



Ocena możliwości implementacji standardów IPSAS do systemu rachunkowości podmiotów sektora publicznego w Polsce

*ALEKSANDRA SZEWIECZEK**,
*KATARZYNA TKOCZ-WOLNY***

Streszczenie

W ostatnich latach widoczne jest zwiększenie aktywności w zakresie standaryzacji rachunkowości sektora publicznego, która przyjmuje zasięg międzynarodowy i postać Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS). W krajach członkowskich UE, tym samym w Polsce, planowane jest obligatoryjne wdrożenie jednolitych standardów rachunkowości w sektorze publicznym EPSAS, które mają być w znacznej części oparte na treści IPSAS. Celem artykułu jest ocena możliwości i uwarunkowań wdrożenia IPSAS w systemie rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce, w odniesieniu do aktualnie obowiązujących regulacji prawnych rachunkowości oraz kryterium zrozumiałości dla potencjalnych użytkowników. Ocena została przeprowadzona na podstawie badania zagranicznej i krajowej literatury przedmiotu oraz obowiązujących aktów prawnych. Dla sformułowania wniosków wykorzystano metodę dedukcji i syntezy. W opracowaniu wykazano, iż pomimo dość długiego okresu funkcjonowania IPSAS ich stopień implementacji do systemu rachunkowości podmiotów sektora publicznego, także w Polsce, jest nieznaczny. To samo dotyczy prac nad standardami europejskimi EPSAS, które są znacznie opóźnione w stosunku do pierwotnych założeń. Znajomość standardów międzynarodowych jest słaba, a co za tym idzie także ich rozpowszechnienie. Pomimo problemów z wdrożeniem IPSAS, istnieją ciągle przesłanki przemawiające na ich korzyść. Jednym z argumentów za wprowadzeniem jednolitych standardów na rynku europejskim jest fakt działania wspólnego rynku i silne osadzenie potrzeb konsolidacji międzynarodowych danych finansowych sektora publicznego na poziomie centralnym Wspólnoty. Przeprowadzone badania potwierdziły możliwość wdrożenia IPSAS w systemie rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce. Jednak proces ten wymaga prowadzenia działań szkoleniowych i upowszechniających IPSAS, a także rekomendowane jest dokonanie autoryzowanego tłumaczenia standardów na język polski.

Słowa kluczowe: rachunkowość, sektor publiczny, IPSAS.

* Dr Aleksandra Szewieczek, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, aleksandra.szewieczek@ue.katowice.pl

** Dr Katarzyna Tkocz-Wolny, adiunkt, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Katedra Rachunkowości, katarzyna.tkoczwolny@ue.katowice.pl



Abstract

Evaluation of opportunities of implementing IPSAS standards into the accounting system of public finance sector entities in Poland

In recent years, there has been a noticeable increase in activity in the field of standardization of public sector accounting, which has an international scope and takes the form of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). It has been planned that the EU Member States, and consequently Poland, will implement obligatory uniform accounting standards in the public sector – EPSAS – which are to be largely based on the content of IPSAS. The purpose of this paper is to assess the possibilities and factors of IPSAS implementation in the accounting system of public finance sector entities in Poland in relation to the currently applicable accounting regulations and the intelligibility criterion for potential users. The assessment was carried out based on a study of the foreign and domestic literature and existing legislation, while for the conclusions, the deductive and synthetic methods were used. The paper demonstrates that despite the relatively long period of operation of IPSAS, their level of implementation into the accounting system of public sector entities in Poland is negligible. The same applies to the works on the European standards, EPSAS, which have been significantly delayed in relation to the original assumptions. Knowledge of international standards is weak, and consequently their dissemination too. In spite of IPSAS implementation problems, there are still a number of reasons for their use. One of the arguments in favor of introducing uniform standards on the European market is the fact that the common market is in operation, and another one is the strong embedding of the need to consolidate the public sector's international financial data at the central level of the Community. The conducted research confirmed the possibility of implementing IPSAS into Polish public sector entities' accounting systems. However, that process should be connected with training and educational activities in the topic of IPSAS, and it is recommended that an authorized translation of IPSAS be made into Polish.

Keywords: accounting, public sector, IPSAS.

Wprowadzenie

Rachunkowość jest systemem dynamicznym. Początkowo nakierowana na zaspokajanie potrzeb informacyjnych kadry zarządczej oraz realizację obowiązków sprawozdawczych regulowanych przepisami prawa, ewoluuje w kierunku wykorzystania jej na potrzeby szerszego grona użytkowników, inwestorów, kapitałodawców i innych. To wpływa na jej umiędzynarodowienie i konieczność częściowej unifikacji dla ograniczenia różnic pomiędzy krajami.

Rachunkowość sektora publicznego jest w Polsce i w świecie uważana za rachunkowość autonomiczną, niezależną od rachunkowości sektora prywatnego. Zaprzecza jednak temu zarówno sama natura sektora publicznego, jako organicznego składnika gospodarstwa krajowego, jak i natura samej rachunkowości sektora publicznego wskazująca na wspólne korzenie z rachunkowością sektora prywatnego (Nowak, 2014c). Oczywiście jest, że cele i formy działania sektora publicznego są nieco odmienne od sektora komercyjnego, lecz jednocześnie odnaleźć można wiele ich wspólnych płaszczyzn. Mimo że sektor publiczny nakierowany jest na zaspokajanie potrzeb społecznych różnego rodzaju, to zarządzanie jednostką sektora publicznego wymaga jednak stosowania podejścia podobnego do stosowanego w jednostce komercyjnej. Generowanie informacji na cele zarządcze, rozliczanie kadry zarządczej z powierzonych

funkcji, ocena prowadzonej działalności i raportowanie z realizacji postawionych celów oraz gospodarowania posiadanymi zasobami, dokonuje się w znacznym stopniu na podstawie danych finansowych generowanych przez system rachunkowości. Podobnie jak w sektorze prywatnym, tak i w sektorze publicznym występuje presja na ujednolicanie (standaryzowanie) rozwiązań rachunkowości, celem zwiększenia przejrzystości i porównywalności prezentowanych informacji. Determinantami harmonizacji i standaryzacji rachunkowości są głównie swoboda przepływu kapitału, technologii czy zasobów ludzkich. W sektorze publicznym co prawda w znacznie mniejszym stopniu mamy do czynienia z przepływem kapitału o charakterze inwestorskim, lecz w to miejsce wprowadzane są fundusze międzynarodowe (np. tzw. środki unijne). Sektor ten, jak pokazały ostatnie lata, w przypadku udziału we wspólnym systemie finansowym wyższego szczebla (kraje Unii Europejskiej) charakteryzuje występowanie silnych interakcji między elementami go tworzącymi. Wszelkie błędy w zarządzaniu finansami mogą w efekcie nieść znacznie bardziej dotkliwe skutki niż niepowodzenia zarządcze w podmiotach komercyjnych.

Doświadczenia i trudności w zarządzaniu sektorem publicznym w obliczu kryzysu finansowego szczególnie silnie zwróciły uwagę opinii publicznej na możliwości standaryzacji rachunkowości w skali międzynarodowej, na wzór stosowanej w ramach Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF, IFRS). Wrazem tego jest inicjatywa wdrażania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS), a także ich wykorzystanie do konstrukcji Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS). W Polsce oraz pozostałych krajach członkowskich UE planowane jest obligatoryjne wdrożenie standardów EPSAS, co wymaga dokonania swoistej rewolucji, nie tylko w sferze prawnej, ale głównie organizacyjnej sektora publicznego. Standardy EPSAS są w trakcie opracowywania, nie jest znana ich treść, ale wiedząc, że ich podstawą będą w dużej mierze standardy IPSAS, możliwe jest prowadzenie wstępnych badań ich zawartości i złożoności. Częściowa zbieżność IPSAS z IFRS niewątpliwie ułatwia ich zrozumienie i adaptację, jednakże konieczne jest zbadanie treści standardów IPSAS na gruncie aktualnie obowiązujących regulacji prawnych rachunkowości sektora publicznego w Polsce.

Wstępnie zidentyfikowany w tej postaci problem badawczy stał się inspiracją do opracowania i wdrożenia algorytmu postępowania składającego się z trzech głównych faz:

- 1) strukturyzacji,
- 2) gromadzenia danych,
- 3) analizy i oceny.

W fazie strukturyzacji na wstępie dokonano sformułowania głównego celu badawczego zdefiniowanego jako ocena możliwości i uwarunkowań wdrożenia IPSAS w systemie rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce, w odniesieniu do aktualnie obowiązujących regulacji prawnych rachunkowości oraz kryterium zrozumiałości dla potencjalnych użytkowników.

Jako niezbędne do osiągnięcia głównego celu badawczego wyznaczono trzy cele pomocnicze.

- 1) badanie anglojęzycznych treści IPSAS z perspektywy adekwatności ich treści do polskich jednostek sektora finansów publicznych¹;
- 2) przeprowadzenie badania konstrukcji i wybranych treści założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia w jednostkach sektora finansów publicznych oraz IPSAS 1 na tle adekwatnych treści IFRS, oraz polskich regulacji rachunkowości;
- 3) wskazanie przeszkód i korzyści z wdrożenia IPSAS w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych.

W fazie tej opracowano ponadto listę krajowej i zagranicznej literatury przedmiotu oraz wykaz obowiązujących aktów prawnych niezbędnych do przeprowadzenia wielopłaszczyznowej analizy *desk research*. Kluczowym elementem fazy gromadzenia danych była translacja wybranych treści standardów IPSAS, w sposób umożliwiający syntezę oraz interpretację ich zawartości. Dokonano ponadto przeglądu źródeł wyselekcjonowanych do analiz *desk research* pod kątem ich użyteczności względem osiągnięcia założonych celów szczegółowych. Ostatnia faza procesu badawczego opierała się na analizie oraz ocenie użyteczności IPSAS w szerokim kontekście naukowym, jak i prawno-organizacyjnym. Zastosowanie w dalszej kolejności metody dedukcji i syntezy pozwoliło na sformułowanie wniosków i rekomendacji zawartych w podsumowaniu.

Prezentowany artykuł stanowi oryginalną pracę badawczą, której wyrazem jest nowatorska synteza ram koncepcyjnych sporządzania i prezentacji ogólnych sprawozdań finansowych dla jednostek sektora publicznego oraz standardu nr 1 Prezentacja sprawozdań finansowych (IPSAS 1), dokonana na tle treści Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz polskich reguł prawa bilansowego. W rezultacie nastąpi przybliżenie i upowszechnienie informacji o międzynarodowych standardach rachunkowości sektora publicznego szerszemu gronu użytkowników sprawozdawczości finansowej.

1. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS)

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) są skutkiem dążenia do ujednoczenia rachunkowości w sektorze publicznym. Standardy te są stanowione przez niezależną Radę zwaną IPSAS Board (IPSASB), funkcjonującą pod auspicjami działającej w Nowym Jorku Międzynarodowej Federacji Księgowych (The

¹ Należy podkreślić, że zamiarem autorek nie było dokładne (wierne) tłumaczenie standardów IPSAS, lecz usystematyzowanie i syntetyczne scharakteryzowanie ich zawartości oraz zwrócenie uwagi na pewne kwestie interpretacyjne.

International Federation of Accounting, IFAC). Punktem wyjścia treści IPSAS są IAS/IFRS stanowiące w Londynie przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) (Nowak, 2015b). IPSASB ma do wykonania misję, którą jest służenie interesowi publicznemu, poprzez stworzenie wysokiej jakości standardów rachunkowości stosowanych przez podmioty sektora publicznego z całego świata, w celu przygotowania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia. Ponadto rolą Rady jest także:

- promowanie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości w sektorze publicznym i poszukiwanie na arenie międzynarodowej akceptacji dla ich stosowania;
- przygotowanie i publikowanie innych dokumentów dotyczących prawodawczości finansowej sektora publicznego o charakterze naukowo-badawczym, analizujących najlepsze praktyki rachunkowości sektora publicznego;
- koordynowanie działań podejmowanych przez różne, regionalne i krajowe, ośrodki stanowiące regulacje rachunkowości sektora publicznego poszczególnych krajów (Adamek-Hyska, 2011).

Prace IPSASB popierane są i wspierane finansowo przez takie organizacje jak: Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz rządy krajów rozwiniętych (Kaczurak-Kozak, 2013). Obecnie IPSAS-y nie są powszechnie stosowane na świecie, chociaż cały czas prowadzone są działania promocyjne w celu ich rozpowszechnienia. W różnych krajach stosowane są wybiórczo w wybranych sektorach finansów publicznych, a nawet w wybranych jednostkach. Szacuje się, że na świecie IPSAS w różnym stopniu wykorzystywane są w około 50–60 krajach. Żaden kraj członkowski UE nie wdrożył IPSAS w pełni (Szewieczek, 2015a). Wśród znaczących organizacji międzynarodowych stosujących te standardy wskazuje się: Komisję Europejską, ONZ, NATO i OECD (Szewieczek, 2015b).

Mimo braku regulacji prawnych dotyczących stosowania standardów IPSAS (także na poziomie europejskim), równoległe do opracowywania treści kolejnych, nowych standardów oraz ich aktualizacji, stale prowadzone są prace nad ich upowszechnianiem. Treść standardów jest na bieżąco udostępniana i aktualizowana *online* (*Handbook of International Public Sector...*, 2016). Standardy zostały zebrane w dwóch wolumenach. W pierwszej części zamieszczono wprowadzenie oraz założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia w jednostkach sektora publicznego, a także treść standardów 1–27. Druga część zawiera treść standardów 28–38, jak również postanowienia odrębnego standardu rachunkowości opartej na zasadzie kasowej oraz treści RPG (wskazówek, uzupełniających wytycznych postępowania), a także słownik podstawowych pojęć.

Celem IPSAS jest prezentacja informacji sprawozdawczych o odpowiedniej jakości i przejrzystości, umożliwiających porównywalność poszczególnych jednostek sektora publicznego w skali międzynarodowej. Tak jak w przypadku IAS/IFRS, także dla IPSAS, opracowano ramy koncepcyjne sporządzania i prezentacji ogólnych sprawozdań finansowych dla jednostek sektora publicznego (Tkocz-Wolny, 2016). Standardy IPSAS są w znacznej mierze oparte na memoriałowej metodzie rachunkowości i w tym zakresie bazują często na treści Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości

Finansowej. Treść standardów jest poprzedzona przedmową do IPSAS (*Preface to International Public Sector Accounting Standards*), wydaną w 2000 roku i zaktualizowaną w 2012. Dokument ten stanowi swoiste referencje, podstawę do interpretacji wszelkich dokumentów dotyczących standardów – zarówno ich treści, dodatkowych interpretacji, jak i dokumentów konsultacyjnych i innych, podobnych. Zawarto tu informacje o celach działania Rady IPSAS oraz zasięgu, celach i zakresie standardów IPSAS.

Zestawiając konstrukcję IPSAS według zasady memoriału z funkcjonującymi dualnie w Polsce zasadami kasową i memoriałową, należy zauważyć możliwe utrudnienia we wdrażaniu IPSAS. Co prawda w zakresie samej sprawozdawczości finansowej dominująca zasada memoriałowa nie powinna skutkować perturbacjami, to jednak nie sposób pominąć faktu silnego oparcia rachunkowości budżetowej na kanwie zasady kasowej. Jest to związane ze stanowieniem przez dochody i wydatki budżetowe kluczowych zagadnień w finansach i rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (Adamek-Hyska, 2014, s. 32). Reguły te zresztą wynikają ze szczególnych zasad rachunkowości dla sektora finansów publicznych (Rozporządzenie [...] w sprawie szczególnych..., 2010). Zasada kasowa wykorzystywana jest do ewidencji wykonania budżetu, czy też ewidencji dochodów i wydatków w jednostkach budżetowych. Ewidencja ta wymusza zatem uwzględnianie obu tych zasad w księgach rachunkowych. Dodatkowa konieczność uwzględniania również zdarzeń poprzedzających moment płatności (np. zaliczanie do dochodów udziałów we wpływach podatków dochodowych, przekazywanych przez urzędy skarbowe w styczniu kolejnego roku) skutkuje możliwością uznania zasady kasowej za „zmodyfikowaną”².

Standardy dotyczą sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzanych przez wszystkie jednostki sektora publicznego z wyłączeniem spółek skarbu państwa (tzw. *government business enterprises*, GBE³). Możliwe również (zalecenie) jest ich stosowanie przez organizacje międzynarodowe. Do sektora publicznego zalicza się:

- Rząd (organy władzy centralnej).
- Samorząd terytorialny i jego jednostki organizacyjne (organy władzy regionalnej i lokalnej wraz z jednostkami organizacyjnymi tych szczebli).

Jednostkami sektora publicznego są podmioty spełniające kryteria⁴:

- odpowiedzialne za świadczenie usług publicznych różnego rodzaju i/lub za redystrybucję zasobów finansowych;
- których działalność jest finansowana bezpośrednio lub pośrednio głównie za pomocą podatków lub/i transferów publicznych, składek społecznych, długów i opłat;
- których głównym celem działalności nie jest generowanie zysków (www.ifac.org).

² Możliwe jest wyróżnienie konwencji kasowej, zmodyfikowanej konwencji kasowej, pełnej konwencji memoriałowej i zmodyfikowanej konwencji memoriałowej (Nowak, 1998).

³ W związku z trudnościami interpretacyjnymi termin GBE zostanie od 2018 roku zastąpiony innym brzmieniem, o czym mowa w dalszej części artykułu.

⁴ Zbiór tych podmiotów zawarty jest w par. 1.8 Założeń koncepcyjnych IPSAS.

Odnosząc powyższe do warunków polskich, należy zauważyć, że do grupy podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce, objętych regulacjami ustawy o rachunkowości, zalicza się osoby prawne i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, choć wyposażone w czynną zdolność prawną (Ustawa o rachunkowości, 2016).

Katalog podmiotów będących jednostkami sektora finansów publicznych określa ustawa o finansach publicznych (2013, art. 9). Ze zbioru osób prawnych, objętych przepisami ustawy o rachunkowości, wykluczone są: Skarb Państwa oraz Narodowy Bank Polski (ustawa o rachunkowości, 2016, art. 2 ust. 1 pkt 1). Zestawienie regulacji IPSAS z wytycznymi prawa krajowego w zakresie identyfikacji podmiotów sektora publicznego nie jest bezpośrednio możliwe. Należy jednak pamiętać, że standardy mają charakter międzynarodowy, co wyklucza możliwość pełnego dostosowania ich treści do regulacji różnych państw. Standardy określają ogólne wytyczne identyfikacji podmiotów i jednocześnie regulatorom krajowym pozostawiają dokładne wytyczenie zbioru podmiotów podlegających ich treści.

Prace upowszechniające stosowanie IPSAS mają na celu zachęcenie do ich pełnego wdrożenia. Podmiot stosujący te standardy, może potwierdzać ten fakt (oświadczenie o zgodności sporządzonego sprawozdania finansowego z IPSAS) wyłącznie, gdy w pełni uwzględni wszelkie wymagania i zasady zawarte w ich treści.

2. Wpływ IPSAS na poprawę jakości zarządzania sektorem publicznym

Dominującą przesłanką opracowywania i wdrażania IPSAS jest dążenie do poprawy jakości i zwiększenia transparentności sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki sektora publicznego. Jednocześnie, obecne poglądy reprezentantów środowisk szczególnie zainteresowanych ich wdrożeniem, mogą prowadzić do wniosku, że dominującym celem jest poprawa jakości prezentowanych danych na poziomie centralnym, międzynarodowym (Ilie, Miose, 2012; Mussari 2014), co pozwala na odpowiednie zarządzanie przepływami finansowymi w skali makro i mezo, odpowiednio wczesne wykrywanie obszarów zagrażających stabilności systemu finansowego sektora publicznego w skali międzynarodowej (np. rynek europejski, unijny). Zrozumiałe jest, że aby cel ten osiągnąć niezbędne jest rozpoczęcie stosownych działań już na poziomie poszczególnych jednostek sektora publicznego. W takim kontekście należy podkreślić, że koszty realizacji tego celu są ogromne i rozproszone na wszystkie państwa uczestniczące w tym procesie, który ponadto tak rozproszony stanowi ogromne przedsięwzięcie organizacyjne wymagające centralnej koordynacji, ale i również odpowiednio długiego okresu realizacji. Jednocześnie wskazane aspekty stanowią silne przeszkody w procesie implementacji IPSAS do bilansowego prawa krajowego.

Wdrożenie IPSAS jest jednak ważnym etapem reformy zarządzania finansami publicznymi. Już od początku lat osiemdziesiątych XX wieku trwa poszukiwanie bardziej skutecznej i efektywnej formy zarządzania sektorem publicznym. W wielu krajach europejskich podejmowane są próby zastąpienia tradycyjnego modelu biurokratycznego,

nowym podejściem do zarządzania sektorem publicznym, określanym mianem Nowego Zarządzania Publicznego (New Public Management – NPM), rozwijają się również inne nowe koncepcje, takie jak Public Governance, Governance Networks czy też New Public Governance.

Koncepcja NMP, rozwijająca się już od lat 80., została wyodrębniona na początku lat 90., jako alternatywny sposób zarządzania wobec koncepcji tradycyjnej. Miało to miejsce najpierw w wysoko rozwiniętych krajach takich jak Stany Zjednoczone, Australia, Nowa Zelandia czy Zjednoczone Królestwo (Haque, 2004; Hood, 1991).

Nowe Zarządzanie Publiczne opiera się przede wszystkim na orientacji strategicznej, decentralizacji i dekoncentracji, wprowadzaniu w sektorze publicznym mechanizmów rynkowych oraz zorientowaniu na wyniki (Frączkiewicz-Wronka, 2009). Koncepcja ta wprowadza podejście menedżerskie do zarządzania sektorem publicznym. Adaptuje metody i techniki zarządzania stosowane w sektorze prywatnym do warunków zarządzania organizacjami publicznymi. Chodzi zatem głównie o nastawienie organizacji publicznych na osiągnięcie wyników (choć niekoniecznie finansowych), decentralizację zarządzania nimi, przyjęcie przez nie perspektywy strategicznej oraz wykorzystanie mechanizmów rynkowych. Ten model zarządzania ma zapewnić gospodarność, efektywność i skuteczność jednostek sektora publicznego (Zalewski, 2005). Skuteczność i efektywność są ze sobą ściśle powiązane i kształtują sprawność. Skuteczność może oznaczać stopień realizacji wytyczonych celów i zadań. Natomiast efektywność to pojęcie, które trudno jednoznacznie zdefiniować. Wyraża się poprzez zdolność do takiego (optymalnego) wykorzystania posiadanych zasobów, aby w sposób najbardziej skuteczny i najmniej marnotrawny osiągnąć dany cel. Istotą tak rozumianej efektywności jest optymalne zestawienie osiągniętego wyniku z poniesionymi nakładami (Szudy, 2014). W celu zwiększenia efektywności i skuteczności realizowania zadań publicznych w modelu Nowego Zarządzania Publicznego stosuje się nowoczesne instrumenty zarządcze. Wśród nich można wymienić systemy zarządzania jakością, zarządzanie ryzykiem, audyt wewnętrzny, kontrolę zarządczą, rachunek kosztów, wieloletnie planowanie finansowe oraz budżetowanie zadaniowe⁵.

⁵ Wprowadzenie budżetu zadaniowego do sektora finansów publicznych związane jest z realizacją zarządzania wydatkami publicznymi przez pryzmat realizowanych zadań, celem racjonalizowania tych wydatków. Budżet ten oparty jest na idei budżetu przedsiębiorstwa, wykorzystuje wieloletni horyzont czasowy oraz wyznaczanie celów i zadań, a także ustalanie mierników stopnia ich realizacji. Z perspektywy rachunkowości sektora finansów publicznych budżet zadaniowy, stanowi swoisty twór, odrębny, choć jednocześnie częściowo powiązany zarówno z tradycyjną rachunkowością (powszechną, regulowaną przepisami ustawy o rachunkowości), jak i rachunkowością budżetową. Nie skupia się on na klasyfikacji budżetowej wydatków i dochodów, przychodów i rozchodów, a na realizacji postawionych celów, ale istnieją pewne powiązania między klasyfikacją budżetową a zadaniową (Lange, 2013). Problemem jest także brak standardowego wzoru budżetu zadaniowego, stosowanego przez niektóre jednostki sektora finansów publicznych. Kolejny aspekt wymagający uporządkowania to stosowane różne warianty ewidencjonowania (lub też nie) w księgach rachunkowych zdarzeń gospodarczych prezentowanych w tym budżecie. Możliwe warianty dotyczą prowadzenia ewidencji pozabilansowej do wybranych kont, np. 130 (w tym też przypadku wykorzystywana jest zasada kasowa), ale możliwe jest również uzupełnienie o ewidencję szczegółową do innych kont (np. dotyczących kosztów czy zobowiązań), prowadzenia ewidencji na koncie 990 (pozabilansowo), oraz ewidencjonowania zdarzeń dotyczących tego budżetu poza ewidencją księgową – z wykorzystaniem systemów pozaksięgowych.

Ocena, czy i w jakim stopniu osiągnięto założone przez jednostkę cele dokonywana jest często, choć w różnym stopniu, na podstawie danych finansowych pochodzących z systemu rachunkowości. Stosowanie IPSAS prowadzi do ujednoczenia zasad rachunkowości wewnątrz UE, co daje możliwość porównywania sprawozdań finansowych na płaszczyźnie międzynarodowej, a tym samym prowadzi do lepszej jakości sprawozdawczości finansowej jednostek sektora publicznego. Ponadto zbliżenie rozwiązań rachunkowości sektora publicznego do rozwiązań funkcjonujących w sektorze prywatnym, powszechnie już znanych, szeroko opisanych i wdrożonych, powinno ułatwić komunikację ze społeczeństwem i innymi grupami odbiorców.

Zarządzanie podmiotami sektora publicznego jest częściowo odmienne od zarządzania podmiotami komercyjnymi. Inny jest cel działania tych podmiotów, którym nie jest – jak to ma miejsce w sektorze prywatnym – generowanie zysków i osiąganie pożądanej stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału lecz dostarczanie określonych usług dla społeczeństwa, a także zapewnianie ochrony określonych dóbr (np. porządku i ładu, dbania o środowisko naturalne), czy też ochrony interesów określonych grup odbiorców. Powyższe implikuje ograniczone możliwości oceny działalności tych podmiotów wyłącznie poprzez wymiar finansowy.

3. Zbiór podmiotów sektora publicznego wykluczonych ze stosowania IPSAS – GBE

Dokonując badania treści Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego należy podkreślić, że są one przeznaczone dla podmiotów sektora publicznego wyłączeniem GBE, czyli *government business enterprises*, które mogą być rozumiane jako odpowiednik spółek skarbu państwa w Polsce.

Termin GBE jest (do dnia 31.12.2017 r.) definiowany w par. 7 IPSAS 1 (*definitions*), który określa te jednostki jako podmioty, które:

- działają we własnym imieniu;
- posiadają w strukturze wydzielony organ finansowy i operacyjny do prowadzenia działalności gospodarczej;
- świadczą usługi i sprzedają dobra w normalnym toku działalności i w założeniu pokrycia całości ich kosztów;
- nie wymagają, dla swego funkcjonowania, stałego finansowania ze środków publicznych;
- są kontrolowane przez podmiot sektora publicznego⁶.

Jednocześnie ostatnie lata funkcjonowania IPSAS ujawniły, że termin GBE jest trudny do identyfikacji i niejednoznaczny, podobnie jak wskazane powyżej identyfikowanie

⁶ W takim kontekście wydaje się, że w Polsce do grupy tej mogłyby również zostać zaliczone np. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

zbioru podmiotów sektora publicznego podlegającego IPSAS w poszczególnych krajach. Zauważyć należy jednak, że w treści IPSAS celowo odstąpiono od szczegółowej klasyfikacji podmiotów tego sektora, wskazując jedynie główne grupy podmiotów go tworzące. Pozwala to poszczególnym krajom adaptować ten zbiór do własnych wytycznych. Natomiast bardziej szczegółowe określenie terminu GBE skutkuje różnicami kwalifikacji jednostek do tej grupy pomiędzy krajami.

W związku z powyższym w kwietniu 2016 roku Rada IPSAS wydała opracowanie *Zastosowanie IPSAS (The Applicability of IPSAS)*, będące efektem prac mających na celu zwiększenie skali i ułatwienie stosowania IPSAS. Głównym założeniem było usunięcie sformułowania *Government Business Enterprise* GBE z treści IPSAS. Uznano, że istnieje wiele typów jednostek w sektorze publicznym, znacznie zróżnicowanych w poszczególnych krajach. Z jednej strony mogą to być jednostki podobne do zorientowanych na realizację zysków, z drugiej strony zorientowane na świadczenie usług publicznych dla społeczeństwa i w całości zależne od finansowania publicznego. Pośród tych dwoma grupami istnieją inne typy jednostek publicznych, trudne do jednoznacznej identyfikacji za pomocą wskazanych atrybutów.

Ostatecznie termin GBE (zdefiniowany w IPSAS 1) zostanie z dniem 01.01.2018 roku zastąpiony określeniem „komercyjne podmioty sektora publicznego” (*commercial public sector entities*), który nie został zdefiniowany. Zaznaczono jedynie, że podmioty te nie stosują IPSAS. Podmiot taki może być częściowo sprywatyzowany, w strukturze własnościowej może wystąpić prywatny kapitał, nastawiony na cele finansowe. Ewentualne szczegółowe wyznaczenie komercyjnych podmiotów sektora publicznego, wyłączonych spod jurysdykcji IPSAS, pozostawiono decyzji regulatorów poszczególnych państw.

Ogólne identyfikowanie sektora publicznego i wyłączeń z tego zbioru niewątpliwie skutkuje rozbieżnościami w zakresie stosowania IPSAS w poszczególnych państwach. Zauważyć należy, że w zakresie IFRS może być podobnie, z tym że mniejsza tu wystąpi rozbieżność ze względu na rodzaj podmiotu (większość jednostek komercyjnych), a powodowana raczej ze względu na rozmiar prowadzonej działalności. Tymczasem w zakresie IPSAS nie przewiduje się wyłączeń mniejszych podmiotów, gdyż utrudnia to konsolidację danych całego sektora finansów publicznych na poziomie centralnym, a taki jest właśnie główny cel standaryzacji rachunkowości w tym obszarze.

4. Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia w sektorze publicznym

Obok *Wstępu*, treść poszczególnych standardów jest poprzedzona *Założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jednostek sektora publicznego (The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities)*.

Dokument ten został częściowo opublikowany w styczniu 2013 roku oraz w pozostałej części, w październiku roku 2014. Obejmuje wstęp, osiem rozdziałów oraz załącznik.

W *Założeniach koncepcyjnych* IPSAS podkreślono odmiennosć funkcjonowania sektora publicznego (w stosunku do sektora komercyjnego), wyrażoną głównie poprzez (*Handbook of International Public Sector...*, 2016):

- Dużą skalę i istotność finansową transakcji niewymiennych⁷. W sektorze tym występuje powszechne rozdzielenie sfery korzystającej z usług (klient) od sfery finansującej ich realizację. Podmioty sektora finansów publicznych są finansowo zależne od transferów publicznych różnego szczebla. Zapłata korzystającego z usługi (o ile występuje) nie ma charakteru ekwiwalentnego. Równocześnie sektor publiczny jest zobowiązany do rozliczania się z działalności przed społeczeństwem i innymi podmiotami od których następuje redystrybucja zasobów finansowych.
- Szczególną rolę i istotność budżetów, stanowiących podstawę opracowywania założeń podatkowych, jak również będących wymiarem akceptacji dokonywania wydatków⁸.
- Długookresowy charakter programów sektora publicznego, implikujący długoterminowe strategie podatkowe, które nie w każdym przypadku znajdują bezpośrednie odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych (np. skutki społeczne, skutki finansowe w perspektywie wieloletniej).
- Odmienny cel wykorzystania posiadanych aktywów – realizacja usług dla ludności, a nie osiągnięcie pożądanej stopy zwrotu z zainwestowanego kapitału w ustalonym okresie. Cel dodatkowo wzmacniany przez często występujący szczególny charakter świadczonych usług i obszar ich wykorzystania, mało powszechny, wysoce specjalizacyjny (np. drogi, aktywa wojskowe, dzieła sztuki, historyczne budynki, tereny zielone). Implikuje to szczególne sposoby ich pomiaru i wyceny.
- Kontrolę nad zasobami naturalnymi i ich wykorzystaniem.
- Regulacyjną rolę podmiotów sektora finansów publicznych w funkcjonowaniu poszczególnych sektorów gospodarki. Dotyczy ona zarówno dbałości o interes społeczeństwa, jak i celów prowadzonej polityki, a także obszarów w których działanie mechanizmów rynkowych jest zakłócone.
- Szerokie uczestnictwo w podwójnym systemie sprawozdawczym – sprawozdawczości finansowej i sprawozdawczości statystycznej, w tym w systemie rachunków narodowych.

Zestawiając regulacje standardów z polskim prawem bilansowym dotyczącym podmiotów sektora finansów publicznych, należy zauważyć, że ustawa o rachunkowości (2016) oraz ustawa o finansach publicznych (2016) i wybrane akty wykonawcze tych ustaw, w tym głównie rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych

⁷ Transakcje niewymienne dotyczą sytuacji, gdy jedna strona transakcji otrzymuje określoną wartość bez wykonywania równoważnego świadczenia wzajemnego względem drugiej strony transakcji.

⁸ Sprawozdawczość jest powszechnym mechanizmem przedstawiania zgodności z wymogami prawnymi w odniesieniu do finansów publicznych. Tymczasem budżety pozwalają na ocenę stopnia osiągnięcia celów finansowych przez sektor publiczny.

oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Rozporządzenie [...] w sprawie szczególnych..., 2010), nie zawierają treści, które można by zestawzić z zawartością wstępu i wprowadzenia do IPSAS w postaci założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej. Rozproszenie regulacji bilansowych dla podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce wprowadza pewien chaos. Do tego szczególne zasady rachunkowości dla tego sektora obejmują również obszar ewidencji wykonania budżetu, w tym również w układzie zadaniowym, a także określenia planów kont (Ustawa o finansach publicznych, art. 40 ust. 2 i 3). Ustawa o rachunkowości, ze względu na swą rangę, przybiera pozycję centralną, ale jednocześnie wybiórczą, z kolei wspomniane rozporządzenie nie tylko uzupełnia przepisy ustawy, ale także częściowo je zastępuje (vide: sprawozdawczość). Rozporządzenie to dotyczy bowiem rachunkowości i sprawozdawczości w zakresach wymienionych poniżej:

- budżetu państwa;
- budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
- jednostek budżetowych;
- samorządowych zakładów budżetowych;
- państwowych funduszy celowych;
- jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Rozporządzenie [...] w sprawie szczególnych..., 2010, §1).

Natomiast ustawa o rachunkowości, w części regulującej sprawozdawczość finansową (czyli w rozdz. 5.), dotyczy pozostałych jednostek sektora publicznego. Do tego kolejna ustawa – o finansach publicznych – zawiera dodatkowe regulacje, w tym np. określenie kategorii dochodów publicznych, przychodów, innych środków, wydatków publicznych i rozchodów publicznych⁹.

⁹ W polskich realiach bilansowych sektora finansów publicznych wykorzystywane są kategorie: dochody publiczne (kategoria dominująca), przychody budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego (głównie z kredytów, ze sprzedaży majątku, prywatyzacji), wydatki publiczne, rozchody publiczne, koszty, inne środki publiczne. Pojęcia te nie są w prawie finansów publicznych bezpośrednio zdefiniowane, a głównie określone przez zbiór elementów je tworzących. Z kolei z perspektywy ogólnego prawa bilansowego wykorzystane są głównie kategorie: przychodów i kosztów (zdefiniowane w treści ustawy o rachunkowości), natomiast pojęcia: dochody, wydatki, rozchody mogą być odmiennie rozumiane. Wynika to z faktu, że sektor finansów publicznych w Polsce posługuje się własną terminologią. Tymczasem w omawianych w artykule treściach IPSAS dominują w tym zakresie kategorie przychodów i kosztów, a zatem klasyfikacja zbliżona do zakresu ustawy o rachunkowości. Również kolejne standardy posługują się kategoriami przychodów i kosztów – np. IPSAS 5 – *Koszty finansowania zewnętrznego*, IPSAS 9 – *Przychody z operacji handlowych*, IPSAS 23 – *Przychody z transakcji niehandlowych (podatki i transfery)*. Z jednej strony powoduje to zbliżenie IPSAS do powszechnych reguł i zasad bilansowych, a z drugiej pozwala przewidywać konieczność dostosowania terminologii finansów publicznych do wystandaryzowanych rozwiązań rachunkowości, lub też opracowania algorytmu „przejścia” z jednej kategorii wynikowej do drugiej. Będzie to zatem nie tylko pracochłonne, ale i kosztowne. Wskazane rozbieżności terminologiczne oraz inne aspekty związane m.in. z rozpoznawaniem, dokumentowaniem i ujmowaniem w księgach rachunkowych przedstawionych kategorii znacznie wykraczają poza tematykę i objętość niniejszego artykułu. Problemy te będą tematem kolejnych badań w zakresie harmonizacji i standaryzacji rachunkowości sektora finansów publicznych.

Założenia koncepcyjne IPSAS podkreślają, że sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia w jednostkach sektora publicznego są sporządzane na potrzeby tych odbiorców, którzy nie mają możliwości pozyskania informacji finansowych dostosowanych do własnych potrzeb. Porównują regulacje IPSAS oraz IFRS zauważyć można wyraźne oddzielenie grup odbiorców wyróżnionych w wymienionych standardach. Z kolei w krajowym prawie bilansowym (Polska) wyróżnienie odbiorców sprawozdań finansowych w sektorze finansów publicznych jest wybiórcze. Jedynie rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad... (Rozporządzenie [...] w sprawie szczególnych..., 2010) jako głównych odbiorców wskazuje jednostki nadrzędne. Nie podlega ponadto wyodrębnieniu cel sporządzania sprawozdania finansowego oraz obszar jego wykorzystania w sektorze publicznym.

Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi IPSAS, w sektorze publicznym na pierwszym miejscu uplasowano następujące grupy użytkowników:

- korzystających z usług publicznych i ich przedstawicieli;
- dostarczających zasoby (podatnicy, darczyńcy, pożyczkodawcy i inni dawcy zasobów – głównie finansowych itp.) i ich przedstawicieli, w tym również inne podmioty/osoby decyzyjne w zakresie alokacji i wykorzystania tych zasobów.

Ponadto użytkownikami sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia są również inne instytucje, na przykład organy nadzorujące, agencje centralne (np. instytucje państwowe, urzędy centralne, agencje wykonawcze), instytucje ustawodawcze, agencje ratingowe, kadra zarządzająca jednostką i inne¹⁰.

Jako główne obszary wykorzystania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia w sektorze publicznym przez różnych użytkowników wskazano:

- realizację przez jednostkę usług w sposób efektywny i skuteczny;
- ocenę posiadanych przez jednostkę zasobów oraz warunków i ograniczeń związanych z ich wykorzystaniem;
- ocenę zmian przyszłych obciążeń podatników w związku z bieżąco realizowanymi usługami;
- ocenę zmian zdolności jednostki do świadczenia usług w stosunku do poprzedniego okresu.

Celem sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia jest przedstawienie użytecznych informacji finansowych i niefinansowych o osiągniętych rezultatach ekonomicznych i innych zjawiskach. W tej dziedzinie widoczne jest zatem rozszerzenie głównego celu stawianego przed IFRS, poprzez położenie nacisku również na obszar niefinansowy. Takie poszerzenie zakresu sprawozdawczego, podąża co prawda za trendami dotyczącymi sektora komercyjnego, w którym na znaczeniu zyskuje koncepcja sprawozdania zintegrowanego, lecz wydaje się mieć w sektorze publicznym nieco inne podłoże. Ma to związek z innym celem działalności podmiotów, nie nastawionych na generowanie zysków, lecz realizację innych celów – społecznie użytecznych i podobnych.

¹⁰ Należy podkreślić, że IPSAS sformułowane są w sposób ogólny, nie uwzględniający specyfiki podziału i nazewnictwa jednostek struktur państwowych i samorządowych w poszczególnych krajach.

W takiej sytuacji prezentacja i ocena działalności wyłącznie przez pryzmat finansowy okazuje się niesatysfakcjonująca.

Założenia koncepcyjne... wskazują podstawowe (brak podziału na fundamentalne i uzupełniające, który zawarty jest w treści IFRS¹¹) cechy jakościowe informacji sprawozdawczej, zapewniające odpowiednią użyteczność prezentowanych danych dla ich użytkowników. Do cech tych zalicza się:

- przydatność (informacja finansowa i niefinansowa ma wartość potwierdzającą, wartość przewidyującą lub obie te wartości jednocześnie, które mogą przyczynić się do osiągnięcia celów sprawozdawczości finansowej)¹²;
- wierną prezentację (informacja jest kompletna, neutralna i wolna od istotnych błędów materialnych);
- zrozumiałość (informacja opracowywana i przedstawiana w sposób jasny i zwięzły).
- terminowość (informacja udostępniona przed utratą zdolności do jej przydatnego wykorzystania);
- porównywalność (możliwość porównania co najmniej dwóch pozycji, nie odnosi się, w przeciwieństwie do innych cech, do pojedynczej pozycji);
- sprawdzalność (potwierdzenie, że informacja wiernie prezentuje dane ekonomiczne lub inne zjawiska).

Natomiast powszechnymi ograniczeniami mogącymi wpływać na prezentowane w sprawozdaniu informacje są: istotność, relacja koszt – korzyść oraz uzyskanie odpowiedniej relacji pomiędzy zachowaniem poszczególnych cech jakościowych.

W *Założeniach koncepcyjnych...* do IFRS (MSSF, 2013) jako fundamentalne cechy jakościowe wskazane zostały: przydatność i wierna prezentacja, natomiast cechami uzupełniającymi uznano: porównywalność, sprawdzalność, zrozumiałość i podanie informacji w odpowiednim czasie (terminowość), co jest zbieżne z założeniami do IPSAS, z wyjątkiem wskazanego podziału na fundamentalne i uzupełniające. Analizując zapisy krajowego prawa bilansowego można zauważyć, że kwestia jakości i użyteczności sprawozdania finansowego dla użytkownika nie została określona wprost. Zasadnicze cechy jakościowe sprawozdania finansowego zostały skrótowo wskazane w art. 4 ustawy o rachunkowości, który to przepis określa, iż jednostki mają obowiązek stosować przyjęte zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Rzetelność informacji finansowych ustawa określa jako ich zgodność ze stanem rzeczywistym. Nie wyjaśnia natomiast pojęcia jasności przedstawienia danych finansowych. Wydaje się, że „jasne przedstawienie informacji”

¹¹ Jako przyczynę takiego rozwiązania podano możliwe rozpatrywanie cech fundamentalnych jako bardziej istotnych od pozostałych, a tymczasem każda z nich jest ważna i powinny występować łącznie (relacyjność) (*Handbook of International Public Sector...* 2016, I., s. 63). Należy ponadto zauważyć, że w treści IPSAS 1, jako cztery podstawowe cechy jakościowe wymieniono: zrozumiałość, przydatność, wiarygodność (w tym wierna prezentacja, przewaga treści nad formą, neutralność, ostrożność, kompletność) i porównywalność. Nie zachowano zatem spójności z treścią założeń koncepcyjnych.

¹² Wartość potwierdzającą wyraża się w dostarczaniu zwrotnej informacji o wcześniejszych ocenach, natomiast wartość przewidyująca (prognostyczna) oznacza możliwość jej wykorzystania jako danej wejściowej w prognozowaniu wyników (Szczepańska, 2015).

należy rozumieć jako zaprezentowanie tych danych w sposób wyraźny, czytelny i przyjazny dla użytkownika sprawozdania finansowego (Adamczyk, 2012).

W *Założeniach koncepcyjnych...* IPSAS zawarto ponadto syntetyczne definicje (rozwinęte następnie w treściach standardów IPSAS):

- aktywów (zasoby kontrolowane przez jednostkę, powstałe w wyniku zdarzeń przeszłych mające przynieść w przyszłości bezpośrednie lub pośrednie korzyści ekonomiczne lub inne o charakterze usługowym);
- zobowiązań (bieżące zobowiązanie jednostki do wypływu zasobów, będące efektem zdarzeń przeszłych);
- przychodów¹³ – (zwiększenie wyniku finansowego netto jednostki w inny sposób niż poprzez wkłady właścicieli);
- kosztów – (zmniejszenie wyniku finansowego netto jednostki w inny sposób niż poprzez wypłaty właścicieli);
- wkłady właścicieli (*ownership contributions*) – wpływy zasobów do jednostki od podmiotów kontrolujących, które zwiększają ich udział w wynikach finansowych netto;
- pobrania właścicieli (*ownership distribution*) – wpływy zasobów z jednostki do podmiotów kontrolujących, które zmniejszają ich udział w wynikach finansowych jednostki.

Ustawa o rachunkowości podaje definicję aktywów i zobowiązań. Definiuje przychody łącznie z zyskami oraz koszty łącznie ze stratami, a także zawiera definicję aktywów netto. Nie definiuje natomiast kapitału własnego, ani koncepcji zachowania kapitału. W polskim prawie jest jednak stosowane podejście bazujące na nominalizmie¹⁴.

Jako podstawowe koncepcje wyceny aktywów oraz zobowiązań zawarte w IPSAS wyróżniono:

- koszt historyczny,
- wartość rynkowa,
- koszt wymiany,
- koszt (wartość) realizacji,
- koszt wykupu,
- cena założona (*assumption price*),
- cena sprzedaży netto,
- wartość użytkowa.

W koncepcjach i modelach wyceny zawartych w treści standardów IPSAS pominięto wartość godziwą, uznając za bardziej zasadne zastosowanie w jej miejsce wartości rynkowej.

¹³ W treści IPSAS używane jest określenie *Revenue*, podczas gdy w treści MSSF określenie *Income*. Rada IPSAS wskazuje, że używane sformułowanie w treści MSSF ma nieco szersze znaczenie. Różnice wskazanych kategorii, podobnie jak podkreślone już wcześniej różnice w pojmowaniu kategorii wyników w prawie bilansowym i prawie finansów publicznych, stanowią tematykę dalszych badań nad ujednocnieniem zasad rachunkowości w sektorze finansów publicznych.

¹⁴ Zasada nominalizmu nie uwzględnia ewentualnych zmian wartości pieniądza w czasie, które mogły zająć od momentu zaciągnięcia długu do momentu jego spłaty.

W polskim prawie bilansowym ukształtowano dwie podstawowe grupy modeli wyceny. Modele oparte na koszcie historycznym i modele wykorzystujące wartość godziwą. W ustawie o rachunkowości w ograniczonym zakresie zawarto definicje metod wyceny. Określono również poszczególne kategorie wartości, które powinny być zastosowane do wyceny poszczególnych składników sprawozdania finansowego, takie jak: cena nabycia, koszt wytworzenia, kwota wymagająca zapłaty to kategorie stosowane do wyceny po koszcie historycznym. Wartość godziwa jest w zasadzie częściowym odpowiednikiem kosztu bieżącego (wartości rynkowej). Wdrożenie standardów IPSAS, w powyższym zakresie, będzie zatem wymagało zmiany nazewnictwa i zakresu stosowanych metod wyceny, co spowoduje częściowe zróżnicowanie względem informacji prezentowanych przez inne podmioty.

Prezentacja sprawozdań finansowych – IPSAS 1

Standard nr 1 został opublikowany w maju 2000 roku, a ostatnio zaktualizowany w styczniu 2016 roku. Zawiera on zapisy dotyczące celów sprawozdań finansowych oraz ich zawartości.

Standard ten powinien zostać zastosowany do wszystkich sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia przygotowywanych według zasady memoriałowej zgodnej z postanowieniami IPSAS, sporządzanych przez jednostki sektora publicznego z wyłączeniem GBE. Standard definiuje zasadę memoriałową w rachunkowości, aktywa, zobowiązania, aktywa netto, przychody, wkłady i pobrania właścicielskie, wydatki, podmioty GBE) i in. Za tzw. *economic entity* uznaje się grupę jednostek składającą się z jednostki dominującej i jednostek kontrolowanych, istotną z perspektywy sprawozdawczej (czasami pojęcie to odnosi się do podmiotu administracyjnego, finansowego, skonsolidowanego oraz do grupy podmiotów, grupa podmiotów może składać się zarówno z jednostek realizujących cele gospodarcze, jak i cele *stricte* administracyjne). W polskich realiach jednostką dominującą może być jednostka samorządu terytorialnego, natomiast kontrolowaną na przykład samorządowe instytucje kultury, SPZOZ-y, szkoły i przedszkola publiczne. Jednostki te mogą świadczyć usługi zarówno na warunkach komercyjnych, jak i z ich pominięciem.

Celem sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki sektora publicznego jest dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, wynikach finansowych i przepływach pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego grona użytkowników przy podejmowaniu decyzji w zakresie alokacji zasobów¹⁵. Dla realizacji tego celu dostarczają informacji o¹⁶:

¹⁵ W tym obszarze widoczne są kolejne rozbieżności z treścią MSSF, które jako główny cel podejmowania decyzji określają cel gospodarczy (podejmowanie decyzji gospodarczych).

¹⁶ Przedstawiony podział stanowi schemat wysoce ogólny, podlegający uszczegółowieniu w treści kolejnych IPSAS. Ponadto, ze względu na międzynarodowy, powszechny charakter standardów nie uwidacznia nazewnictwa specyficznego dla poszczególnych państw, na przykład stosowanego w Polsce wyróżnienia przychodów, rozchodów, szczegółowego określenia przychodów z tytułu dochodów budżetowych, ze sprzedaży i innych, czy też używania nazwy fundusz.

- aktywach,
- zobowiązaniach,
- aktywach netto/kapitale własnym,
- przychodach,
- kosztach,
- innych zmianach w aktywach netto/kapitale własnym,
- przepływach pieniężnych.

Elementami sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia w sektorze publicznym, sporządzanych przez jednostki sektora publicznego z wyłączeniem GBE, są:

- sprawozdanie z sytuacji finansowej,
- sprawozdanie z wyników finansowych,
- sprawozdanie ze zmian w aktywach netto/kapitale własnym,
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych,
- prezentacja budżetu i jego aktualnego wykonania (w jednostkach w których ujawnia się wartości przyjętego budżetu),
- informacja dodatkowa zawierająca podsumowanie istotnych elementów polityki rachunkowości i inne informacje objaśniające (noty objaśniające),
- informacje porównawcze w okresie poprzedzającym okres bieżący (co najmniej dla sprawozdania z wyników finansowych, przepływów pieniężnych i zmian w aktywach netto/kapitale własnym).

W sprawozdaniu z sytuacji finansowej, odpowiadającemu wg polskich przepisów bilansowi, przedstawia się bieżące (krótkoterminowe) i długoterminowe aktywa i zobowiązania, z uwzględnieniem stopnia ich płynności (wymagalności). Katalog tych pozycji jest zbliżony do wskazanego w IFRS, z wyłączeniem głównie aktywów biologicznych i podatku dochodowego, i obejmuje:

- rzeczowe aktywa trwałe,
- nieruchomości inwestycyjne,
- aktywa niematerialne,
- aktywa finansowe,
- inwestycje ujmowane metodą praw własności,
- zapasy,
- należne wpłaty z transakcji niewymiennych (podatki i inne transfery),
- należności z transakcji wymiennych,
- środki pieniężne i ich ekwiwalenty,
- podatki i inne należności,
- zobowiązania z tytułu transakcji wymiennych,
- rezerwy,
- zobowiązania finansowe,
- udziały nie dające kontroli, prezentowane w aktywach netto/kapitale własnym,
- aktywa netto/kapitał własny przypisane właścicielom jednostki kontrolującej.

Sprawozdanie z wyników finansowych, równoważne sporządzanemu obecnie rachunkowi zysków i strat, prezentuje wszelkie przychody i wydatki (koszty), składające

się na nadwyżkę lub deficyt, chyba że IPSAS przewidują inaczej (np. IPSAS 3 dotyczący korekty błędów i zmian polityki rachunkowości). W sprawozdaniu tym powinny być wykazane co najmniej:

- przychody,
- koszty finansowe,
- udział w nadwyżce lub deficycie jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,
- zyski lub straty brutto ujęte w momencie zbycia aktywów lub uregulowania zobowiązań z tytułu zaniechania działalności,
- nadwyżka lub deficyt jednostki podporządkowanej oraz jednostki dominującej.

Ponadto w sprawozdaniu tym lub w notach objaśniających należy ujawnić wszystkie pozycje istotnych przychodów i kosztów w odrębny sposób z uwzględnieniem ich rodzaju i kwoty. Przychody są prezentowane z uwzględnieniem ich subklasyfikacji oraz specyfiki działalności jednostki, natomiast koszty biorąc pod uwagę ich rodzaj – w układzie porównawczym (rodzajowym; koszty świadczeń pracowniczych, amortyzacja, inne koszty i ich korekty), albo ich funkcję – w układzie kalkulacyjnym (funkcjonalnym; realizowany program lub inny cel wydatków, np. zdrowie, edukacja, inne koszty), w zależności od tego która forma prezentuje informacje bardziej przydatne i wiarygodne. Koszty są dodatkowo dzielone na podkategorie odpowiednie do realizowanych programów, działalności i innych istotnych segmentów sprawozdawczych jednostki. W przypadku wyboru drugiego wariantu prezentacji kosztów, jednostka jest zobowiązana do ujawnienia również kosztów wg rodzaju. Takie rozwiązanie jest zatem zbliżone do regulacji zawartych w polskim prawie bilansowym.

W sprawozdaniu ze zmian w aktywach netto/kapitale własnym ujmowane są przede wszystkim takie elementy jak:

- nadwyżka lub deficyt jednostki za okres rozliczeniowy;
- przychody i wydatki, ujawniane bezpośrednio w pozycji aktywów netto/kapitału własnego;
- całość przychodów i wydatków za okres sprawozdawczy (obejmujące dwie wyżej wymienione pozycje), z uwzględnieniem podziału na wartości przypadające na właścicieli (jednostkę nadrzędną)¹⁷ oraz pozostałe;
- wpływy zmian polityki rachunkowości i korekty błędów na poszczególne elementy aktywów netto/kapitału własnego;
- wartość transakcji rozliczanych z właścicielami (organami nadzorującymi/stanowiącymi), będącymi efektem realizacji praw własnościowych.

Kolejny element sprawozdania finansowego, rachunek przepływów pieniężnych, dostarcza użytkownikom informacji o zdolności podmiotu do generowania środków pieniężnych i ich ekwiwalentów oraz o jego potrzebach do wykorzystania tych przepływów. Szczegółowe zasady sporządzania tego sprawozdania zawarte są, podobnie jak w przypadku IFRS, w odrębnym standardzie.

¹⁷ Udziały właścicielskie obejmują wszelkie transfery pomiędzy dwoma jednostkami należącymi/tworzącymi większą grupę.

Ostatnim elementem sprawozdania finansowego są tzw. noty objaśniające. Powinny one obejmować między innymi informacje o:

- przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości i podstawach sporządzenia sprawozdania finansowego, w tym metodach wyceny;
- informacjach wymaganych w treści IPSAS do prezentacji, a nieujętych w pozostałych elementach sprawozdania finansowego;
- informacjach dodatkowych nieprezentowanych dotychczas, a przydatnych ze względów poznawczych.

Ponadto powinny zostać ujawnione informacje o pełnej zgodności (o ile wystąpi) sporządzonego sprawozdania finansowego, ze standardami IPSAS.

Odnosząc przedstawioną powyżej strukturę sprawozdania finansowego według IPSAS do obowiązujących w Polsce reguł prawa bilansowego należy podkreślić, że jest ona częściowo podobna. Jednostki sektora finansów publicznych w Polsce, podobnie jak jednostki gospodarcze, sporządzają sprawozdania finansowe. Dodatkowym obszarem sprawozdawczym, regulowanym odrębnymi przepisami, jest sprawozdawczość budżetowa¹⁸. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają zatem:

- sprawozdania budżetowe (w tym także statystyczne oraz w zakresie operacji finansowych);
- sprawozdania finansowe (Nowak, 2014c).

Regulacje dotyczące sprawozdawczości budżetowej znajdują się głównie w aktach wykonawczych wydanych do ustawy o finansach publicznych (Ustawa o finansach publicznych, 2013). Podstawowym przepisem wykonawczym jest rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej (2014). Wśród sprawozdań budżetowych wskazać można np. sprawozdania w zakresie: budżetu państwa (np. sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa), budżetu środków europejskich (np. sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetu środków europejskich), budżetów jednostek samorządu terytorialnego (np. sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego), wydatków strukturalnych (np. sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego) i inne (Winiarska, 2016).

Natomiast zasady sporządzania sprawozdań finansowych nie są jednolite dla wszystkich jednostek tworzących sektor finansów publicznych. W tym zakresie występuje dualny charakter obowiązków, które regulowane są przez przepisy ustawy o rachunkowości i ustawy o finansach publicznych.

¹⁸ Kwestia zaliczania sprawozdawczości budżetowej do sprawozdawczości finansowej jest różnie prezentowana. Generalnie, z perspektywy podstaw prawnych, sprawozdawczość budżetowa nie może być zaliczana do sprawozdawczości finansowej. Oba te zakresy sprawozdawcze łączy wykorzystywanie ksiąg rachunkowych do sporządzania sprawozdań i w takim kontekście zbiór ten może zostać połączony. Na przykład D. Adamek-Hyska (2013) jako element sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych wskazuje sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia oraz sprawozdania budżetowe.

Priorytetowe zastosowanie w jednostkach sektora finansów publicznych mają przepisy ustawy o rachunkowości. Z tej grupy podmiotów – ale wyłącznie w zakresie sprawozdań finansowych (tj. rozdz. 5. ustawy) wykluczono gminy, powiaty, województwa i ich związki oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe, gminne, powiatowe i zakłady budżetowe samorządów województw oraz państwowe fundusze celowe. Jednostki te stosują wyłącznie przepisy o finansach publicznych (Helin, 2012). Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i ustawa o finansach publicznych nie definiują pojęcia sprawozdania finansowego, wskazują natomiast jego zakres, układ i strukturę informacyjną. Z perspektywy porównywalności elementów szczegółowych sprawozdania finansowego należy wskazać, że według standardów międzynarodowych w większym stopniu wyodrębnia się elementy powstałe w wyniku transakcji niewymiennych. Ponadto standardy te nie uwzględniają stosowanego w Polsce podziału na różne elementy i zakresy informacyjne sprawozdawczości, w zależności od podmiotu sektora finansów publicznych. Zakres sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych w Polsce zawiera tab. 1.

Tabela 1. Zakres sprawozdań finansowych dla wybranych jednostek sektora finansów publicznych

| Według ustawy o rachunkowości | Według ustawy o finansach publicznych (i aktów wykonawczych) | Uwagi |
|---|--|--|
| Podstawowe elementy: – bilans – rachunek zysków i strat Informacja dodatkowa | Podstawowe elementy: – bilans – rachunek zysków i strat Zestawienie zmian w funduszu | Zarząd JST sporządza skonsolidowany bilans – wg przepisów rozdziału 6 ustawy o rachunkowości, przy czym nie wchodzi on w prawnie określony zakres sprawozdania finansowego JST |
| Dodatkowe elementy (gdy sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta): – zestawienie zmian w kapitale (funduszu własnym) – rachunek przepływów pieniężnych | Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają: – bilans z wykonania budżetu JST – łączny bilans samorządowych jednostek i zakładów budżetowych – łączny rachunek zysków i strat samorządowych jednostek i zakładów budżetowych – łączne zestawienie zmian w funduszu samorządowych jednostek i zakładów budżetowych | |

Źródło: opracowanie własne na podstawie Adamek-Hyska (2015)

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości obowiązku badania sprawozdania finansowego podlegają wszystkie jednostki sektora finansów publicznych z wyjątkiem jednostek budżetowych (państwowych i samorządowych), samorządowych zakładów

budżetowych oraz państwowych funduszy celowych. Jednostki podlegające badaniu (zgodnie z wymogami UoR – art. 64 pkt 1) to zatem m.in. SPZOZ-y, państwowe i samorządowe instytucje kultury, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, czy też uczelnie publiczne (Nowak, 2014c).

Na uwagę zasługuje fakt występowania w polskich przepisach pojęć kapitał i fundusz stosowanych zamiennie, w zależności jakiej jednostki dotyczą. Jednostki sektora finansów publicznych stosują pojęcie funduszu. W regulacjach IPSAS brak jest takiego rozróżnienia.

Zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w przepisach wykonawczych¹⁹ do ustawy o finansach publicznych określone są wzory sprawozdań finansowych, z których wynika szczegółowy układ i struktura informacyjna sprawozdania. Wzorów takich nie zawierają standardy IPSAS.

5. Przeszkody i korzyści z implementacji IPSAS do rachunkowości jednostek sektora publicznego

Rozważając kwestię skłonności państw do wykorzystania IPSAS²⁰ należy wziąć pod uwagę historyczne ukształtowanie rozwiązań zarządzania publicznego, które podobnie jak rozpoznawany jest system rachunkowości, może skłaniać się w kierunku koncepcji anglosaskiej lub kontynentalnej. W krajach o anglosaskim stylu zarządzania publicznego występuje powszechnie decentralizacja terytorialna oraz chętnie stosowane są rozwiązania przyjęte w sektorze prywatnym, w tym mechanizmy rynkowe i konkurencyjność. Zwiększony jest nacisk na jakość dostarczanych usług publicznych zorientowanych na potrzeby i oczekiwania obywatela, który jest traktowany jak „klient administracji”. W takich państwach skłonność do wdrażania IPSAS, otwartość na nowe narzędzia zarządzania publicznego, jest większa. Natomiast w krajach o kontynentalnym (europejskim) modelu zarządzania publicznego istnieje silne osadzenie struktur zdominowanych przez hierarchiczność i biurokrację w administracji publicznej, wspartych prawem administracyjnym (Pina, Torres, 2003; Gabriel, Farcane, 2014). Uwaga jest zwrócona na wypełnianie regulacji prawnych i stanowienie budżetów oraz ich wykonanie, a informacja sprawozdawcza służy głównie do wypełniania funkcji nadzorczych. Państwa z drugiej grupy nie są otwarte na nowości i zaburzenie dotychczas ugruntowanych rozwiązań. Należy również zauważyć, że szczególnie atrakcyjne jest wykorzystanie IPSAS w krajach, które przeobrażają system rachunkowości z opartego

¹⁹ Aktem wykonawczym do ustawy o finansach publicznych w tym zakresie jest rozporządzenie Ministra Finansów z 5.07.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, tj., Dz.U. z 2017 r., poz. 760.

²⁰ Możliwe jest wdrożenie części lub całości zbiorów IPSAS, ale również ich wykorzystanie jako bazy do opracowywania rodzimych standardów rachunkowości sektora publicznego.

na zasadzie kasowej na oparty na zasadzie memoriałowej. Te, w których sprawozdawczość finansowa bazuje na memoriale, może charakteryzować brak szczególnych przesłanek do stosowania IPSAS (tak jest na przykład w Polsce).

Główne argumenty podnoszone przeciwko wdrażaniu IPSAS wskazują, że działania takie nie są dla państw priorytetowe, wiążą się z wysokimi kosztami wdrożenia oraz nie rozwiązują w całości poruszanej problematyki (Ernst & Young, 2012). Zajmowane są również stanowiska proponujące wdrażanie standardów tylko w większych jednostkach (Laswad, Redmayne, 2015). Takie rozwiązanie jest jednak sprzeczne z założeniami standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym Unii Europejskiej.

Jako przyczyny braku wdrażania IPSAS do rodzimych systemów rachunkowości w sektorze publicznym wskazać zatem można (Christiaens i in., 2013; Crisan 2014):

- wykorzystywanie lokalnych reguł biznesowych do opracowania rozwiązań prawnych;
- obawa przed utratą możliwości oddziaływania na proces stanowienia standardów;
- słaba znajomość IPSAS;
- brak doświadczenia we wdrażaniu IPSAS;
- brak uwzględnienia w IPSAS rachunkowości budżetowej;
- oparcie IPSAS na IAS/IFRS wraz z pominięciem niektórych istotnych dla sektora publicznego problemów²¹;
- zdominowanie zasad IPSAS przez rozwiązania rachunkowości stosowane w sektorze prywatnym;
- przeszkody o charakterze kulturowym i legislacyjnym.

Argumentem za wdrożeniem jednolitych standardów na rynku europejskim jest fakt działania wspólnego rynku i silne osadzenie potrzeb konsolidacji międzynarodowych danych finansowych sektora publicznego na poziomie centralnym, co ułatwia zarządzanie finansami całej wspólnoty. Standaryzacja rachunkowości sektora publicznego zapewni przejrzystość finansów publicznych (w tym na rynku UE) i ułatwi agregację danych zbiorczych. Dodatkowo jako korzyści wskazuje się (Ijeoma, Oghoghomeh, 2014; Gabriel, Farcane, 2014):

- Zwiększenie transparentności rachunkowości sektora publicznego, w tym dla ułatwienia współpracy w formule PPP²², czy też rozliczania się ze sprawowania władzy, świadczenia usług i wykorzystania zasobów.
- Transparentność sprawozdawczości z wykorzystania środków międzynarodowych.

²¹ W miarę upływu kolejnych lat ten argument traci na znaczeniu. Rada IPSAS wydaje dodatkowe standardy, nie oparte na IFRS, a dostosowane do potrzeb sektora publicznego.

²² Partnerstwo publiczno-prywatne to partnerstwo sektora publicznego i prywatnego mające na celu realizację przedsięwzięć lub świadczenie usług, tradycyjnie dostarczanych przez sektor publiczny. Współpraca ta opiera się na założeniu, iż każda ze stron jest w stanie wywiązać się z własnych, powierzonych jej zadań sprawniej niż druga strona. Strony w ten sposób uzupełniają się, zajmując się w ramach partnerstwa właśnie tą częścią wspólnego zadania, którą wykonują najlepiej. Każda ze stron partnerstwa czerpie ze współpracy własne korzyści, proporcjonalne do swego zaangażowania.

- Możliwość porównania systemów rachunkowości sektora publicznego w skali międzynarodowej.
- Porównywalność sprawozdawczości finansów publicznych państw członkowskich pod kątem wypełniania regulacji prawnych i zobowiązań oraz osiągania założonych wskaźników.
- Możliwości przeprowadzania *benchmarkingu* na poziomie międzynarodowym.
- Możliwość ujednoczenia rachunkowości w instytucjach unijnych i zapewnienie ich zrozumiałości przez wszystkich członków społeczności Unii Europejskiej.
- Eliminacja zarzutu o stanowienie reguł rachunkowości szczególnie korzystnych dla podmiotów sprawujących władzę (separacja organu stanowiącego od organu sprawozdawczego centralnego szczebla)²³.
- Uzupełnienie o system ESA²⁴.

Niewątpliwą zachętą do wdrażania IPSAS jest również szerokie stosowanie w danym kraju standardów IFRS i w efekcie zbliżenie do siebie systemów rachunkowości podmiotów komercyjnych i publicznych.

Podsumowanie

Mając na względzie postawiony główny cel badawczy, koncentrujący się na ocenie możliwości i uwarunkowań wdrożenia IPSAS w polskim sektorze finansów publicznych w odniesieniu do obowiązującego prawa bilansowego i kryterium zrozumiałości dla użytkowników należy na wstępie zauważyć, że pomimo dość długiego okresu funkcjonowania IPSAS w różnych częściach świata, stopień ich wdrożenia jest nieznaczny (funkcjonują one w różnej formie i stopniu na przykład w Austrii, Hiszpanii, Kazachstanie, Rosji, Łotwie, Litwie, Ukrainie, Finlandii, Szwecji, Szwajcarii, Turcji, Albanii, Słowacji, Meksyku, Nowej Zelandii, Australii, USA, Wielkiej Brytanii, na Węgrzech, we Włoszech, a także krajach Ameryki Południowej, południowo-wschodniej Azji, krajach afrykańskich oraz w organizacjach międzynarodowych – KE, ONZ, OECD, NATO). Postęp prac nad standardami EPSAS jest także znacznie opóźniony w stosunku do pierwotnych założeń (*PwCStudy to inform...*, 2014), a to z kolei bezpośrednio oddziałuje na proces ich implementacji w Polsce. Nowatorskie na rynku polskim badanie wybranych treści IPSAS na tle charakterystyki funkcjonujących w Polsce jednostek sektora finansów publicznych, a także prowadzone pogłębione badania treści założeń koncepcyjnych IPSAS oraz IPSAS 1 w odniesieniu do analogicznych rozwiązań rachunkowości w Polsce pozwoliły ujawnić:

²³ Argument ten często przyjmuje postać zarzutu względem IPSAS, a mianowicie wady w postaci utraty samodzielności w stanowieniu standardów (Christiaens i in., 2013 <https://biblio.ugent.be/publication/5647283> (dostęp 20.04.2017)).

²⁴ Europejski Systemem Rachunków Narodowych.

- Rozbieżności w identyfikacji sektora finansów publicznych.
- Rozbieżności terminologiczne w określaniu zbioru podmiotów tworzących sektor finansów publicznych i zobowiązanych do stosowania IPSAS.
- Niepełną zbieżność ze stosowanymi w Polsce nazwami i definicjami poszczególnych elementów sprawozdawczych, szczególnie określonych przepisami prawa finansów publicznych (np. przychody, koszty, dochody, wydatki i inne).
- Poszerzenie, dzięki wdrożeniu IPSAS, treści dotyczących celów, odbiorców i zakresu wykorzystania sprawozdań finansowych podmiotów sektora finansów publicznych.
- Znaczne „poluzowanie” podejścia narzucającego jednostkom określone rozwiązania, czy też wzory sprawozdań finansowych (w przeciwieństwie do rozwiązań polskich).
- Konieczność zestawienia komercyjnego, rynkowego podejścia w IPSAS do sektora publicznego ze stosowanym w Polsce podejściem konserwatywnym, ścisłym, wysoce zbiurokratyzowanym.
- Konieczność rozstrzygnięcia o odniesieniu/lub nie standardów międzynarodowych do sprawozdawczości budżetowej oraz zasad i procedur tworzenia budżetów. Możliwe jest tu podjęcie próby zbliżenia „tradycyjnej” rachunkowości i wskazanych obszarów z zakresu finansów publicznych (w tym kierunku mają podążać prace nad EPSAS) lub też zupełne ich rozdzielenie co w efekcie nie będzie sprzyjało poszerzeniu pozytywnych efektów badanej standaryzacji rachunkowości.
- Trudność w tłumaczeniu anglojęzycznych sformułowań na język polski z uwzględnieniem specyfiki charakterystyki i działalności podmiotów sektora finansów publicznych w Polsce.

W Polsce stopień znajomości IPSAS jest niewielki, a co za tym idzie ich upowszechnianie istotnie osłabione. Nie pomaga w tym również brak tłumaczenia standardów IPSAS na język polski. Jak wykazały prowadzone przez autorki badania, lektura IPSAS jest trudna. Trudne jest również dokonanie adaptacji treści anglojęzycznych, o dość ogólnym charakterze terminologicznym, na specyfikę sektora publicznego w Polsce. Częściowe wykorzystanie w tym zakresie, jako podstawy adaptacji, oficjalnego tłumaczenia IFRS na język polski, nie zawsze jest skuteczne. IPSAS zawierają bowiem treści nie poruszone w IFRS, a ukierunkowane na jednostki sektora finansów publicznych. Treści te, co zresztą zrozumiałe, nie są z kolei opracowane z pełnym dostosowaniem do terminologii stosowanej w polskim systemie rachunkowości jednostek sektora publicznego. Trudności te są potęgowane przez znaczne rozproszenie reguł rachunkowości w sektorze finansów publicznych w Polsce. Wymagają zatem zintensyfikowanych działań, silnej koordynacji i odpowiednio długiego czasu realizacji, wskutek czego koszty tego procesu będą znaczne.

Prowadzone badania pozwoliły uznać, że w polskim sektorze publicznym możliwe jest zastosowanie procedur sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych określonych przez IPSAS. Wymaga to jednak dostosowania obecnie obowiązujących wzorów sprawozdań i koncepcji wyceny do tych określonych przez wskazane standardy.

Niezbędne jest tu pewne usystematyzowanie zbioru pojęciowego. Dla osiągnięcia tych celów konieczne jest, zdaniem autorek, podjęcie inicjatywy przez środowisko zawodowe, do sporządzenia autoryzowanej wersji IPSAS przetłumaczonych na język polski. W inicjatywie tej powinni brać udział nie tylko specjaliści rachunkowości, ale również finansów sektora publicznego. Powinny także zostać rozpoczęte inicjatywy dydaktyczne w ramach kształcenia wyższego²⁵.

Proces wdrażania IPSAS (pośrednio za pomocą EPSAS) jest obecnie stosunkowo odległy w czasie. Nie są prowadzone, na poziomie rządowym, prace mające na celu przybliżenie/wdrożenie tych standardów do rozwiązań krajowych. Jednocześnie przeprowadzona obserwacja częściowej zbieżności IPSAS z IFRS i doświadczenie z wdrażania tych drugich do reguł bilansowych podmiotów sektora komercyjnego pozwalają pozytywnie ocenić możliwość zastosowania standardów rachunkowości sektora publicznego w polskim prawie bilansowym. Polska należy do krajów, w których sprawozdawczość finansowa w sektorze publicznym bazuje w dużej części na zasadzie memoriału, a zatem podstawowy argument wdrażania IPSAS traci na znaczeniu. Wdrożenie IPSAS będzie wymagało poniesienia znacznych nakładów dostosowawczych, głównie w obszarze szkoleniowym dla upowszechnienia znajomości ich szczegółowych treści. Działania te powinny nabrać odpowiedniej dynamiki bowiem trwają już prace Komisji Europejskiej mające na celu sporządzenie przez państwa członkowskie UE tzw. bilansu otwarcia (przekształcenie na wymogi sprawozdawcze EPSAS)²⁶.

Literatura

- Adamczyk M. (2012), *Jakość informacji finansowych jako podstawa wiarygodności sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 718, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 53, s. 393–404.
- Adamek-Hyska D. (2015), *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczości i analiza finansowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 388, s. 201–211.
- Adamek-Hyska D. (2011), *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] A. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, s. 66–84.
- Adamek-Hyska D. (2014), *Partnerstwo publiczno-prywatne w rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.

²⁵ Kształcenie w ramach studiów licencjackich i magisterskich rozwija obecnie Uniwersytet w Rostocku w ramach kooperacji z uniwersytetami w Austrii (Linz), Finlandii (Tampere), Wielkiej Brytanii (Leicester) oraz Portugalii (Coimbra). Projekt organizowany jest i finansowany w ramach Erasmus+, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/government-accounting>, (dostęp 29.04.2017). Z kolei na Uniwersytecie Ekonomicznym w Katowicach wprowadzono ofertę studiów podyplomowych pt. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego.

²⁶ W 2015 r., w wyniku postępowania konkursowego, przyznano 7 grantów, zakresie przygotowania danych do analizy przeglądu i modernizacji systemów rachunkowości państw członkowskich UE w aspekcie możliwej implementacji EPSAS.

- Adamek-Hyska D. (2013), *Założenia koncepcyjne sprawozdań budżetowych*, [w:] Z. Luty, A. Łakomiak, A. Mazur (red.), *Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje. Kierunki zmian prawa bilansowego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 313, s. 9–24.
- Bednarek P. (2007), *Stan i znaczenie harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, [w:] M. Kwiecień (red.), *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, 1158, s. 19–28.
- Bellanca S., Vandernoot J. (2013), *Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22*, „International Journal of Business and Management”, 8 (9), s. 122–133.
- Brusca I., Condor V. (2002), *Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context*, „Financial Accountability & Management”, 18 (2), s. 129–162.
- Christiaens J., Reyniers B., Rolle C. (2010), *Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study*, „International Review of Administrative Science”, 76, s. 537–554.
- Christiaens J., Vanhee Ch., Manes-Rossi F., Van Cauwenberge Ph. (2013), *The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison*, Working paper, University of Ghent, Belgium, <https://biblio.ugent.be/publication/5647283>, (dostęp 26.04.2017).
- Crisan A.R. (2014), *Similarities and dissimilarities between the romanian public accounting system and IPSAS 1 – Presentation of financial statements*, „SEA – Practical Application of Science”, 2 (4), vol. II, s. 229–236.
- Frączkiewicz-Wronka A. (2009), *Poszukiwanie istoty zarządzania publicznego*, [w:] A. Frączkiewicz-Wronka (red.), *Zarządzanie publiczne – elementy teorii i praktyki*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice, s. 19–53.
- Gabriel B.R., Farcane N. (2014), *International Public Sector Accounting Standards And Public Accounting Reform In Europe*, <https://www.researchgate.net/publication/242517248> (dostęp 27.04.2017).
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (2016), „International Public Sector Accounting Standards Board”, vol. I–II.
- Harun H., Peurseem K.V., Eggleton I.R.C., Locke S.M. (2016), *An Integrated Model of Institution and its Application in Understanding the Adoption of IPSAS in Indonesian Local Governments*, Conference: Comparative International Governmental Accounting Research Network, At Victoria University of Wellington, New Zealand, Vol. 7–9 July, 2016, s. 1–38, https://www.researchgate.net/publication/303519955_An_Integrated_Model_of_Institution_and_Its_Application_in_Understanding_the_Adoption_of_IPSAS_in_Indonesian_Local_Governments (dostęp 27.04.2017).
- Haque M.S. (2004): *New Public Management: Origins, Dimensions and Critical Implications*, „Public Administration and Public Policy”, I. <https://www.eolss.net/Sample-Chapters/C14/E1-34-04-01.pdf>, (dostęp 25.04.2017).
- Helin A., (2012), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Hood Ch., (1991), *A Public Management for all seasons?*, Public Administration, Vol. 69 (1), s. 3–19; <https://eclass.uoa.gr/modules/document/file.php/PSPA108/4NMP%20all%20seasonsfulltext.pdf> (dostęp: 04.07.2017).
- Ijeoma. N. B., Oghoghomeh. T. (2014), *Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges*, „Journal of Investment and Management”, 3 (No. 1), s. 21–29. DOI: 10.11648/j.jim.20140301.13.
- Ilie E., Miose N.-M. (2012), *IPSAS and the Application of These Standards in the Romania*, „Procedia – Social and Behavioural Sciences”, 62, s. 35–39.
- Kaczurak-Kozak M. (2013), *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 765, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 161, s. 101–107.
- Kamela-Sowińska A. (2015), *Accounting Integration Issues of EU Member States*, Equilibrium. „Quarterly Journal of Economics and Economic Policy”, 10 (2), s. 223–236. DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/EQUIL.2015.021>.

- Lange U. (2013), *Idea i metody wprowadzania budżetu zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych w Polsce*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3 (252), vol. 1, s. 58–67.
- Laswad F., Redmayne N.B. (2015), *IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives*, „Australian Accounting Review”, 25 (2), s. 175–184. DOI: 10.1111/auar.12052.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2013), IFRS Foundation, SKwP w Polsce, Warszawa.
- Mussari R. (2014), *EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe*, „Accounting, Economics and Law”, 4 (3), s. 299–312.
- Nowak W.A. (1998), *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak W.A. (2014a), *Projekt europejskich standardów rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (EPSAS)*, „Rachunkowość”, 3, s. 2–12.
- Nowak W.A. (2014b), *Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa*, [w]: Z. Luty, A. Łakoniak, A. Mazur (red.), *Branżowe problemy rachunkowości i podatków*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 373, s. 182–194. DOI: 10.15611/PN.2014.373.14.
- Nowak W.A. (2015a), *Suitability of EPSAS for the government accounting system in Poland*, „International Journal on Governmental Financial Management”, XV (2), 2015, s. 1–11.
- Nowak W.A. (2015b), *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, [w]: B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 388, s. 148–158. DOI: 10.15611/pn.2015.388.15.
- Nowak W.A. (red.), (2014c), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 415–430.
- Oulasvirta L. (2013), *The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study*, „Critical Perspectives on Accounting”, s. 1–14. DOI:10.1016/j.cpa.2012.12.001.
- Pina V., Torres L. (2003), *Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View*, „Canadian Journal of Administrative Sciences”, 20 (4), s. 334–350.
- PwC Study to inform the impact assessment of EPSAS implementation: Collection of information related to the potential impact, including costs of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards* (2014), 2013/S 107-182395, Pricewaterhouse Coopers.
- Roje, G., Vašiček, V., Hladika, M. (2012), *The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector*, „International Journal of Public Sector Performance Management”, 2 (1), s. 25–43.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, tj., Dz.U. z 2010 r. poz. 760.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16.01.2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. poz. 119.
- Szczepańska M. (2015), *Istotność jako podstawowa zasada zintegrowanej sprawozdawczości przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, 3 (1), s. 178–190.
- Szewieczek A. (2015a), *W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego – perspektywa europejska*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 252, s. 118–130.
- Szewieczek A. (2015b), *W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, „Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae”, 19 (3) s. 409–422.

- Szewieczek A. (2016c), *Wymiar instytucjonalny procesów standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Europie*, [w:] D. Adamek-Hyska, E. Maćkowiak, A. Szewieczek (red.), *Standardy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – wyzwania dla praktyki*, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2016, s. 25–40.
- Szudy M. (2014), *Efektywność ekonomiczna w ujęciu dynamicznym sprawność systemu gospodarczego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 176, s. 22–29.
- Tkocz-Wolny K. (2016), *Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 4 (82/1), s. 841–850. DOI:10.18276/frfu.2016.4.82/1–70.
- Toudas K., Poutos E., Balios D. (2013), *Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: A Critical Review*, „The Journal of Business and Social Studies”, 2 (1), s. 53–54.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047.
- Van der Hoek M.P. (2005), *From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience*, „Public Budgeting & Finance”, 25 (1), s. 32–45.
- Vela J.M., Fuertes I. (2000), *Local government accounting in Europe: a comparative approach*, [w:] E. Caperchioni, R. Mussari (eds.), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, MA Kluwer Academic Publishers, Boston, s. 87–102.
- Winiarska K. (2016), *Obowiązki sprawozdawcze jednostek sektora finansów publicznych*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 2 (80), cz. 1, s. 177–188. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/1–17.
- Zalewski A. (2005), *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa, s. 66.

Źródła internetowe

- <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/government-accounting>, (dostęp 29.04.2017).
- <http://www.ifac.org/publications-resources/applicability-ipsass> (dostęp 19.04.2017).
- https://www.researchgate.net/publication/230735250_The_perspectives_of_IPSASs_introduction_in_Croatian_public_sector (dostęp 24.04.2017).
- Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*. Ernst & Young (2012), www.ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd (dostęp. 25.04.2017).