

Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie

Monika Kaczurak-Kozak*

Streszczenie: Cel – Europejska Federacja Księgowych wydaje dla jednostek sektora finansów publicznych Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Artykuł ma charakter informacyjny i przedstawia ogólnie specyfikę MSRSP oraz stopień zaawansowania prac nad wdrożeniem ich do krajowych systemów rachunkowości jednostek sektora publicznego państw członkowskich UE. Metodologia badania – analiza dokumentów prezentujących stanowiska krajowe i międzynarodowe omawianego tematu. Wynik – podstawę MSRSP stanowią, opracowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, MSR/MSSF. Bazą opublikowanych standardów jest zasada memorialowa. Wiele krajów oraz organizacje międzynarodowe stosuje już MSRSP, w tym od 2005 r. Komisja Europejska. Zainteresowanie standardami wynika m.in. z Dyrektywy Rady 2011/85, tzw. „Sześciopaku”. Oryginalność/Wartość – analiza pokazuje, iż nie ma jednorodności w aspekcie wprowadzenia MSRSP w UE.

Słowa kluczowe: Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego, zasada memorialowa, wdrożenie

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994...). Specyfika działalności tych jednostek wymusza zastosowanie się również do zasad wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009...). Wskazuje się w niej na konieczność uwzględnienia dodatkowo zasad szczególnych, dotyczących kwestii wymienionych w art. 40 ust. 3 kwestii. Zostały one określone w odrębnym rozporządzeniu ministra finansów.

Poziom szczegółowości szczególnych zasad rachunkowości odnoszących się do jednostek sektora finansów publicznych jest w niektórych obszarach niewystarczający i przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki sektora finansów publicznych pojawiają się wątpliwości.

Zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki mogą stosować międzynarodowe standardy rachunkowości. Obejmują one: Międzynarodowe Standardy Ra-

* dr Monika Kaczurak-Kozak, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie Instytut Prawa i Administracji, ul. Armii Krajowej 51, 66-100 Sulechów.

chunkowości (MSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Wymienione standardy (MSR i MSSF) odnoszą się jednak do jednostek funkcjonujących w sektorze prywatnym. Warto natomiast zwrócić w tym miejscu uwagę na fakt, iż dla jednostek działających w sektorze publicznym istnieją odpowiednie standardy, do których ustawa o rachunkowości się nie odnosi.

W przypadku, gdy w rozwiązaniach krajowych nie można znaleźć odpowiedzi, jednostki sektora finansów publicznych mogą sięgnąć do międzynarodowych standardów rachunkowości opracowanych dla sektora publicznego – tj. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) – *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

Celem artykułu jest przybliżenie ogólnego charakteru tych standardów, przedstawienie rozwoju prac nad powszechnym ich zastosowaniem w systemach rachunkowości publicznej państw członkowskich Unii Europejskiej oraz ocena ich przydatności w świetle opinii Ministerstwa Finansów i wyników badania przeprowadzonego przez Komisję Europejską.

1. Geneza Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich struktura

Tworzeniem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego zajmuje się Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants – IFAC*). Wspierana jest przy tym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Ponadto, rozwój tych standardów jest promowany i wspierany finansowo przez takie organizacje jak: Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz rządy krajów rozwiniętych.

Prace nad stworzeniem międzynarodowych standardów rachunkowości przeznaczonych dla sektora publicznego podjęto w latach 80. XX wieku. Opublikowanie pierwszych ośmiu standardów nastąpiło w maju 2000 r. Standardy te bazują w dużym stopniu na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) opracowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, biorąc pod uwagę specyfikę funkcjonowania sektora publicznego. Każdy MSRSP zawiera wskazanie, który MSR/MSSF został użyty do jego opracowania. Potwierdza to tendencję do upodabniania się sposobu prowadzenia rachunkowości w sektorze publicznym i prywatnym.

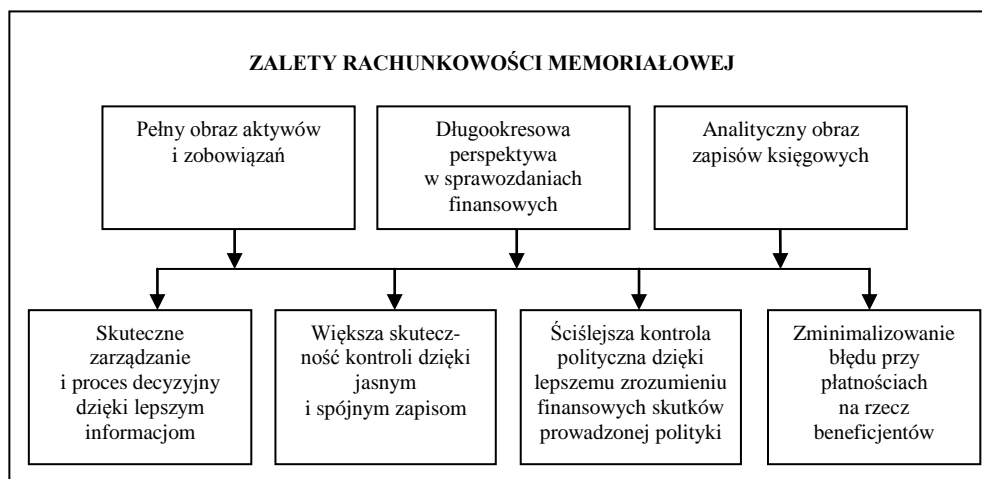
Jedynie w przypadku trzech standardów: MSRSP 22 „Ujawnienia informacji finansowych o sektorze rządowym”, MSRSP 23 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych (podatki i transfery)”, MSRSP 24 „Prezentacja informacji budżetowych w sprawozdaniu finansowym” brak jest odniesienia do MSR/MSSF. Standardem stanowiącym punkt wyjścia do sporządzania sprawozdań finansowych jest MSRSP 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”. Precyzuje on wszystkie elementy wchodzące w skład sprawozdania, ich strukturę i minimalną zawartość. W załączniku do MSRSP 1 przedstawiono przykładową strukturę sprawozdania finansowego.

2. Zasada memoriału jako baza MSRSP

Dotychczas, funkcjonująca w ramach struktur IFAC, Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*IPSASB*) wydała trzydzieści dwa Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. Są to standardy bazujące na zasadzie memoriałowej. Ponadto, został wydany jeden standard (w dwóch częściach) dotyczący sprawozdawczości finansowej przy zastosowaniu zasady kasowej (*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*).

Europejska Federacja Księgowych zaleca organom rządowym i podmiotom sektora publicznego prowadzenie rachunkowości zgodnie z zasadą memoriałową. W rachunkowości memoriałowej transakcje ujmowane są w momencie ich wystąpienia (a nie wpływu lub wypłaty środków pieniężnych – zasada kasowa).

Komisja Europejska podkreśla zalety rachunkowości memoriałowej przedstawione na rysunku 1.



Rysunek 1. Zalety rachunkowości memoriałowej

Źródło: opracowanie na podstawie (*Nowy system rachunkowości... 2008*).

3. Podłoże zainteresowania MSRSP

Skutki światowego kryzysu finansowego i rosnącego zadłużenia wielu państw spowodowały, iż problematyka międzynarodowych standardów rachunkowości dla sektora publicznego stała się przedmiotem dyskusji różnych organów i organizacji na płaszczyźnie międzynarodowej.

Na ostatnim (październik 2012 r.), corocznym spotkaniu tzw. Komitetu Kontaktowego, szefowie unijnych organów kontroli oraz Europejskiego Trybunału Obrachunkowego dyskutowali m.in. nad możliwością wykorzystania i promowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Co więcej, wiosną 2013 r. odbędzie się specjalne seminarium Komitetu na ten temat.

W listopadzie 2012 r. odbył się coroczny zjazd Międzynarodowej Federacji Księgowych, na którym uczestnicy dokonali podsumowania roku ubiegłego oraz wskazali główne

kierunki prac na rok 2013. Elementem strategii działania IFAC na najbliższe lata jest rozwijanie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej jednostek sektora publicznego, w tym ulepszanie już istniejących.

Zainteresowanie zagadnieniem standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym widoczne jest również na gruncie krajowym. Ma to z pewnością związek z podpisanym podczas polskiej prezydencji w Unii Europejskiej tzw. „Sześciopakiem”, czyli dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Ustanowiono w niej szczegółowe zasady dotyczące właściwości ram budżetowych państw członkowskich. Zasady te są niezbędne w celu zapewnienia przestrzegania obowiązków państw członkowskich wynikających z Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w odniesieniu do unikania nadmiernego deficytu publicznego.

Ramy budżetowe oznaczają zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych (art. 2). Odnoszą się one w szczególności do 7 obszarów. Jednym z nich są systemy rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej. W odniesieniu do każdego obszaru w dyrektywie określono szereg podstawowych norm. Jeżeli chodzi o krajowe systemy rachunkowości publicznej, to państwa członkowskie mają dysponować systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym. Informacje te mają umożliwić przygotowanie danych opartych na standardach ESA 95¹. Te systemy rachunkowości publicznej podlegają kontroli wewnętrznej i niezależnym audytom. Zgodnie z art. 12, państwa członkowie zapewniają, aby wszelkie środki podejmowane w celu przestrzegania przepisów dyrektywy (zawartych w rozdziałach II–IV) były spójne we wszystkich podsektorach sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz by miały kompleksowe zastosowanie do wszystkich tych podsektorów. Oznacza to w szczególności wymóg spójności zasad i procedur rachunkowości, a także spójności wewnętrznej – stanowiących ich podstawę – systemów gromadzenia i przetwarzania danych. Państwa członkowskie zostały zobowiązane do wprowadzenia w życie przepisów niezbędnych do wykonania dyrektywy do dnia 31 grudnia 2013 r.

4. Korzyści i zagrożenia wynikające z wdrożenia MSRSP

Wdrożenie MSRSP wiąże się z kilkoma istotnymi korzyściami (Zaczyński 2012):

- 1) polepszenie jakości sprawozdawczości finansowej – większa przejrzystość prezentowanych informacji; dotyczy to w szczególności wymogów w zakresie ujawnień w sprawozdaniach finansowych;

¹ Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych; ESA 95 został ujęty w ramy rozporządzenia Rady (WE) 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (Dz. Urz. UE L 1996/310/1) – wielokrotnie zmienianego i uzupełnianego. ESA 95 oznacza: 1) metodologię wspólnych standardów, definicji, klasyfikacji i zasad księgowości (załącznik A), które należy stosować przy sporządzaniu rachunków i tabel na porównywalnych podstawach dla celów Unii, 2) program przekazywania przez państwa członkowskie Eurostatowi rachunków i tabel (wymienionych w załączniku B) w terminach określonych dla każdej tabeli; za: Kosikowski (2010: 163–164).

- 2) poprawa efektywności zarządzania finansami publicznymi – rzetelniejsza ocena sytuacji majątkowo-finansowej, zadłużenia, ułatwienie podejmowania decyzji inwestycyjnych;
- 3) ujednoczenie zasad rachunkowości wewnątrz UE – możliwość porównywania sprawozdań finansowych na płaszczyźnie międzynarodowej, np. między miastami, ułatwienie prac międzynarodowych agencji ratingowych oceniających zdolność poszczególnych państw i jednostek do spłaty zobowiązań z tytułu wyemitowanych papierów dłużnych;
- 4) rozwiązania dla samorządów – standardy odnoszą się do zagadnień sprawiających problemy w sprawozdawczości finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Po drugiej stronie rozważań na temat standaryzacji rachunkowości w sektorze publicznym należy umieścić zagrożenia z tym związane. W tej kwestii wypowiedziało się również Ministerstwo Finansów (Odpowiedź podsekretarza stanu... 2012). W opinii resortu istnieją zasadnicze wątpliwości, czy potencjalne korzyści z przyjęcia standardów w ich obecnym kształcie równoważyłoby związane z tym koszty. Jednym z zastrzeżeń jest zbliżenie do MSSF dla sektora prywatnego, a w konsekwencji przygotowywanie sprawozdań i ujawnień zgodnie z potrzebami inwestorów, którzy nie są podstawowymi odbiorcami sprawozdań sektora publicznego. Ponadto MSRSP są złożonym zestawem zasad i ze względu na poziom skomplikowania mogą być wręcz niemożliwe do zastosowania przez wiele mniejszych podmiotów działających w sektorze publicznym. Ponadto, kluczowe dla sektora publicznego obszary (np. transfery społeczne) w MSRSP nie są uregulowane. Do tego dochodzi również kwestia dopuszczenia przez standardy różnych wariantów rozwiązań, co może zakłócać porównywalność sprawozdań finansowych.

Nie należy również zapominać o finansowym aspekcie ewentualnego wprowadzenia MSRSP do unijnego porządku prawnego. Chodzi o wysokie koszty reform systemów sprawozdawczości finansowej sektora publicznego, w szczególności związanych z identyfikacją i wyceną istniejących aktywów, opracowaniem stosownych polityk rachunkowości, wdrożeniem odpowiednich narzędzi informatycznych, szkoleniem służb finansowo-księgowych.

5. Ocena przydatności MSRSP dla państw członkowskich UE

Do końca 2012 r. Komisja Europejska miała przeprowadzić ocenę przydatności MSRSP dla państw członkowskich UE. Jest to wynik zapisu dyrektywy Rady 2011/85/UE (art. 16 ust. 3). W badaniu wzięło udział 68 respondentów różnego typu (m.in. stowarzyszenia biegłych, Ministerstwa Finansów/Skarbu, prywatne osoby, regionalne i centralne urzędy kontroli, firmy audytorskie, biura księgowych, urzędy statystyczne, organizacje międzynarodowe), z tego 82% odpowiedzi pochodziło z krajów UE, a 18% z krajów „nieunijnych” oraz międzynarodowych instytucji i organizacji.

Z przedstawionego dokumentu (*Public consultation...* 2012) wynika, że spośród 68 przebadanych jednostek, 38% (26 jednostek) uważa, że MSRSP są odpowiednie do wdrożenia w krajach członkowskich UE. Uzasadniają to głównie polepszeniem odpowiedzialności, przejrzystości i porównywalności rozliczeń w sektorze publicznym, zwłaszcza w świetle ostatniego kryzysu zadłużenia. Uważają je za istotne z punktu widzenia polepszenia zarządzania finansami publicznymi oraz zwiększenia zaufania ze strony obywateli

oraz rynku kapitałowego. Część z nich wskazuje również na nieudolność zasady kasowej i konieczność zastosowania systemu rachunkowości memoriałowej.

21 badanych (31%) uważa, że częściowo MSRSP są odpowiednie do zastosowania w sektorze publicznym państw członkowskich UE. Generalnie zgadzają się z potrzebą harmonizacji i wprowadzenia zasady memoriałowej w całym obszarze UE, ale mają zastrzeżenia co do tego czy są odpowiednie całkowicie.

Stanowcze „nie” MSRSP powiedziało 28% badanych. Głównie argumentowano to m.in. niekompletnością MSRSP w stosunku do wymogów rachunkowości sektora publicznego, (np. w odniesieniu do opodatkowania, świadczeń społecznych), złożonością MSRSP, sztywnymi zasadami dotyczącymi ujawniania, silnym powiązaniem z MSR/MSSF.

Uwagi końcowe

Szacuje się, że obecnie około 60 krajów oraz międzynarodowe organizacje (np. OECD, NATO) stosują lub przygotowują się do stosowania MSRSP jako podstawy sporządzania sprawozdań finansowych (Pokojska 2009). Jak podaje IFAC², do krajów, które zaadoptowały lub planują zaadoptować MSRSP należą: Austria, Brazylia, Kambodża, Kostaryka, Kenia, Peru, Południowa Afryka, Hiszpania, Szwajcaria, Wietnam. Jest niewątpliwie istotnym faktem, iż MSRSP do sporządzania swoich sprawozdań finansowych od 1.01.2005 r. wprowadziła Komisja Europejska w ramach reformy systemu zarządzania środkami finansowymi, której celem jest pełna przejrzystość sprawozdawczości finansowej. Za kluczowy element systemu rachunkowości UE i samej reformy wskazuje się (*Nowy system rachunkowości...* 2008) aktualizację architektury informatycznej, tak aby każda transakcja księgową, a nie tylko przepływ środków pieniężnych, była w pełni ujmowana w momencie jej wystąpienia.

Z przedstawionej analizy wynika, iż implementacja MSRSP do krajowych systemów rachunkowości państw członkowskich UE jest różnie postrzegana. Zastosowanie omawianych standardów w systemie rachunkowości Komisji Europejskiej czy części krajów i organizacji międzynarodowych wskazywać by mogło, iż jest to proces nieunikniony dla innych. Z drugiej strony wyniki oceny przydatności MSRSP przeprowadzonej przez Komisję Europejską pokazują, iż w obecnej postaci nie są one postrzegane przez wszystkich (lub przynajmniej większość) jako rozwiązanie słuszne.

Literatura

- Kosikowski C. (2010), *Prawo Unii Europejskiej w systemie polskiego prawa finansowego*, Temida 2, Białystok.
- Nowy system rachunkowości UE. Skuteczniejsze zarządzanie, większa przejrzystość* (2008), Urząd Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich, Luksemburg.
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na zapytanie nr 1304 w sprawie przeprowadzenia oceny przydatności międzynarodowych standardów rachunkowości sektora publicznego (10.07.2012 r.) Warszawa, www.sejm.gov.pl.
- Pokojska A. (2009), *Warto korzystać z międzynarodowych standardów przy sporządzaniu sprawozdań*, „Gazeta Prawna” nr 131.
- Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, European Commission* (2012), Luksemburg, (tłum. Wł.), www.eurostat.eu.

² www.ifac.org.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240, z późn. zm.

Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

www.ifac.org.

Zaczyński P. (2012), *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego*, „Finanse Publiczne” nr 7.

NATURE OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS AND THEIR SUITABILITY (OPINIONS)

Abstract: Purpose – International Federation of Accountants issues for the public financial sector entities International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). This article has an informational nature and generally presents the specificity of IPSAS and the stages of work to implement them national account system public financial sector entities EU Member States. Design/Methodology/Approach – the analysis of documents which present national and international stands in this area. The IPSAS are based on IAS/IFRS. They are principally accruals based. Many countries and international organizations have adopted IPSAS, including European Commission since 2005. Interest in standards results, among other things, from Council Directive 2011/85/EU, so called „Six-Pack”. Originality/Value – the analysis shows that there is no consensus concerning their implementation in the EU.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards, accruals-based system, implementation

Cytowanie

Kaczurak-Kozak M. (2013), *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 101–107; www.wneiz.pl/frfu.

