony jest to postęp w stosunku do obecnej sytuacji, z drugiej strony jednakże nie wszystkie problemy zostały rozwiązane. Rozporządzenie VRV2015 przewiduje ujednoczony wykaz kont dla landów i gmin, na których prowadzone mają być księgowania, oraz jednolity wykaz cen bazowych do wyceny gruntów we własności jednostek terytorialnych. Tym samym, znacząco ułatwione będzie porównywanie aktywów a także przepływów pieniężnych tych jednostek.

Głównym mankamentem nowego rozwiązania jest brak pełnej konsolidacji sprawozdań. Nowe zasady przewidują konsolidację sprawozdań z jednostkami podległymi, jednakże wyłącznie tymi nieposiadającymi odrębnej osobowości prawnej (§ 1, pkt. 2 VRV2015) oraz szpitalami (§ 5, pkt. 5 VRV2015). Nie jest przewidziana konsolidacja sprawozdań z pozostałymi spółkami należącymi do skarbu państwa (tj. zgodnie z definicją Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych 2010, w których skarbu państwa posiada ponad 50% udziałów). Tym samym, podstawowy problem, który występuje obecnie, tzn. „ukrywanie” wydatków i zadłużenia w spółkach wyodrębnionych z budżetu, nadal pozostał nierozwiązany.

7. Analiza przypadku 2. Rachunkowość sektora publicznego w Polsce – stan istniejący i wdrażane zmiany

Sektor publiczny w Polsce podlega szczególnym regulacjom prawnym. Specyfika działalności jednostek tego sektora wymusza stosowanie się do zasad wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. Natomiast w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych zastosowanie znajdują przede wszystkim przepisy ustawy o rachunkowości z 29 września 1994 r., a także wybranych aktów wykonawczych do tej ustawy oraz innych ustaw i rozporządzeń, w tym m.in. rozporządzenia 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; reguluje to rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. (Tkocz-Wolny, 2016, s. 844).

Jak już wspomniano, Polska należy do grupy krajów Europy Środkowo-Wschodniej, które po okresie gospodarki centralnie planowanej musiały stworzyć podwaliny nowoczesnej rachunkowości na potrzeby gospodarki wolnorynkowej. Od 1 stycznia 1995 r. obowiązuje do dziś w naszym kraju ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, będąca aktem prawnym wysokiej rangi, regulującym całościowo funkcjonowanie rachunkowości we wszystkich jednostkach organizacyjnych działających na terenie Polski i mających obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Kwestie te są uregulowane w art. 2. ustawy, gdzie znajduje się zapis, iż „przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się (...) do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (...) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także: a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych, b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych” (Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości).

W kontekście wcześniejszych rozważań ustawa dotyczy zatem jednostek sektora publicznego w Polsce. Rzecz jasna, z uwagi na specyfikę jednostek tego sektora, sprawozdawczość finansowa tej grupy podmiotów musiała być dodatkowo określona przepisami prawa w zakresie finansach publicznych; do dziś obowiązuje w tym zakresie ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. W ostatnim okresie jednak regulacje prawne dotyczące jednostek sektora publicznego zostały znacząco udoskonalone poprzez wydanie i opublikowanie rozporządzenia 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.

Omawiane rozporządzenie Ministra Finansów określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany 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. Zatem w nawiązaniu do wyników badań prezentowanych powyżej, rozporządzenie obowiązuje wszystkie jednostki sektora publicznego na szczeblu: centralnym, samorządowym oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

Odwołując się do ustawy o rachunkowości, rozporządzenie wprowadza szczególne zasady rachunkowości dla budżetów i jednostek sektora publicznego. I tak, na szczeblu centralnym ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie, tj. kasowo, zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa oraz na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich (§ 3). Z kolei państwowe jednostki budżetowe ujmują w księgach rachunkowych podatkowe i niepodatkowe dochody budżetu państwa i wydatki budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowane na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym (§ 4). Podobnie w jednostkach samorządu terytorialnego w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów tych jednostek operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych (§ 5). Powyższe zapisy oznaczają, że wszystkie jednostki sektora publicznego w Polsce stosują podejście memoriałowe w swoich systemach rachunkowości, wykazują w sprawozdaniu finansowym nadwyżki lub niedobory środków budżetowych na bazie kasowej. Jest to podejście analogiczne dla części krajów naszej części kontynentu. Warto także podkreślić jednolity charakter regulacji prawnych w zakresie

rachunkowości w skali całego kraju, zwłaszcza na tle niektórych państw Środkowej i Południowej Europy.

W omawianym uprzednio badaniu analizowano regulacje dotyczące uznawania, pomiaru i wyceny środków trwałych, zakładając ich definicję zgodnie z ustawą o rachunkowości. W rozporządzeniu Ministra Finansów w budżetach wszystkich szczebli, jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji. Dokument nie określa zatem jednoznacznie zasad wyceny środków trwałych ani na początek użytkowania, ani też w kolejnych okresach dla tej grupy jednostek, jednak odpisy umorzeniowe lub amortyzacyjne tych środków są dokonywane według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Z kolei w placówkach budżetowych zlokalizowanych za granicą środki trwałe są wyceniane w wartości ceny nabycia lub kosztów poniesionych na budowę lub ulepszenie środka trwałego; jednak nie podlegają one umorzeniu ani amortyzacji. W zapisach rozporządzenia odnośnie środków trwałych w jednostkach sektora publicznego brak jest pełnej zgodności ze standardem IPSAS (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych). W nowym rozporządzeniu nie ma natomiast nic na temat uznawania i wyceny rezerw, poza jednym, szczegółowym zapisem, że jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Nawiązując do uprzednio omówionego badania, warto jeszcze wspomnieć o strukturze informacyjnej sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego w Polsce. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z: bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu oraz informacji dodatkowej. Struktura ta oznacza pominięcie w sprawozdaniu finansowym, zalecanym przez standard IPSAS (Adamek-Hyska, 2011), rachunku przepływów pieniężnych.

Reasumując, obowiązujące w Polsce nowe prawo regulujące zasady rachunkowości jednostek sektora publicznego potwierdza, iż w naszym kraju rachunkowość ta jest oparta na bazie memoriału, zaś obowiązujące regulacje prawne są ujednoczone w skali całego państwa. Równocześnie jednak brak jest w nich jednoznacznych odniesień do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS), chociaż obowiązujące w Polsce zasady rachunkowości są z nimi generalnie zbieżne. Można posłużyć się przykładem ustawy o rachunkowości, w której odniesienia do IAS/IFRS są zawarte już od 2002 r.

Bibliografia

- Adamek-Hyska, D. (2011). Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, (73), 66–84.
- Bednarek, P. (2007). Stan i znaczenie harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej. *Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu*, (1158).
- Cohen, S., Kaimenakis, N. i Venieris, G. (2009). *Reaping the Benefits of Two Worlds: An Exploratory Study of the Cash and the Accrual Accounting Information Roles in Local Government*. Referat wygłoszony na EGPA Conference 2009, Study group on Public Sector Financial Management. Malta.
- Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States. Prepared for Eurostat*. Ernst & Young.
- Hauth, E. (2009) *Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse*. Wien: Fiskalrat Austria.
- Jaruga, A. (2002). Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja. W: A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. Warszawa: C.H. Beck
- Nowak, A.W. (2015). Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (388).
- Pollit, C. i Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- Reginato, E. (2011). *Accountability Perspectives in Italian Municipality Accounting Systems*. Referat wygłoszony na 9th symposium on Public Sector Management. Linz.
- Rozporządzenia 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, Dz.U. z 2017 r., poz. 1911.
- Świetla, K. i Krasodomska, J. (2005). Ujednolicenie rozwiązań rachunkowości w Unii Europejskiej a proces kształcenia księgowych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 26(82), 229–239.
- Tkocz-Wolny, K. (2016). Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, (4), 841–850.
- Torres, L. (2004). Trajectories in the Modernization of Public Administration in European Continental Countries. *Australian Journal of Public Administration*, 63(3).
- Turyna, J. (2009). Kluczowe problemy rozwoju współczesnej rachunkowości: sześć tez do dyskusji. W: *Ekonomika – etyka – organizacja* (s. 283–304). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania UW.
- Turyna, J. (2014). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: C.H. Beck.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r., nr 121, poz. 591