

Piotr Bednarek

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

STAN I ZNACZENIE HARMONIZACJI RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO W UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wstęp

W ostatnich dziesięcioleciach w różnych krajach świata przeprowadzono reformy sektora publicznego, zgodnie z koncepcją nowego zarządzania publicznego (NZP) (Hood 1995). Ogólnie rzecz ujmując, koncepcja NZP rozumiana jest jako zbiór określonych technik i procedur, które zostały sprawdzone i zaadaptowane z sektora prywatnego na potrzeby samorządów lokalnych (Power 1994, s. 43). Jednym z obszarów, które należało zreformować, była rachunkowość. Zdaniem Broadbent i Guthrie, istniała potrzeba stworzenia nowego systemu rachunkowości przystosowanego do podejmowania decyzji, kontroli i zapewnienia odpowiedzialności. Zatem można stwierdzić, że rachunkowość była głównym czynnikiem warunkującym dalszą przemianę (Broadbent, Guthrie 1992).

Ze względu na uprawnienia państw do pobierania danin publicznych w formie podatków, rachunkowość sektora publicznego oparta jest na zasadzie pełnej demokratycznej kontroli nad rozporządzaniem groszem publicznym (Pallot 1992). Po między podmiotami, które przekazują środki na cele publiczne, a tymi, którzy z nich korzystają, istnieje relacja o charakterze przymusu, a to nadaje szczególne znaczenie zapewnieniu odpowiedzialności podmiotów z sektora publicznego. Tak rozumiana odpowiedzialność oparta jest na prawie obywatela do informacji i jest także podstawową przesłanką opracowywanych przez samorząd sprawozdań finansowych (Governmental... 1987, s. 20).

Roczne sprawozdania, zdaniem Ingrama i Copelanda (1981, s. 840), są głównym źródłem informacji dla mieszkańców i innych interesariuszy. Obecnie wiele państw

przeprowadza reformy, których celem jest unowocześnienie ich systemów rachunkowości zgodnie z postulatami NZP. Jednym z celów tych przemian jest sprostanie potrzebie dawania świadectwa nowej odpowiedzialności przez dostarczanie właściwej informacji. Roczne sprawozdania są uważane za główne instrumenty zapewniania tej odpowiedzialności. Ponadto reformy sektora publicznego mają również znaczenie dla takich obowiązków samorządów lokalnych, które polegają na opracowywaniu informacji potrzebnych do zarządzania, politycznego podejmowania decyzji, a także szeroko rozumianej odpowiedzialności przed mediami i mieszkańcami zainteresowanymi tym, jak środki publiczne są zarządzane. Zdaniem Allena i Sandersa (1994), rosnące wymagania co do sprawozdań finansowych samorządów lokalnych wynikają również ze zwiększającego się wolumenu środków pieniężnych zarządzanych przez te jednostki, które realizują swoje zadania.

Ryan (2002) podkreślił, że na całym świecie, choć w różnym stopniu, dokonano zmian w treści sprawozdań finansowych samorządów lokalnych – ich celem było polepszenie ich jakości. Niemniej jednak sprawozdania finansowe nie są celem samym w sobie. Wręcz przeciwnie – stanowią one tylko źródło informacji dla tych, którzy mają do nich dostęp ograniczony przez prawo, odległość lub posiadane zasoby (aby otrzymać ten rodzaj informacji) (Government... 1987, s. 12) i którzy mają prawo być informowani o działaniach jednostek publicznych. Gray i Jenkins (1993) zasugerowali, aby rachunkowość była w tym sensie systemem informacyjnym, który należy oceniać za to, czy przyczynia się do skutecznego zarządzania oraz poprawy jakości i wydajności usług publicznych.

Ocena sprawozdań finansowych oraz systemów informacyjnych pod względem spełnienia wymogów odpowiedzialności zależy od tego, kim są ich odbiorcy i w jakim celu mają być one sporządzane (Kravchuk, Voorhees 2001). Z jednej strony, potrzeby informacyjne różnych interesariuszy muszą być zaspokojone przez informacje finansowe, które zostały powszechnie uznane za niezbędne do zaspokojenia relacji odpowiedzialności, z drugiej strony, roczne sprawozdania powinny zawierać informacje budżetowe i niefinansowe, takie jak wskaźniki efektywności.

W procesie doskonalenia rachunkowości sektora publicznego harmonizacja nabiera większego znaczenia w gronie zarówno praktyków, jak i teoretyków, w obrębie poszczególnych państw oraz na arenie międzynarodowej. Pozwala ona w łatwiejszy, szybszy i tańszy sposób dokonać porównania sprawozdań finansowych z różnych krajów. Harmonizacja umożliwia swobodny przepływ porównywalnych informacji finansowych, co przyczynia się do osiągnięcia jednego z celów Unii Europejskiej – stworzenia wspólnego rynku (Cañibano 2000). Przesłanki dążenia do harmonizacji w sektorze prywatnym, a do nich zalicza się przede wszystkim globalizację i wymogi giełdy papierów wartościowych, nie mają zastosowania w sektorze publicznym. Dlatego Brusca i Condor (2002) wskazują na inne powody, które

uzasadniają proces harmonizacji w sektorze publicznym. Do nich zalicza się: 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, które wykorzystują informacje finansowe z różnych krajów, rozwój ogólnie akceptowanych standardów rachunkowości i wsparcie procesów modernizacji systemów rachunkowości w krajach rozwijających się. W odniesieniu do Unii Europejskiej Brusca i Condor wymieniają jeszcze inne przyczyny harmonizacji, takie jak: potrzebę konsolidacji sprawozdań 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 stosownych informacji porównawczych dla europejskich specjalistów ds. rachunkowości i auditingu w sektorze publicznym (Brusca, Condor 2002).

Obecnie są prowadzone procesy harmonizacji w sektorze publicznym. Szczególnie ważne są wysiłki poczynione w kierunku stworzenia standardów rachunkowości dla sektora publicznego przez Komitet Sektora Publicznego (Public Sector Committee). Komitet ten powstał z inicjatywy Międzynarodowej Federacji Księgowych w celu kierowania różnymi potrzebami związanymi ze sprawozdaniami finansowymi sektora publicznego, rachunkowości i audytu w skali międzynarodowej i koordynowania ich (*Handbook...* 2003, s. 10). Obecnie istnieje 20 standardów nazwanych Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego – w rezultacie działalności tego komitetu. Te standardy zostały pierwotnie oparte na międzynarodowych standardach sformułowanych przez Komitet ds. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dla sektora prywatnego (MSRSP). Warto przypomnieć, że komisja Unii Europejskiej zdecydowała się stosować MSRSP, aby zmienić podstawy rachunkowości i zmodernizować systemy informacyjne.

Celem niniejszej pracy jest ustalenie stanu harmonizacji rocznych sprawozdań finansowych przygotowanych przez samorządy lokalne miast liczących powyżej 500 tys. mieszkańców w krajach Unii Europejskiej na podstawie wyników badań zawartych w literaturze.

2. Istota harmonizacji i standaryzacji rachunkowości

Słusznie Cañibano i Mora zauważyli, że przedstawienie różnych znaczeń pojęcia „harmonizacja rachunkowości” stosowanych w literaturze i we wcześniejszych badaniach ma decydujący wpływ dla zrozumienia celu i wniosków pracy poświęconej harmonizacji (Cañibano, Mora 2000, s. 351). Pojęcie harmonizacji częściej

pojawia się w literaturze, która dotyczy sektora prywatnego, i w przeciwieństwie do uzasadnienia procesu harmonizacji, odnosi się ono do sektora publicznego.

Zdaniem Świetła i Krasodomskiej, harmonizacja zasad rachunkowości oznacza proces zwiększania porównywalności sprawozdań finansowych poprzez wprowadzenie spójnego zestawu wzorców, opartego na wspólnych założeniach i koncepcjach, przy czym określane są granice co do stopnia odmienności rozwiązań stosowanych w praktyce. Harmonizacja zakłada występowanie opcji, pewnej elastyczności w ustalonych ramach, co umożliwia wybór rozwiązań w ramach polityki rachunkowości (Świetła, Krasodomska 2005).

Dla Van der Tassa (1992) harmonizacja jest to proces koordynacji. Podsumowując, harmonizacją określa się wysiłki czynione przez ustawodawców i twórców standardów rachunkowości w celu zmniejszenia różnorodności praktyk rachunkowości stosowanych do rejestracji transakcji lub do sporządzania bilansów (Aisbitt 2001). Natomiast standaryzacja jest procesem całkowitego ujednolicenia zasad i form rachunkowości, zwłaszcza w zakresie sprawozdawczości międzynarodowej. W ramach standaryzacji podejmuje się próbę wyeliminowania większych różnic i barier w porównywaniu informacji zawartych w sprawozdaniach. W ramach standaryzacji następuje opracowanie i przyjęcie wzorców zachowań, które mogą stać się sztywną normą prawną lub przyjmują postać zasady, zalecanego standardu rachunkowości, akceptowanego przez krajowe grono ekspertów rachunkowości i przedstawicieli nauki, co jest poprzedzone długim okresem badań i szeroko zakrojonych konsultacji z dużym udziałem praktyków (Świetła, Krasodomska 2005).

Van der Tass (1992) wymienia dwa kryteria podziału pojęcia harmonizacji. Pierwsze kryterium rozróżnia formalną i materialną harmonizację. Formalna harmonizacja wiąże się z jednolitością standardów rachunkowości i ustawodawstwa, natomiast materialna dotyczy rocznych sprawozdań. Drugie kryterium pozwala wyróżnić harmonizację pomiaru, odnoszącą się do stosowanych metod rachunkowości, i harmonizację prezentacji, obejmującą zakres informacji ujawnianej w rocznych sprawozdaniach. Dodatkowo można mówić o harmonizacji spontanicznej, która zachodzi wtedy, gdy nie zostały zapoczątkowane żadne procesy standaryzacji.

3. Badania stanu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego

Przegląd międzynarodowej literatury z zakresu rachunkowości sektora publicznego pozwala stwierdzić, że zawiera ona wyniki badań rocznych sprawozdań lub porównań standardów z obowiązującymi regulacjami. Brakuje natomiast prac na temat formalnej i materialnej harmonizacji, co wynika z trudności badania harmonii w sektorze publicznym.

Ingram (1986) analizuje relacje pomiędzy indeksem zgodności a modelem rachunkowości opartym na funduszach dla samorządu lokalnego i miernikach ryzyka obligacji. Model był krytykowany przez Chana ze względu na subiektywny i złożony sposób tworzenia indeksu.

Później Ingram i DeJong (Ingram, DeJong 1987) badali w sposób empiryczny związek między ilością informacji finansowych ujawnianych przez samorządy lokalne oraz wielkością zachęt ekonomicznych dla kierowników odpowiedzialnych za opracowanie tych informacji. Porównali oni informacje ujawniane przez wybrane samorządy lokalne, które deklarują zgodność z ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, z informacjami udostępnianymi przez samorządy lokalne, które przestrzegają stanowej praktyki prezentowania informacji, i ostatecznie z tymi, które zostały opracowane przez samorządy lokalne bez ustalonych zasad przygotowywania sprawozdań. Allen i Sander (1994) przeprowadzili badania politycznych czynników, objaśniających zmiany w informacji ujawnianej przez samorządy lokalne, w oparciu o raport (przygotowany przez naukowców amerykańskich) o informacji ujawnianej przez amerykańskie samorządy lokalne. Przeprowadzili oni podobną ankietę, aby uzupełnić badania swoich poprzedników.

Brusca i Condor (2002) z perspektywy teoretycznej studiowali stopień różnorodności rachunkowości i jej przyczyny oraz korzyści i problemy harmonizacji międzynarodowej rachunkowości na poziomie samorządów lokalnych.

Yetano dokonała analizy materialnej harmonizacji ujawniania, czyli przeanalizowała, czy roczne sprawozdania wybranych samorządów lokalnych ujawniają pewne informacje. Ponadto zweryfikowała dwa czynniki harmonizacji pomiaru. Po pierwsze, przyjęcie rachunkowości memoriałowej, po drugie, konsolidacja sprawozdań rocznych (Yetano 2004). W zasadzie decentralizacja świadczenia usług publicznych przez samorządy lokalne sprawiła, że nie jest możliwe odzwierciedlenie sytuacji samorządów lokalnych bez konsolidacji ich sprawozdań rocznych.

Podstawowym narzędziem, zastosowanym w badaniach Yetano, był indeks opracowany przez Cooke'a, w którym to indeksie każdy element mógł przyjmować jedną z dwóch wartości. Ponadto przyjęto, że wszystkie elementy mają taką samą wagę, ponieważ uznano, iż ważność informacji zależy od jej odbiorcy. Zatem nie próbowano jej wartościować ze względu na jakość czy ilość. Główne zadanie polegało tu na ustaleniu, które elementy przyporządkować do indeksu, czyli inaczej mówiąc, które powinny być zawarte w sprawozdaniach finansowych. Założono, że zastosowanie MSRSP opracowanych przez MFK pozwoli na osiągnięcie harmonii. W szczególności wykorzystano MSRSP 1, 6, 17 i 19 oraz informacje ze sprawozdania z audytu. W przypadku ujawnienia danej informacji indeks przyjmował wartość 1, w przypadku jej nieujawnienia – wartość 0. Tak skonstruowany indeks

wyказuje, które miasta ujawniają informację w sprawozdaniach rocznych zgodnie z zawartością MSRSP i które ujawniają większą ilość informacji. Badania te dotyczyły analizy harmonizacji samorządów lokalnych w Europie (miast liczących powyżej 500 tys. mieszkańców: Wiedeń, Bruksela, Helsinki, Bordeaux, Lille, Lyon, Marsylia, Paryż, Berlin, Brema, Dortmund, Duisburg, Düsseldorf, Essen, Frankfurt, Hamburg, Hannover, Kolonia, Munich, Sztokholm, Birmingham, Edynburg, Glasgow, Leeds, Liverpool, Londyn, Manchester i Sheffield). Widoczna jest potrzeba ujawniania porównywalnej informacji z rachunkowości w środowisku Unii Europejskiej.

Wyniki badań pozwalają wyróżnić cztery grupy miast: te, w których udział ujawnionej informacji jest większy niż 70%, te mieszczące się w przedziale pomiędzy 40 a 70%, te, w których udział jest mniejszy niż 40%, i samorządy lokalne, które tylko przygotowują budżet i w związku z tym ich indeks równy jest zero. Do pierwszej grupy miast można zaliczyć: Barcelonę, Sztokholm, Londyn, Birmingham, Manchester, Leeds, Sheffield, Glasgow i Edynburg. One jawniają informacje najbardziej zgodne z treścią MSRSP, ponieważ prezentują najwięcej informacji w swoich rocznych sprawozdaniach i dodatkowo podlegają audytowi. Wszystkie te miasta przygotowują skonsolidowane sprawozdania finansowe, chociaż Londyn, Birmingham, Sheffield i Glasgow nie ujawniają listy kontrolowanych jednostek. Świadczy to o tym, że ich rachunkowość finansowa jest spójna z postulatami NZP. W tej grupie niemal wszystkie miasta prezentują sprawozdania z przepływu środków pieniężnych (z wyjątkiem Barcelony), sprawozdania z zakresu odpowiedzialności (z wyjątkiem Sztokholmu), sprawozdania z polityki rachunkowości, sprawozdanie o zmianie w aktywach netto/kapitale własnym i więcej informacji o aktywach stałych. Ponadto zawierają one informacje o zobowiązaniach warunkowych i przygotowują osobny raport ze wskaźnikami efektywności.

Bruksela, Helsinki, Lille, Marsylia, Frankfurt, Genewa, Turyn, Madryt i Liverpool utworzyły drugą grupę. W tej grupie mniej niż połowa samorządów lokalnych sporządza sprawozdania skonsolidowane – Helsinki, Marsylia, Madryt i Liverpool. Tylko Helsinki, Marsylia, Turyn, Madryt i Liverpool przygotowują swoje sprawozdania finansowe według zasady memoriałowej. Żadne z nich nie dołącza sprawozdania z audytu.

Tylko Marsylia i Lille przedstawiają sprawozdanie z zakresu odpowiedzialności. Dodatkowo istotnie zmniejszył się indeks aktywów stałych. Tylko połowa z tych samorządów lokalnych prezentowała sprawozdania z polityki rachunkowości. Z wyjątkiem Helsinek, miasta nie przedstawiają sprawozdania z przepływu środków pieniężnych. Niemniej jednak, w porównaniu z pierwszą grupą, większość tych samorządów lokalnych opracowuje sprawozdania porównujące budżet i sprawozdania roczne. Świadczy to o tym, że to sprawozdanie zazwyczaj znika, kiedy sys-

tem rachunkowości staje się podobny do modelu w sektorze prywatnym, i to tłumaczy, dlaczego jest ono mniej popularne w pierwszej grupie. Inną charakterystyczną cechą tej grupy jest to, że Frankfurt, Genewa, Palermo i Lizbona opracowują wskaźniki efektywności, ale one są włączane do sprawozdań rocznych, podczas gdy pierwsza grupa miast prezentuje je w osobnym raporcie.

Do trzeciej grupy zaliczono: Hamburg, Munich, Kolonię, Dortmund, Stuttgart, Düsseldorf, Duisburg, Hannover, Wiedeń, Saragossę, Lyon, Paryż, Dublin i Palermo. Miasta w tej grupie nie przygotowują sprawozdań skonsolidowanych. Tylko Saragossa i Stuttgart tworzą sprawozdania finansowe według zasady memoriałowej. Żadne z nich nie dołącza sprawozdań z audytu. Te miasta charakteryzują się tym, że opracowują sprawozdania o wynikach finansowych, podczas gdy tylko kilka z nich wprowadziło sprawozdanie z sytuacji finansowej, prezentuje informację porównawczą z wcześniejszymi dokonaniem lub tworzy sprawozdania dla porównania budżetu i sprawozdań rocznych.

Berlin, Essen, Brema, Bordeaux, Rzym i Luksemburg utworzyły ostatnią grupę. Te samorządy lokalne udostępniają tylko informacje budżetowe. Z tego powodu powinny one wprowadzić duże zmiany, aby zaspokoić obecne potrzeby systemów rachunkowości.

4. Podsumowanie

Udoskonalenie informacji z rachunkowości samorządów lokalnych jest jednym z celów NZP. W Europie można zaobserwować wyraźne różnice w zaawansowaniu rozwoju rachunkowości pomiędzy krajami nordyckimi, germańskimi i południowo-europejskimi. Te wcześniejsze, podobnie jak anglosaskie, wykazują wysoki poziom wdrożenia NZP, podczas gdy germańskie i południowo-europejskie mają większe problemy z zastosowaniem postulatów NZP (Torres, Pina 2002). Niemniej jednak wszystkie są zainteresowane dostarczaniem informacji przydatnych do podejmowania odpowiedzialnych decyzji. W ostatnich latach samorządy lokalne dążą do tego, aby dostarczać informacji dobrej jakości i przejrzystych.

Przemiany zachodzące w różnych krajach są na różnych poziomach zaawansowania (Hood 1995) i dlatego potrzebna jest harmonizacja rachunkowości. Celem jej jest wyeliminowanie istniejących różnic pomiędzy systemami rachunkowości sektora publicznego. W środowisku europejskim harmonizacja jest nieuniknionym procesem, zapewniającym wolny przepływ informacji. W procesie tym wszystkie kraje Europy powinny przyjąć MSRSP. Dzięki temu będą mogły być na równi traktowane przy przydzielaniu dotacji, będzie możliwe dokonywanie porównań pomiędzy podobnymi miastami, a ich mieszkańcy będą więcej wiedzieli o otoczeniu, w którym żyją.

Autor zauważa, że za wcześnie jest mówić o rzeczywistym procesie harmonizacji w rachunkowości samorządów lokalnych i że brakuje jednolitości w sprawozdaniach finansowych na poziomie międzynarodowym, a zwłaszcza na szczeblu Komisji Europejskiej. Potwierdzają to badania przeprowadzone przez Yetano, ujawniające różnorodność formatów, zawartości i jakości sprawozdań finansowych badanych miast. Zazwyczaj przywiązuje się większą wagę do budżetu i niektóre z tych miast przygotowują wyłącznie sprawozdania z wykonania budżetu. Pomimo że sprawozdania te są integralną częścią życia politycznego i organizacyjnego, nie umożliwiają osiągnięcia wszystkich celów postawionych przed informacjami finansowymi (Broadbent, Guthrie 1992).

Różnice ujawnione w wyniku przeprowadzonych badań można tłumaczyć m.in. różnorodnością „systemów prawa, organizacji sektora publicznego, szczególnych celów publicznych sprawozdań finansowych, głównych odbiorców sprawozdawczości finansowej, dostawców zasobów finansowych, działań podmiotów odpowiedzialnych za kształtowanie rachunkowości sektora publicznego, zainteresowania i kształtu zawodowych, politycznych i administracyjnych środowisk, w których systemy funkcjonują” (Brusca, Condor 2002, s. 158).

Podsumowując, można stwierdzić, że harmonizacja jest procesem złożonym, ale jak przewidują Brusca i Condor, należy oczekiwać, że systemy rachunkowości w sektorach publicznych będą się do siebie upodabniać. Materialna harmonizacja powinna nastąpić jako konsekwencja dokonanej wcześniej harmonizacji formalnej, której przejawem są MSRSP. Niezbędne do osiągnięcia harmonii w rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej jest zastosowanie MSRSP m.in. w samorządach lokalnych krajów członkowskich. Jednak, po pierwsze, standardy te nie są obligatoryjne i dopóki Komisja Europejska nie ustanowi, że MSRSP muszą być stosowane przez samorządy lokalne, to jest mało prawdopodobne, że kraje zdecydują się je zastosować w samorządach lokalnych dobrowolnie. Po drugie, próby standaryzacji mogą być postrzegane przez rządy krajów członkowskich jako naruszenie narodowej suwerenności.

Literatura

Aisbitt S., *Measurement of harmony of financial reporting within and between countries: the case of the Nordic Countries*, „The European Accounting Review” 2001 vol. 10, nr 1, s. 51-72.

Allen A., Sander G.D., *Financial disclosure in US municipalities: Has the Governmental Accounting Standards Board made a difference?*, „Financial Accountability and Management” 1994 vol. 10, nr 3, s. 175-193.

- Broadbent J., Guthrie J., *Changes in the public sector: a review of recent „alternative” accounting research*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal” 1992 vol. 5, nr 2, s. 3-31.
- Brusca, I., Condor V., *Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context*, „Financial Accountability and Management” 2002 vol. 18, nr 2, s. 129-162.
- Cañibano L., Mora A., *Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players*, „European Accounting Review” 2000 vol. 9, nr 3, s. 349-369.
- Cooke T.E., *Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies*, „Accounting and Business Research” 1989 vol. 19, nr 74, s. 113-124.
- Gray A., Jenkins B., *Codes of accountability in the new public sector*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal” 1999 vol. 6, nr 3, s. 52-67.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), *Concepts Statement N° 1: Objectives of financial reporting*, GASB, Stamford (Conn.) 1987.
- Handbook of International Public Sector Accounting Standards*, International Federation of Accountants 2003, <http://www.ifac.org>.
- Hood C., *The „New Public Management” in the 1980s: Variations on a theme*, „Accounting Organizations and Society” 1995 vol. 20, nr 2/3, s. 93-109.
- Ingram R.W., *Test of the fund accounting model for local governments*, „Contemporary Accounting Research” 1986 vol. 3, nr 1, s. 200-221.
- Ingram R., Copeland R., *Municipal accounting information and the voter behavior*, „The Accounting Review” 1981 vol. 56, nr 4, s. 830-843.
- Ingram R.W., DeJong D.V., *The effect of regulation on local government disclosure practices*, „Journal of Accounting and Public Policy” 1987 vol. 6, s. 245-270.
- Kravchuk R.S., Voorhees W.R., *The new governmental financial reporting model under gasb statement N° 34: An Emphasis on Accountability*, „Public Budgeting and Finance” 2001 vol. 21, nr 3, s. 1-30.
- Pallot J., *Elements of a theoretical framework for public sector accounting*, „Accounting, Auditing and Accountability” 1992 vol. 5, nr 1, s. 38-58.
- Power M., *The Audit Society: Rituals of Verification*, OUP 1997, Oxford.
- Ryan C., Stanley T., Nelson M., *Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999*, „Financial Accountability and Management” 2002 vol. 18, nr 3, s. 261-289.
- Świetla K., Krasodomska J., *Ujednolicenie rozwiązań rachunkowości w Unii Europejskiej a proces kształcenia księgowych*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Tom 26 (82), Warszawa 2005, s. 229-238.
- Torres L., Pina V., *Local government financial reporting in the USA and Spain. A comparative study*, „Spanish Journal of Finance and Accounting” 2003 nr 115, s. 153-183.
- Van der Tass L., *Evidence of EC financial reporting practice harmonization*, 1992, <http://www.ifac.org>.
- Yetano A., *Harmonisation at the European Union: A difficult but needed task, programme and collected abstracts*, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, 1-3 kwietnia, Prague 2004, s. 324.

STATE AND IMPORTANCE OF HARMONIZATION OF PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AT THE EUROPEAN UNION

Summary

The New Public Management (NPM) is a cluster of techniques that guides the public sector towards modernization and innovation. Accountancy is one of the matters being reformed. In the recent years, local governments have initiated, with different intensities, important changes in their accounting systems. Nevertheless, these changes have had different effects in each country and this affects comparability. Harmonization tries to allow comparison by eliminating differences. In this paper, firstly, the author analyzes the degree of harmony between the annual account of European Union local governments, on the basis of research results available in the literature. Secondly, the author identifies the importance of harmonization process of public sector accounting for European Union countries.