

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuśka: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Cieciora: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Wojciech A. Nowak

Uniwersytet Łódzki

e-mail: wanowak@uni.lodz.pl

KU STANDARYZACJI RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO W UNII EUROPEJSKIEJ

PUBLIC SECTOR ACCOUNTING IN THE EUROPEAN UNION: TOWARDS STANDARDIZATION

DOI: 10.15611/pn.2015.388.15

Streszczenie: W artykule przedstawiono przesłanki i stan realizacji procesów na drodze ku ogólnounijnym standardom rachunkowości sektora publicznego, zainicjowanym przez władze Unii Europejskiej w roku 2011. Obejmuje okres do początku lutego 2015 roku. Z metodologicznej perspektywy ma charakter deskrypcyjno-analityczny. Określa też przypuszczalny horyzont czasowy i sposób implementacji rzeczonych standardów. Główne elementy strukturalne artykułu to: przesłanki standaryzacji, koncepcja europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego EPSAS, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) jako punkt wyjścia dla EPSAS, struktury władztwa nad EPSAS, aktualny stan projektu i możliwy horyzont czasowy zaistnienia EPSAS, zainteresowanie projektem EPSAS i jego krytyka. Wskazuje się, że koszty opracowania i implementacji EPSAS, acz kwotowo znaczne, w porównaniu z PKB są praktycznie nieistotne i mają być przewyższone przez korzyści pozyskiwane dzięki informacji generowanej za pomocą owych standardów.

Słowa kluczowe: sektor publiczny, Unia Europejska, rachunkowość, sprawozdawczość, standaryzacja.

Summary: The paper shows the premises and current status of processes towards pan-EU accounting standards for the public sector of Member States. These processes were initiated by the European Union authorities in 2011. The article covers the period up to the beginning of February 2015. From a methodological point of view, the paper has descriptive-analytical character. It determines the presumable temporary range and the manner of the standards implementation.

Keywords: public sector, European Union, accounting, reporting, standardization.

1. Wstęp

Z problemem jakości informacji o stanie finansów publicznych dotkliwie zetknięto się w Unii Europejskiej w okresie rozwoju globalnego kryzysu finansowego w latach 2007-2008. Dostrzeżono wtedy głęboką jakościową i kwantytatywną lukę w informacji o długu publicznym. W celu jej likwidacji władze Unii zdecydowały się zmienić i ujednoczyć system informacyjny w zakresie finansów publicznych oraz zmodyfikować system rachunków narodowych. Zmieniony system miałby objąć rachunkowość i sprawozdawczość sektora publicznego – praktycznie ujmowanego jako sektor finansów publicznych – i bazować na jednolitych i obligatoryjnych europejskich standardach rachunkowości sektora publicznego/sektora finansów publicznych, roboczo zwanych EPSAS (*European Public Accounting Standards*). Natomiast system rachunków narodowych miałby bazować na zmodernizowanym europejskim systemie rachunków narodowych, zwanym ESA. Przyjęto, że EPSAS będą oparte na memoriałowych Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS), u podstaw których tkwią MSR/MSSF.

W artykule przedstawiono przesłanki i stan obecny projektu standaryzacji memoriałowej rachunkowości i sprawozdawczości sektora publicznego, zainicjowanego przez władze Unii Europejskiej w roku 2011 i koncepcyjnie rozwijanego do roku 2013.

W ujęciu metodologicznym artykuł ma charakter deskrypcyjno-analityczny. Zarysowuje też możliwy horyzont czasowy i sposób implementacji EPSAS.

2. Przesłanki standaryzacji

W maju 2008 r., od zainicjowanego w 2007 r. światowego kryzysu finansowego, państwa członkowskie UE dołączyły do traktów konstytucyjnych – Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej – „Protokół (nr 12) w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu” (TUE Protokół nr 12, 2008). Dotyczy on unikania nadmiernego deficytu przez państwa członkowskie i wsparcia owego unikania poprzez wprowadzenie ogólnounijnych instrumentów regulacji, którymi są ustalenie maksymalnego pułapu relacji deficytu budżetowego do PKB (do 3%) i relacji długu publicznego do PKB (do 60%), oraz zobowiązanie Komisji UE do dostarczania danych statystycznych zapewniających pomiar tych wielkości (art. 3 i 4).

Dla Polski ustalenia z tegoż Protokołu stały się bodźcem do uchwalenia nowej ustawy o finansach publicznych [Uofp 2009], natomiast na poziomie UE – do wydania przez Radę Europy w listopadzie 2011 r. Dyrektywy 2011/85/EU [DUE 2011/85] – dalej w skrócie dyrektywa „ramy budżetowe”. Wdrożenie przez państwa członkowskie miało nastąpić do 31.12.2013 roku. Komisja Europejska ma do 14.12.2018 r. opublikować sprawozdanie z przeglądu przydatności samej Dyrektywy.

Do rachunkowości dyrektywa „ramy budżetowe” odnosi się zarówno w preambule, wyjaśniającej intencje przepisów, jak i w artykułach zawierających postanowienia. W punkcie 3. preambuły zapisano, że funkcjonowanie kompletnej i wiarygodnej rachunkowości we wszystkich subsektorach sektora finansów publicznych jest warunkiem wstępnym do uzyskiwania wysokiej jakości danych statystycznych, porównywalnych w skali UE. W związku z tym władze państw członkowskich oraz kontrolowane przez nie władze wszystkich subsektorów finansów publicznych mają zapewnić działanie systemu rachunkowości publicznej (punkt 20. preambuły), obejmującego księgowość, regulację (kontrolę) wewnętrzną, sprawozdawczość finansową i audyt. System ten ma wyraźnie odróżniać się od systemów danych statystycznych, których przedmiotem są wyniki finansów publicznych i które bazują na metodologiach statystycznych (tamże). Odróżniać ma się także od działań prognostycznych oraz budżetowych, które dotyczą przyszłych stanów finansów publicznych [DUE 2011/85]. Ujmowana w tej makroperspektywie regulacja (kontrola) wewnętrzna ma wymuszać stosowanie przyjętych reguł we wszystkich subsektorach finansów publicznych, a niezależny audyt finansowy – realizowany przez instytucje publiczne (jak NIK i RIO¹) bądź przez prywatne firmy audytorskie – powinien zachęcać i pobudzać do korzystania z najlepszych praktyk międzynarodowych² (punkt 3. preambuły).

W punkcie 4. preambuły wskazuje się ponadto, że terminowa i regularna dostępność danych fiskalnych ma zasadnicze znaczenie dla obserwacji budżetów i budżetowania w Unii, przy czym warunkiem ich wysokiej jakości jest przejrzystość. Podobne warunki i wymagania stawia Europejski System Rachunków Narodowych (ESA – *European System of Accounts*)³, bazujący na danych memoriałowych i będący krytycznym czynnikiem unijnego systemu obserwacji fiskalnych. Rachunkowość jawi się więc jako instrument terminowego i regularnego dostarczania danych wysokiej jakości, kompletnych i przejrzystych.

W obligujących przepisach dyrektywy „ramy budżetowe” o rachunkowości mówi się wprost w art. 2, 3 i 16. W artykule 2 sformułowano definicję ram budżetowych, na pierwszy plan wysuwając rachunkowość i sprawozdawczość statystyczną:

„[...]ramy budżetowe’ oznaczają zbiór ustaleń, procedur, reguł i instytucji leżących u podstaw polityk budżetowych prowadzonych przez władze publiczne, a w szczególności:

- a) systemy rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej,
- b) reguły i procedury rządzące sporządzaniem prognoz do planowania budżetowego [...]”.

¹ Najwyższa Izba Kontroli i Regionalna Izba Obrachunkowa.

² Zatem te organy i firmy miałyby posiadać operatywną wiedzę o najlepszych praktykach międzynarodowych oraz ciągle ją aktualizować.

³ Do 2013 roku obowiązywał system ESA 95, z dniem 15 lipca 2013 r. został zastąpiony przez system ESA 2010 (w skrócie ESA) (ESA2010).

Dwa pierwsze punkty art. 3 określają obowiązki państw członkowskich w zakresie rachunkowości i jej związków z systemem rachunków narodowych:

„[...] 1. Co się tyczy narodowych systemów rachunkowości publicznej, to państwa członkowskie utrzymują systemy rachunkowości publicznej w pełni i spójnie pokrywające wszystkie subsektory władz publicznych oraz zawierające informacje potrzebne do tworzenia danych memoriałowych pod kątem (ich wykorzystania do – przyp. aut.) ustalania danych bazujących na standardzie ESA95. Owe systemy rachunkowości publicznej będą poddane regulacji (kontrol) wewnętrznej (*internal control*) i niezależnym audytem.

2. Państwa członkowskie zapewnią terminową i regularną publiczną dostępność danych fiskalnych ze wszystkich subsektorów władz publicznych w rozumieniu Regulacji (EC) No 2223/96 (przyp. aut.: ESA 95, następnie ESA 2010 – zob. przypis 3) [...]”.

Wyjaśnijmy, że według ESA 95, a następnie ESA 2010 na władze publiczne składają się cztery subsektory: władza centralna, władza regionalna, władza lokalna, fundusze zabezpieczenia socjalnego (społecznego).

Podkreślmy, że unijny projekt europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego jest pokłosiem światowego kryzysu finansowego 2007-2008 i wywołanej nim zmiany traktatów europejskich, a w wymiarze regulacyjnym – konsekwencją egzekucji dyrektywy „ramy budżetowe”.

3. Lata 2012-2013: Koncepcja EPSAS i władztwa nad nimi ⁴

Dyrektywa „ramy budżetowe” zapowiada możliwość stosowania przez wszystkie państwa członkowskie UE Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego MSRSP⁵. Standardy te (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS), stanowiące są przez niezależną Radę zwaną *IPSAS Board* (IPSASB), funkcjonującą pod auspicjami działającej w Nowym Jorku Międzynarodowej Federacji Rachunkowców (IFAC – *International Federation of Accountants*). Językiem oryginału IPSAS jest język angielskim, a punktem wyjścia do nich są MSR/MSSF⁶, stanowiące w Londynie przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Dotąd ogłoszono trzydzieści osiem IPSAS memoriałowych⁷ i jeden IPSAS kasowy. Ich zbiór publikowany jest corocznie przez IFAC

⁴ Punkt 3 czerpie po części z artykułu opublikowanego przez autora w marcu 2014 r. w miesięczniku *Rachunkowość. Pismo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce* [Nowak 2014]. Tam też można znaleźć pełne rozwinięcie poruszanych tu zagadnień.

⁵ Artykuł 3. „Do 31 grudnia 2012 Komisja oceni stosowność Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego dla Państw Członkowskich” [DUE 2011/85, 2011].

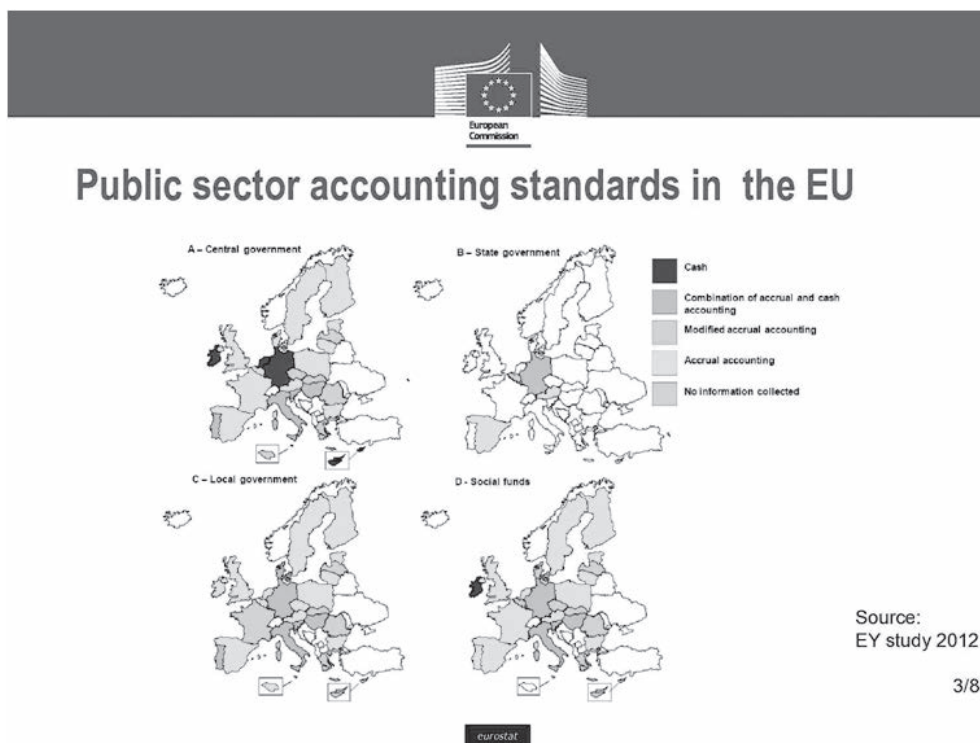
⁶ Na temat wczesnych koncepcji wykorzystania MSR w sektorze publicznym zob. [Nowak 1998, s. 102-104].

⁷ IPSAS 33 do IPSAS 38 ogłoszono w ostatnich dniach stycznia 2015 r., w tym IPSAS 33 *First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS*.

w postaci książkowej, dostępnej w Internecie w formacie PDF [IPSAS 2014]. Nowe standardy są ogłaszane również na stronie internetowej IFAC.

3.1. IPSAS jako EPSAS

Stosowność IPSAS dla UE i możliwość ich bezpośredniego wykorzystywania przez jednostki badań EUROSTAT w roku 2012, w trybie publicznych konsultacji [EU-STAT Feb 2012] oraz realizowanego przez Ernst&Young (EY) przeglądu i porównania praktyk rachunkowości i audytu w sektorach finansów publicznych wszystkich państw członkowskich. Wyniki konsultacji opublikowano w Internecie 18.12.2012 r., a raport z przeglądu 19.12.2012 [EY Dec 2012]. Zawarto w nim m.in. zestawienie ilustrujące zakres stosowania konwencji memoriałowej w sektorze publicznym państw członkowskich (rys. 1).



Source:
EY study 2012

3/8

Rys. 1. Stosowanie konwencji memoriałowej w sektorze publicznym państw członkowskich UE (stan w roku 2012)

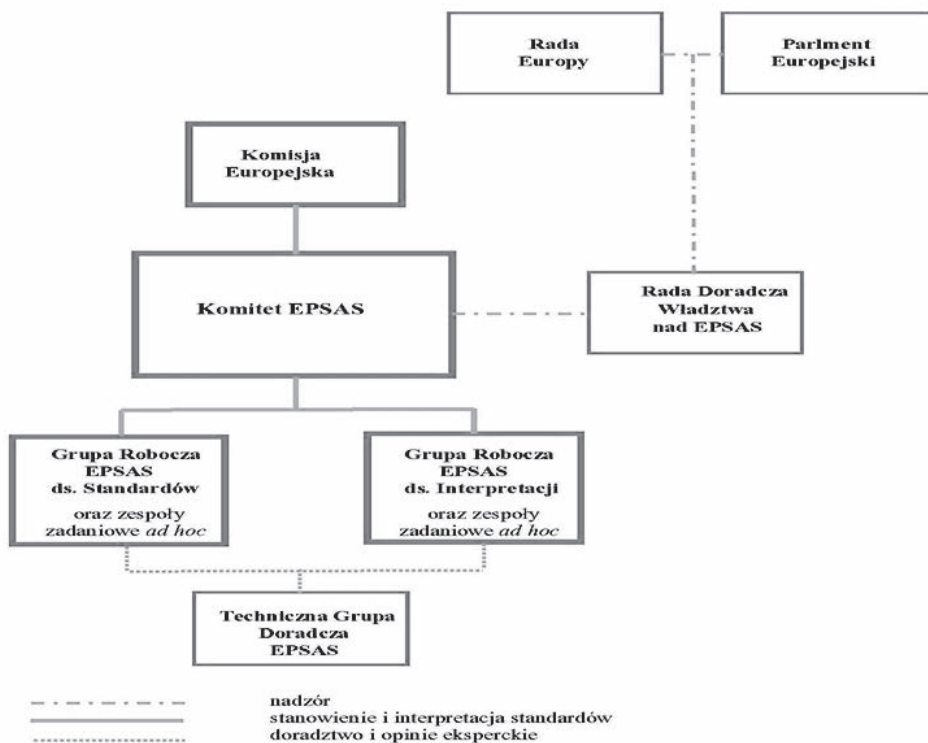
Źródło: [Makaronidis 2014, s. 3; EY Dec 2012, s. 20].

Wyniki konsultacji i przeglądu stały się podstawą raportu KE dla Rady Europejskiej i Parlamentu Europejskiego [EC Mar 2013] wspieranego przez robocze opracowanie personelu Komisji [ECstaff Mar 2013]. Obydwa dokumenty potwier-

działy konieczność jednolitych memoriałowych standardów rachunkowości sektora publicznego w UE, wskazując jednakże, iż nie mogą być nimi IPSAS, które jednak nadają się jako rama odniesienia dla EPSAS. Następnie, w maju 2013 r., Komisja zorganizowała ogólnounijną konferencję interesariuszy wysokiego szczebla w kwestii potrzeby uzasadniania EPSAS, władania i finansowania ich stanowienia i implementacji, oraz możliwych synergii i podejść do mniejszych jednostek. EUROSTAT zaprezentował na niej zarys mapy drogowej dla EPSAS, ówczesny zaś komisarz UE, A. Šemeta, wskazał, iż podstawą dalszego rozwoju projektu EPSAS ma być komunikat KE, tworzący formalną bazę do sporządzenia średniookresowego planu działania.

3.2. Władztwo nad EPSAS

W październiku 2013 r. EUROSTAT zorganizował spotkanie regulatorów z państw członkowskich na temat rozwiązań co do władztwa nad EPSAS oraz kluczowych ich zasad. Następnie EUROSTAT uruchomił konsultacje publiczne (listopad 2013



Rys. 2. Przewidywana struktura władztwa nad EPSAS (według EUROSTAT-u)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [EUSTAT Nov 2013, Annex 2, s. 15].

– luty 2014), których bazą był artykuł dyskusyjny w języku angielskim [EUSTAT Nov 2013]. Potwierdzał on wiodącą rolę EUROSTAT-u⁸ oraz wskazywał, że zasady EPSAS i władztwa nad nimi mają uwzględniać zasady władztwa zapisane w Prawie statystycznym UE, Kodeksie praktyki statystyki europejskiej oraz w *International Framework on Good Governance in the Public Sector*. Stosowne zasady władztwa i zasady standardów miałyby być realizowane poprzez strukturę przedstawioną na rys. 2. Odnotujmy, że brak w niej suwerennego miejsca dla sfery akademickiej.

4. Stan aktualny i horyzont czasowy dla zaistnienia EPSAS

W połowie roku 2013 istniały przesłanki, by sądzić, że powołanie struktur stanowienia EPSAS może nastąpić już w 2014 roku. Wskazywał na to ówczesny stan i terminarz prac nad projektem struktur władczych EPSAS. Mianowicie, powołanie struktur władczych EPSAS miałyby nastąpić na przełomie lat 2014/2015, stanowienie i implementacja EPSAS zaś w latach 2015-2017.

Jednakże do dnia dzisiejszego (początek lutego 2015) Komisja nie ogłosiła komunikatu o EPSAS⁹. Natomiast w jej ramach aktywnie funkcjonują dwa zespoły zadaniowe: jeden – dotyczący władztwa (*Task Force EPSAS Governance*) – od października 2013 r., drugi – dotyczący stanowienia (*Task Force EPSAS Standards*) – od lutego 2014 r. [EU GA TF, 2014]. Na posiedzeniu TF EPSAS Governance w listopadzie 2014 r. reprezentant EUROSTAT-u przedstawił aktualne stanowisko Komisji co do EPSAS [EU GA TFG, 2014], które:

- 1) powinny być odseparowane od MSSF i MSRSP (IFRS AND IPSAS) i nie mogą być przez nie wymuszane ani ograniczane,
- 2) powinny być opracowywane w ramach zwartej struktury władztwa UE,
- 3) jako system powinny mieć swą suwerenną zdolność stanowienia standardów,
- 4) powinny być opracowywane z należytych respektem dla subsydiarności i proporcjonalności.

Ponadto przekazał, że:

- Planowanie budżetowe i rachunkowość budżetowa pozostają poza zakresem EPSAS.

⁸ Fakt prowadzenia projektu EPSAS przez organ statystyczny (EUROSTAT) wzburzył środowiska rachunkowców.

⁹ Zob. ostatnie zdanie punktu 3.1. We wrześniu 2014 r. EUROSTAT opublikował studium (247 stron) o przyszłej implementacji EPSAS na wszystkich poziomach rządzenia w państwach członkowskich, wykonane przez PwC na zlecenie Komisji Europejskiej [PwC 2014]. Jest w nim pogłębiona analiza kosztów i korzyści projektu EPSAS oraz przypuszczalny harmonogram jego realizacji. Stwierdzono, że projekt „stanowi dla rządów Unii Europejskiej unikatową okazję do wdrożenia zharmonizowanych i solidnych rozwiązań rachunkowości, które będą skutkowały wysokiej jakości, transparentnymi, wiarygodnymi i porównywalnymi sprawozdaniami finansowymi, poprzez to wzmacniającymi wyliczanie się i przygotowywanie decyzji, zarówno na poziomie makro, jak i na poziomie jednostek” [PwC 2014, s. 4].

- Więcej niż połowa państw członkowskich wykorzystuje IPSAS jako źródło inspiracji dla swych standardów rachunkowości rządowej, przy czym niektóre korzystają także z IFRS (por. rys. 1).
- Instytucje UE wykorzystują IPSAS jako bazę dla rachunków ogólnounijnych.
- Ze względu na współfunkcjonowanie na rynkach finansowych podmiotów rządowych i prywatnych potrzebna jest odpowiednia spójność EPSAS z IFRS, IPSAS i ESA.
- EPSAS będą wymagały przyjmowania standard po standardzie, z możliwością odchodzenia od standardów referencyjnych oraz opracowywania nowych standardów.
- Żadnych nowych instytucji, z zachowaniem efektywnego kosztowo podejścia opartego na procedurach tworzenia prawa UE.
- W centrum przygotowywania decyzji będą reprezentanci rządów państw członkowskich.
- Powinno się zapewnić należyty wzgląd na wszystkich istotnych interesariuszy (regularne konsultacje publiczne, Techniczna Grupa Doradcza).

Ostatni upubliczniony harmonogram stanowienia i implementacji EPSAS przedstawił A. Makaronidis z Komisji Europejskiej w listopadzie 2014 r. (tab. 1)¹⁰.

Tabela 1. Harmonogram EPSAS (stan na czerwiec 2014 r.)

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Ramy regulacji i bilans otwarcia	—————		—————	—————	—————		
Pierwsza partia EPSAS (np. podatki, świadczenia społeczne, emerytury)		—————			—————	—————	
Kolejna partia EPSAS			—————	—————	—————	—————	
Konsolidacja				—————	—————	—————	—————

————— stanowienie standardów, ————— implementacja

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Makaronidis 2014].

5. Zainteresowanie projektem EPSAS i jego krytyka

Na czoło krytyki projektu EPSAS wysuwają się koszty całego przedsięwzięcia. Obejmują one zarówno osiągnięcie i podtrzymanie zgodności z EPSAS, jak i infrastrukturę i obszary z nimi związane, takie jak rozwój rachunku kosztów i analizy finansowej, modernizacja zarządzania budżetowego i sprawozdawczości budżetowej, rozwój zasobów osobowych i zarządzania nimi, rozwój i implementacja odpowiednich modułów IT (ERP), rozwój i implementacja systemu rewizji finansowej.

¹⁰ Jest on zasadniczo zbieżny z podstawowym harmonogramem PwC [PwC 2014, s. 157].

PwC w swoim studium szacuje koszty projektu EPSAS w skali UE – w zależności od wariantu realizacji – na 0,009-0,053% łącznego PKB wszystkich państw członkowskich oraz na 2,35-13,58 euro na jednego mieszkańca UE [PwC 2014, s. 86-87]. Zdaniem KE koszty te byłyby w całości zrównoważone przez korzyści ze zrealizowanego projektu EPSAS [Makaronidis 2014, s. 7].

Innym powodem krytyki są obawy wielu regulatorów krajowych co do skali trudności i możliwości sfinansowania projektu oraz możliwości obniżenia jakości danych finansowych w początkowej fazie implementacji. Pojawiają się też i obawy o „zmieszczenie się” w nowej sytuacji. Skądinąd projekt EPSAS bywa wspierany przez parlamenty państw członkowskich. Na przykład niemiecki Parlament Federalny podjął w czerwcu 2013 r. decyzję o swym zainteresowaniu projektem EPSAS i o zachęcaniu rządu federalnego do aktywnego uczestnictwa w nim. Natomiast niemieckie Federalne Biuro Audytu w swym raporcie z lutego 2014 r., adresowanym do Komitetu Budżetu Parlamentu Federalnego, rekomendowało aktywną rolę rządu federalnego zarówno w implementacji EPSAS, jak i w kształtowaniu procesów projektu EPSAS od jego początku [BRH 2014, s. 5, 14-15].

Projekt EPSAS jest obserwowany i krytycznie wspierany przez stowarzyszenia rachunkowców, jak Federation of European Accountants (FEE) i SKwP, oraz światowe firmy audytorskie, jak EY oraz PwC. W obszarze niemieckojęzycznym funkcjonuje portal internetowy epsas.eu. Obserwuje się też pierwsze zainteresowanie naukowe nim. W 2014 roku pojawiło się tematyczne wydanie czasopisma *Accounting, Economics and Law*, zatytułowane *Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and Perspectives for Europe's Economy and Society*. Projekt ma być też jednym z tematów tegorocznej konferencji międzynarodowej sieci naukowej *Comparative International Governmental Accounting Research*. Dodajmy, że w Polsce jest on w polu zainteresowań Katedry Rachunkowości w Uniwersytecie Łódzkim.

6. Konkluzje

Koncepcja ogólnounijnych standardów memoriałowej rachunkowości sektora publicznego jest konsekwencją zmian w konstytucyjnych traktatach europejskich i Dyrektywy UE 2011/85 „ramy budżetowe”. Rzeczone zmiany zostały wywołane kryzysem finansowym lat 2007-2008. Zamierzone standardy mają bazować na Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS), a te z kolei oparte są na MSR/MSSF.

Prace nad ogólnounijnymi europejskimi memoriałowymi standardami rachunkowości sektora publicznego (EPSAS) prowadzone są w dwóch kierunkach. Jeden to budowa struktur władztwa nad EPSAS, która – być może – sfinalizuje się w połowie 2015 roku. Drugi to przygotowanie do stanowienia standardów, ogłoszenia ich początkowego zestawu – w formie stosownego rozporządzenia Komisji Europejskiej – można spodziewać się już na przełomie lat 2015/2016, po uruchomieniu

systemu władztwa. Cały system miałby osiągnąć pełnię funkcjonowania w latach 2020-2021.

Koszty opracowania i implementacji EPSAS, acz kwotowo znaczne, w porównaniu z PKB są praktycznie nieistotne i mają być przewyższone przez korzyści pozyskiwane dzięki informacji generowanej za pomocą owych standardów. Projekt EPSAS ma krytyczne wsparcie ze strony europejskich organizacji rachunkowców i światowych firm audytorskich. Jest też obserwowany i analizowany przez sferę akademicką.

Literatura

- BRH, 2014, *Report on the proposed implementation of harmonized European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union, Ref: 13-20 05/EPAS*, Bundesrechnungshof, Bonn, 13 February 2014.
- DUE 2011/85, 2011, Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. Urz. Unii Europejskiej, L 306, 23/11/2011 P. 0041-0047.
- EC Mar 2013, *Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States {SWD(2013) 57 final}*, European Commission, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>, 140309.
- ECstaff Mar 2013, *SWD(2013) 57 Final: Commission Staff Working Document – Accompanying the document (to) Report from the Commission to the Council and the European Parliament: Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States – The suitability of IPSAS for the Member States {COM(2013) 114 final}*, European Commission, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0057:FIN:EN:PDF>, 2014.03.09.
- ESA 2010, Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. Unii Europejskiej, L 174, 26/6/2013, P.0001-0727.
- EU GA TF, 2014, *Task Force EPSAS, Governance & Task Force EPSAS Standards*, <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/government-accounting>, 2015.01.29
- EU GA TFG, 2014, *EPSAS Governance*, <https://circabc.europa.eu/sd/a/cbde68c5-47eb-4672-8982-b1eafeeca5c7/Agenda%20item%206%20-%20EPSAS%20Governance.pdf>, 2015.01.29
- EUSTAT Feb 2012, *Public Consultation Paper: Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member States*, EUROSTAT, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/documents/IPSAS_stakeholders_consultation_paper.pdf, 2014.03.09.
- EUSTAT Dec 2012, *Public consultation: Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States, 18 December 2012*, EUROSTAT, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/D4_2012/EN/D4_2012-EN.PDF, 2014.03.09.
- EUSTAT Nov 2013, *Public Consultation Paper - Document accompanying the public consultation “Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures”*, EUROSTAT, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/documents/EPASG_consultation_paper.pdf, 2014.03.09.

- EY Dec 2012, *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, Prepared for Eurostat, Final Report, 19 December 2012,
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf, 2014.03.09.
- IPSAS, 2014, *International Public Sector Accounting Standards*, www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements, 2015.01.15.
- Makaronidis A., 2014, *EU Public Sector Accounting Standards (EPSAS)*,
http://media.directio.it/WCOA/Multimedia/2-3_Slide_Makaronidis.pdf, 140117.
- Nowak W.A., 1998, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, PWN, Warszawa.
- Nowak W.A., 2014, *Projekt europejskich standardów rachunkowości sektora finansów publicznych*, Rachunkowość, nr 3/2014, Rok LXV, s. 2-12.
- PwC, 2014, *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, 2013/S 107-182395*, www.pwc.be/en/publications/2014/eurostat.jhtml, 2015.01.29.
- TUE Protokół Nr 12, 2012, Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - PROTOKOŁY - Protokół (nr 12) w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu, Dz. Urz. UE 115, 09/05/2008 P. 0279-0280,
[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E/PRO/12:PL:HTML,](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:12008E/PRO/12:PL:HTML,2014.03.09) 2014.03.09.
- Uofp, 2009, Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU 2009, nr 157, poz. 1240 z późn. zm.