

Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego

Katarzyna Tkocz-Wolny*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest prezentacja stanu i perspektyw harmonizacji i standaryzacji rachunkowości sektora publicznego.

Metodologia badania – Opracowanie zrealizowane zostało przy wykorzystaniu wielu metod badawczych. Podstawowymi są analiza aktów prawnych oraz studia literaturowe, opierające się na polskiej i zagranicznej literaturze przedmiotu. Wykorzystano również metodę syntezy i obserwacji.

Wynik – W opracowaniu wykazano, iż w ostatnich latach widoczne jest zwiększenie aktywności w zakresie standaryzacji rachunkowości sektora publicznego, w tym również w obszarze rynku wspólnotowego UE.

Oryginalność/wartość – W opracowaniu zwrócono uwagę na harmonizację i standaryzację rachunkowości sektora publicznego.

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

Wprowadzenie

We współczesnej gospodarce światowej występuje proces globalizacji gospodarczej i finansowej. Istotą globalizacji jest wykorzystanie praw rynku w celu podnoszenia produktywności całej gospodarki światowej. Jest ona realizowana przede wszystkim drogą stopniowej liberalizacji przepływów kapitałowych, towarów i usług oraz siły roboczej pomiędzy różnymi regionami i krajami świata. Charakterystyczna jest międzynarodowa współpraca finansowa i konsolidacja giełd papierów wartościowych. Wzrasta ponadto znaczenie inwestycji zagranicznych i rola współczesnych przedsiębiorstw międzynarodowych będących kreatorami międzynarodowych struktur organizacyjnych wykorzystujących różne formy współpracy gospodarczej. Wszystkie procesy i obsługujące je instytucje, działające w nowej rzeczywistości, potrzebują wiarygodnych informacji do świadomego i racjonalnego podejmowania decyzji.

Rachunkowość stanowi główny moduł ogólnego systemu informacji ekonomicznej każdego przedsiębiorstwa, bez względu na jego rozmiary i strukturę organizacyjną. Musi zatem zapewnić odpowiednią identyfikację i pomiar dokonań podejmowanych przez nowoczesne przedsiębiorstwa w nowych, zmieniających się warunkach gospodarowania, związanych

* dr Katarzyna Tkocz-Wolny, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości, e-mail: katarzyna.tkoczwolny@ue.katowice.pl.

z przechodzeniem od rynku krajowego, lokalnego do rynku globalnego, regionalnego. Wiąże się to oczywiście z tworzeniem jednolitego opisu informacyjnego o zasięgu globalnym, zrozumiałym dla wszystkich interesariuszy pochodzących z różnych obszarów gospodarczych i kulturowych. Konsekwencją jest wprowadzenie do narodowych systemów rachunkowości takich modeli, które są użyteczne w sferze międzynarodowej (Kostur 2011, s. 14).

Można zatem stwierdzić, że postępujący proces globalizacji gospodarki przyniósł potrzebę harmonizacji i standaryzacji rachunkowości. Początkowo potrzeba ta pojawiła się w sektorze prywatnym, głównie w przedsiębiorstwach z kapitałem międzynarodowym. Następnie harmonizacja i standaryzacja rachunkowości dotknęła jednostki mniejsze, krajowe, w tym również jednostki sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Aż w końcu niezbędna się okazała również w sektorze publicznym.

W ostatnich latach widoczna jest wzmożona aktywność w zakresie harmonizacji i standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. Standardy w tym zakresie oparte są na MSR i MSSF, chociaż główne cele ujednoczenia zasad rachunkowości sektora publicznego są częściowo odmienne od stawianych przed sektorem prywatnym.

Celem opracowania jest prezentacja stanu i perspektyw harmonizacji i standaryzacji rachunkowości sektora publicznego.

W pracy zastosowano różne metody badawcze. Podstawowymi są analiza aktów prawnych oraz studia literaturowe, opierające się na polskiej i zagranicznej literaturze przedmiotu. Wykorzystano również metodę syntezy i obserwacji.

1. Harmonizacja a standaryzacja rachunkowości sektora publicznego

Harmonizacja zasad rachunkowości jest procesem zwiększania porównywalności sprawozdań finansowych przez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, które są oparte na wspólnych założeniach i koncepcjach. Określa się jednak granice co do stopnia odmienności rozwiązań stosowanych w praktyce. Harmonizacja zakłada zatem występowanie opcji, pewnej elastyczności w ustalonych ramach, co pozwala na wybór rozwiązań w ramach polityki rachunkowości (Jaruga 2002, s. 3).

Proces harmonizacji rachunkowości oznacza więc dążenie do takiego stanu rzeczy, w którym osiągnięto najwyższy poziom współgrania i zapewnienia zgodności rozwiązań na wszystkich płaszczyznach odnoszących się do metod i form sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych we wszystkich krajach świata. Czyli harmonizacja oznacza działania zmierzające do tego, by zostały wypracowane i uznane w skali całego świata międzynarodowe standardy rachunkowości służące sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych przez jednostki działające w różnych krajach, które są zgodne z powszechnie akceptowanym, zunifikowanym zbiorem zasad ujmowania, pomiaru i ujawniania informacji (Ignatowski 2009, s. 48).

Jeżeli chodzi zaś o standaryzację, jest ona procesem całkowitego ujednoczenia zasad i form rachunkowości, zwłaszcza w zakresie sprawozdawczości międzynarodowej.

W ramach standaryzacji podejmowana jest próba wyeliminowania większych różnic i barier w porównywaniu informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. W ramach standaryzacji opracowywane są i przyjmowane wzorce zachowań, które mogą stać się sztywną normą prawną lub przyjmują postać zasady, zalecanego standardu rachunkowości akceptowanego przez grono ekspertów rachunkowości i przedstawicieli nauki. Wprowadzenie standardu rachunkowości poprzedzone jest długim okresem badań i konsultacji z praktykami (Świetla, Krasodomska 2005, s. 230).

Harmonizacja prowadzi do osiągnięcia harmonii, a standaryzacja do jednorodności. Trudno jednak mówić o pełnej harmonizacji bez udanego procesu standaryzacji. Dlatego można stwierdzić, że pojęcie standaryzacji jest w swym znaczeniu węższe niż harmonizacja i poprzedza proces pełnej harmonizacji. W procesie unifikacji systemów rachunkowości zarówno harmonizacja, jak i standaryzacja opisują jednak to samo zjawisko zbliżania się zasad i form rachunkowości na całym świecie (Jurkiewicz 2011, s. 42).

Przesłanki dążenia do harmonizacji w sektorze prywatnym, do których zalicza się przede wszystkim globalizację i wymogi giełdy papierów wartościowych, nie mają zastosowania w sektorze publicznym. W literaturze przedmiotu można znaleźć inne powody uzasadniające proces harmonizacji w sektorze publicznym. Zalicza się do nich:

- możliwość emisji publicznych obligacji na międzynarodowych rynkach,
- możliwość starania się o pożyczkę od międzynarodowych instytucji,
- ułatwienie współpracy międzynarodowej i porównania rachunków makroekonomicznych,
- udogodnienia dla międzynarodowych instytucji wykorzystujących informacje finansowe z różnych krajów,
- rozwój ogólnie akceptowalnych standardów rachunkowości,
- wsparcie procesów modernizacji systemów rachunkowości w krajach rozwijających się.

Natomiast w odniesieniu do Unii Europejskiej przyczynami harmonizacji mogą być:

- potrzeba konsolidacji sprawozdań finansowych w celu uzyskania obrazu Wspólnoty Europejskiej,
- potrzebę równego traktowania ubiegających się o dotacje i wpłacających składki dla Unii Europejskiej,
- potrzebę porównywania sytuacji różnych krajów,
- potrzebę zagwarantowania właściwego funkcjonowania wspólnego rynku i możliwość posiadania stosowanych informacji porównawczych dla europejskich specjalistów ds. rachunkowości i auditingu w sektorze publicznym (Bednarek 2007, s. 21).

2. Regulacje rachunkowości w sektorze publicznym w Polsce

W literaturze przedmiotu pojęcie sektora publicznego oznacza sektor, z którego wyłączono przedsiębiorstwa zarobkowe (spółki prawa handlowego, banki, przedsiębiorstwa

państwowe). Zalicza się do niego głównie organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne (np. państwowe jednostki budżetowe), a także jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz podległe tym organom jednostki organizacyjne (np. samorządowe jednostki i zakłady budżetowe). Podmioty sektora publicznego wykonują zadania publiczne i w związku z tym są finansowane ze środków publicznych, dlatego są objęte jednolitym reżimem prawnym, odnoszącym się do zasad prowadzenia ich gospodarki finansowej (Adamek-Hyska 2011, s. 69).

Sektor publiczny w Polsce podlega szczególnym regulacjom prawnym. Specyfika działalności tych jednostek wymusza zastosowanie się do zasad wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r.). Natomiast w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych zastosowanie znajdują przede wszystkim przepisy ustawy o rachunkowości (Ustawa z 29 września 1994 r.) a także wybranych aktów wykonawczych do tej ustawy oraz innych ustaw i rozporządzeń, w tym m.in. rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.).

Ponadto, tak jak i w przypadku innych jednostek gospodarczych, jednostki sektora finansów publicznych w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości mogą stosować krajowe standardy rachunkowości (KSR). W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki te mogą stosować międzynarodowe standardy rachunkowości, które obejmują Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej (Kaczurak-Kozak 2013, s. 102). MSR i MSSF odnoszą się jednak do jednostek funkcjonujących w sektorze prywatnym i wielu zakresach nie uwzględniają specyfiki gospodarowania mieniem publicznym i funkcjonowania w obszarze świadczenia usług publicznych, a tym samym nie rozstrzygają dylematów prowadzenia rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż w ustawie o rachunkowości nie wskazano odniesienia do treści Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) – International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) (Szewieczek 2015, s. 409).

3. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) są skutkiem dążenia do ujednoczenia rachunkowości w sektorze publicznym. Ich twórcą jest Międzynarodowa Federacja Księgowych (The International Federation of Accounting, IFAC), która podjęła próbę konwergencji MSR i MSSF na potrzeby sektora publicznego. W ramach Międzynarodowej Federacji Księgowych utworzono Komitet Sektora Publicznego (Public

Sector Committee PSC). Głównym celem PSC jest koordynacja ogólnościowych zasad i wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej, rachunkowości i audytu podmiotów sektora publicznego. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości oraz Komitet Sektora Publicznego w 2004 roku zatwierdziły zmianę nazwy komitetu na: Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS Board). IPSAS Board 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 poszukiwania na arenie międzynarodowej akceptacji dla ich stosowania,
- przygotowanie i publikowanie innych dokumentów dotyczących sprawozdawczości finansowej sektora publicznego o charakterze naukowo-badawczym, analizującym najlepsze praktyki rachunkowości sektora publicznego,
- koordynowanie działań podejmowanych przez różne, regionalne i krajowe ośrodki stanowiące regulacje rachunkowości sektora publicznego poszczególnych krajów (Adamek-Hyska 2011, s. 71).

Prace Rady (IPSAS Board) popierane są i wspierane finansowo przez takie organizacje jak: Bank Światowy, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz rządy krajów rozwiniętych (Kaczurak-Kozak 2013, s. 102).

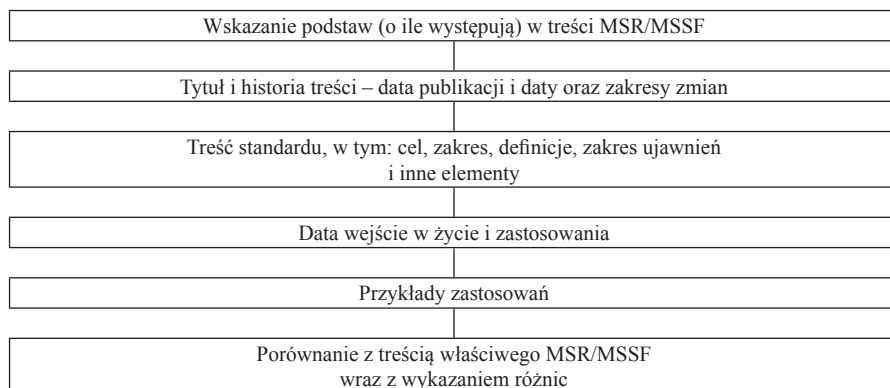
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego tworzone są poprzez zaadaptowanie istniejących MSR/MSSF do uwarunkowań sektora publicznego. Podobnie jak MSR i MSSF, IPSAS stanowią zestaw norm i reguł znajdujących zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdań finansowych instytucji rządowych różnego szczebla oraz innych jednostek sektora publicznego (Handbook 2014, s. 20).

Do sektora publicznego zalicza się:

- organy władzy na poziomie państwowym,
- organy władzy na poziomie regionalnym,
- organy władzy na poziomie lokalnym,
- jednostki organizacyjne powyższych szczebli,
- organizacje o ponadnarodowym charakterze (Handbook 2014, s. 10).

Celem IPSAS jest prezentacja informacji sprawozdawczych o odpowiedniej jakości i przejrzystości, umożliwiających porównywalność poszczególnych jednostek sektora publicznego w skali międzynarodowej. Tak, jak w przypadku MSR i MSSF, także dla IPSAS opracowano ramy koncepcyjne sporządzania i prezentacji ogólnych sprawozdań finansowych dla jednostek sektora publicznego (Szewieczek 2016, s. 6).

Struktura treści IPSAS składa się z wyodrębnionych części, które zaprezentowano na rysunku 1.

**Rysunek 1.** Struktura treści IPSAS

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szewieczek (2016).

Dotychczas opracowano 38 standardów IPSAS. Pierwszych 8 wydano w 2000 roku. Kolejne pojawiły się w latach: 2001, 2002, 2004, 2006, 2009, 2010, 2011 i 2015. Równocześnie treści już wydanych standardów podlegają aktualizacji. Zaprezentowano je w tabeli 1.

Tabela 1

Wykaz aktualnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego

Lp.	Nr IPSAS	Nazwa IPSAS
1	2	3
1	IPSAS 1	Prezentacja sprawozdań finansowych
2	IPSAS 2	Sprawozdania z przepływów pieniężnych
3	IPSAS 3	Polityka rachunkowości, zmiany szacunków księgowych oraz korygowanie błędów
4	IPSAS 4	Skutki zmian kursów walut obcych
5	IPSAS 5	Koszty finansowania zewnętrznego
6	IPSAS 6	Skonsolidowane i jednostkowe sprawozdanie finansowe
7	IPSAS 7	Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych
8	IPSAS 8	Udziały we wspólnych przedsięwzięciach
9	IPSAS 9	Przychody z transakcji handlowych
10	IPSAS 10	Sprawozdawczość finansowa przy hiperinflacji
11	IPSAS 11	Umowy o usługi budowlane
12	IPSAS 12	Zapasy
13	IPSAS 13	Najem, dzierżawa i leasing
14	IPSAS 14	Zdarzenia po dacie kończącej okres sprawozdawczy
15	IPSAS 15	Instrumenty finansowe – ujawnienie i prezentacja
16	IPSAS 16	Nieruchomości inwestycyjne
17	IPSAS 17	Rzeczowe aktywa trwałe
18	IPSAS 18	Sprawozdawczość według segmentów
19	IPSAS 19	Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe
20	IPSAS 20	Ujawnianie transakcji ze stronami powiązanymi

1	2	3
21	IPSAS 21	Utrata wartości aktywów nie generujących przepływów pieniężnych
22	IPSAS 22	Ujawnianie informacji finansowych o systemie rządowym
23	IPSAS 23	Przychody z transakcji niehandlowych (podatków i przepływów transferowych)
24	IPSAS 24	Prezentacja informacji o budżecie
25	IPSAS 25	Świadczenia pracownicze
26	IPSAS 26	Utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne
27	IPSAS 27	Rolnictwo
28	IPSAS 28	Instrumenty finansowe – prezentacja
29	IPSAS 29	Instrumenty finansowe – ujęcie i wycena
30	IPSAS 30	Instrumenty finansowe – ujawnienie
31	IPSAS 31	Wartości niematerialne i prawne
32	IPSAS 32	Umowy na usługi koncesjonowane: Udzielający zezwolenia
33	IPSAS 33	Zastosowanie po raz pierwszy standardów opartych na zasadzie memoriałowej
34	IPSAS 34	Jednostkowe sprawozdania finansowe
35	IPSAS 35	Skonsolidowane sprawozdania finansowe
36	IPSAS 36	Inwestycje w jednostki stowarzyszone oraz wspólne przedsięwzięcia
37	IPSAS 37	Wspólne porozumienia
38	IPSAS 38	Ujawnienia odnośnie zaangażowania w inne jednostki
39	-----	Sprawozdawczość finansowa w oparciu o zasadę kasową

Źródło: Handbook (2014); International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 ed. Tłumaczenie nazw standardów za: Nowak (2014), s. 10; Szewieczek (2015), s. 414–415.

Aktualnie IPSAS nie są powszechnie stosowane, chociaż cały czas trwa akcja promocyjna mająca na celu ich rozpowszechnienie. W różnych krajach stosuje się je wybiórczo, zazwyczaj w wybranych działach sektora finansów publicznych, a nawet wyłącznie w wybranych jednostkach. Jeżeli chodzi o znaczące organizacje międzynarodowe, to IPSAS są stosowane przez Komisję Europejską, ONZ, NATO i OECD (Szewieczek 2016, s. 8).

4. Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego

W ślad za harmonizacją zasad sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych sektora publicznego na świecie podąża harmonizacja rachunkowości sektora publicznego w Europie. W celu nadania rachunkowości sektora publicznego nowej, znacznie wyższej jakości, Komisja Europejska przeprowadza reformę sektora publicznego w Europie.

Reformę zaczęto realizować od 2008 roku, kiedy to po krachu finansowym (2007 r.), państwa członkowskie UE uzgodniły i dołączyły do traktatów konstytucyjnych, czyli do Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, „Protokół (nr 12) w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu”, a ściślej w sprawie procedury unikania nadmiernego deficytu przez państwa członkowskie. Protokół 12 wprowadził pułapy dla relacji deficytu budżetowego do PKB (do 3%) oraz relacji długu publicznego do PKB (do 60%) i zobowiązuje Komisję Unii Europejskiej do dostarczenia danych statystycznych zapewniających pomiar tych wielkości. Powyższe ustalenia stały się podstawą do

wydania przez Komisję Europejską dyrektywy 2011/85/UE¹ w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. W dyrektywa ta zapowiedziała możliwość stosowania w UE Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – IPSAS. Europejski urząd statystyczny Eurostat, przeprowadził w 2012 roku w krajach UE konsultacje na temat przydatności IPSAS do sporządzania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego przydatnych użytkownikom. Dodatkowo firma Ernst & Young opublikowała raport z przeglądu i porównania praktyk rachunkowości publicznej i audytu publicznego w Państwach Członkowskich UE. Wyniki konsultacji i wnioski z raportu stały się podstawą do wypracowania w 2013 roku przez Komisję Europejską raportu, w którym zaakcentowano konieczność stosowania jednolitych standardów rachunkowości przez jednostki sektora publicznego państw członkowskich, wskazując jednocześnie potencjalne problemy, jakie wiążą się z ich wdrożeniem. Co do przyjęcia IPSAS przez kraje członkowskie UE stwierdzono, że IPSAS nie mogą być łatwo i bezpośrednio wdrożone we wszystkich krajach członkowskich, nadają się za to jako podstawa do stworzenia Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

W celu praktycznego wykorzystania IPSAS dla tworzenia EPSAS, IPSAS podzielono na trzy kategorie standardów. Pierwszą grupę stanowią IPSAS nadające się do wdrożenia bez zmian bądź z minimalnymi zmianami. Druga grupa to IPSAS wymagające adaptacji bądź do których potrzebne jest selektywne podejście. Grupa trzecia to standardy wymagające uzupełnienia przed wdrożeniem. Ustalono ponadto, że dla zapewnienia właściwego wdrożenia standardów, szczegółowa treść każdego standardu będzie ustalana przy udziale krajów członkowskich (Nowak 2014, s. 4–6).

Następnym etapem jest ogłoszony pod koniec 2014 roku (data naboru – do 13.03.2015 r.) przez Komisję Europejską grant w zakresie modernizacji systemów rachunkowości sektora publicznego w krajach członkowskich UE, którego wynikiem powinno być ustalenie zakresu potrzeb wdrożeniowych, planu działania, platformy implementacji i wymiany doświadczeń i umiejętności oraz określenie kroków harmonizacji standardów.

Obecnie trwa proces rozstrzygania wyników grantu. Do końca 2017 roku planowane jest zakończenie prac opracowywania standardów, wydane zostanie również rozporządzenie ramowe. Natomiast pełna konwersja EPSAS planowana jest do końca 2020 rok.

Niestety wiadomo już, że prace związane z opracowaniem i wdrożeniem EPSAS opóźniają się. Wstępnie planowano opracowanie struktury stanowienia EPSAS oraz ich pełnej treści w latach 2014–2015, a wdrożenie w państwach członkowskich w roku 2016 (Adamek-Hyska 2014).

Odrębnie powołano na potrzeby operacyjne zespół ds. implementacji EPSAS, którego pierwsze spotkanie odbyło się 12.12.2015 roku, na którym postawiono jako cel do zrealizowania opracowanie w przeciągu roku technicznych zasad sporządzenia bilansu otwarcia

¹ Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. Urz. UE nr L 306/41.

dla EPSAS. Zespół ma dodatkowo zadanie, ustalenie listy ujawnionych składników tego bilansu i metod ich wyceny (Szewieczek 2016, s. 14).

Uwagi końcowe

W ślad za harmonizacją zasad sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych sektora prywatnego podąża harmonizacja rachunkowości sektora publicznego.

Efektom harmonizacji rachunkowości sektora publicznego są już opracowane Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) oraz tworzone obecnie Europejskie Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS) na bazie IPSAS.

Opracowanie i wdrożenie EPSAS jest ważnym etapem reformy zarządzania finansami publicznymi, której podstawowym celem jest pełna przejrzystość i lepsza jakość sprawozdawczości finansowej jednostek sektora publicznego w Unii Europejskiej. Ujednolicenie zasad rachunkowości wewnątrz UE da możliwość porównywania sprawozdań finansowych na płaszczyźnie międzynarodowej. Ponadto zbliżenie rozwiązań rachunkowości sektora publicznego do rozwiązań funkcjonujących w sektorze prywatnym powinno ułatwić komunikację ze społeczeństwem i innymi grupami odbiorców.

Niestety pojawiają się także zagrożenia związane z wprowadzeniem EPSAS. Jednym z największych zagrożeń jest wysoki koszt ich wdrożenia. Kolejnym zagrożeniem jest brak odpowiedniej relacji między stopniem złożoności standardów a rozmiarem jednostki, jak również realizacji interesów niektórych tylko grup użytkowników. Standaryzacja ta również częściowo ogranicza suwerenność państw członkowskich UE. Pamiętajcie jednak, że wprowadzeniu EPSAS przyświeca cel dobra całej wspólnoty i zarządzania finansami na jej terytorium (Szewieczek w druku, s. 19).

Literatura

- 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.
- Adamek-Hyska D. (2014). Standardy rachunkowości jednostek sektora publicznego. *Finanse Publiczne*, 9 (94), wrzesień.
- Bednarek P. (2007). *Stan i znaczenie harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1158.
- Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. Urz. UE n L 306/41.
- Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (2014). International Public Sector Accounting Standards Board, vol. I.
- Ignatowski R. (2009). *Instytucjonalne uwarunkowania i otoczenie globalnych standardów rachunkowości*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Jaruga A. (2002). Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja. W: A. Jaruga (red.), *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*. Warszawa: C.H. Beck.

- Jurkiewicz R. (2011). Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej przejawem procesu standaryzacji w rachunkowości. W: (red.) A. Kostur, *Problemy harmonizacji rachunkowości*. Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- 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 161.
- Kostur A. (2011). Czynniki i zakres harmonizacji rachunkowości. W: A. Kostur (red.), *Problemy harmonizacji rachunkowości*. Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Nowak W.A. (2014). Projekt europejskich standardów rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (EPSAS). *Rachunkowość*, 3.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 128, poz. 861 z późn. zm.
- Szewieczek A. (2015). *W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*. Studia i Materiały, Miscellanea Oeconomicae Rok 19, nr 3. Wydział Zarządzania i Administracji Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach, Wydawnictwo Uniwersytetu Jan Kochanowskiego w Kielcach.
- Szewieczek A. (2016 – w druku). *W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego – perspektywa europejska*. Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Szewieczek A. (w druku). *Wymiar instytucjonalny procesów standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Europie*. Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.
- Świetla K., Krasodomska J. (2005). *Ujednoczenie rozwiązań rachunkowości w Unii Europejskiej a proces kształcenia księgowych*. Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Tom 26 (82), Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013 poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

HARMONIZATION AND STANDARIZATION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING

Abstract: *Purpose* – The aim of the study is to present the state of and prospects for harmonization and standardization of accounting of public sector.

Design/methodology/approach – the following works was created using multiple, diverse research methods. The most important among these were analysis of legislative acts and study of literature on the subject, based on Polish and foreign literature. Additionally, synthesis method and observation were used.

Findings – This work demonstrated that in recent years there is increasing activity in the field of standardization of the accounting of the public sector, including in the area of the Community market of the EU.

Originality/value – This work highlighted the harmonization and standardization of public sector accounting.

Keywords: accounting, standardization, public sector, IPSAS, EPSAS

Cytowanie

- Tkocz-Wolny K. (2016). Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (82/1), 841–850. DOI: 10.18276/frfu.2016.4.82/1-70.