

TOMASZ KOSTRZEWA

**SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIE FINANSOWE
SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W WYBRANYCH KRAJACH
NA ŚWIECIE – UJĘCIE PORÓWNAWCZE**

Wprowadzenie

Każde państwo, niezależnie od systemu ekonomicznego i społecznego, charakteryzuje się występowaniem sektora finansów publicznych. Można przyjąć, że państwo w sferze instytucjonalno-prawnej, a także w sferze gospodarczej nie może funkcjonować bez tego sektora. Ze względu na rangę tego sektora obok sektora prywatnego i sektora społecznego, w ostatnich kilkunastu latach nasilają się poszukiwania nowych metod zarządzania w celu osiągnięcia większej efektywności działania sektora finansów publicznych. Sięga się przy tym do teorii wyboru publicznego, teorii agencji, teorii ekonomii oraz teorii finansów i rachunkowości.

Dzięki podejmowaniu tych wysiłków dąży się także do zwiększenia odpowiedzialności społecznej gremiów kierowniczych i przywódczych. Następuje to głównie przez kompleksową implementację nowego sposobu zarządzania oraz przez modernizację systemów informacyjnych, w tym także systemu rachunkowości.

System rachunkowości sektora finansów publicznych, a przede wszystkim skonsolidowane sprawozdanie finansowe tego sektora może dostarczyć społeczeństwu należyłą informację dotyczącą sytuacji majątkowej i finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych.

Obecnie w Polsce w sektorze finansów publicznych na poziomie rządowym sporządza się dwa sprawozdania, a mianowicie: roczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa oraz sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Nie jest natomiast obecnie w Polsce sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych.

W związku z konstytucyjnym obywatelskim prawem dostępu do informacji publicznej, w tym do informacji o stanie sektora finansów publicznych, oraz w związku ze wzrostem świadomości obywatelskiej i nieuchronnym dalszym rozwojem procesu globalizacji, a także w związku z tym, że sporządzane obecnie sprawozdania budżetowe oraz finansowe sektora finansów publicznych w Polsce są niewystarczające, zasadne i celowe jest sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów

publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych.

W procesie tworzenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego dla Polski przydatne może być uwzględnienie podejścia innych państw w tym zakresie. Na świecie niewiele jest państw, które sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, a ponadto są to jedynie państwa pozaeuropejskie. Do państw tych można zaliczyć Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię i Nową Zelandię. Jeżeli chodzi o państwa europejskie, to trwają prace nad sporządzeniem takiego sprawozdania¹. Do państw, w których prace te są najbardziej zaawansowane należy zaliczyć: Wielką Brytanię, Szwajcarię, Hiszpanię, Francję, Finlandię oraz Szwecję.

W związku z powyższym, celem artykułu jest dokonanie porównania sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii², z uwzględnieniem wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych IPSAS (ang. International Public Sector Accounting Standards) oraz powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości GAAP (ang. Generally Accepted Accounting Principles).

Dokonane porównanie ma posłużyć wypracowaniu modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych dla Polski.

Układ skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w wybranych krajach

Sprawozdania finansowe oraz wytyczne wynikające z międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych IPSAS, a także z powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości GAAP porównano ze sobą, uwzględniając dwa kryteria:

- układ sprawozdania finansowego oraz
- elementy polityki rachunkowości mające wpływ na kształt sprawozdania finansowego.

Mając na uwadze układ sprawozdania finansowego, skoncentrowano się na zawartości informacyjnej tego dokumentu, co przedstawiono w tabeli 1.

W każdym wypadku analizowanego sprawozdania finansowego elementy sprawozdania finansowego są poprzedzone częścią analityczną, która jednocześnie stanowi omówienie i podsumowanie elementów sprawozdania finansowego „Analiza i komentarz do sprawozdania finansowego”. Taki układ podyktowany jest z pewnością istotną cechą, którą powinno się charakteryzować sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, czyli

¹ K. Lüder, R. Jones: *Reforma rachunkowości budżetowej i systemów budżetowych w Europie*, Wybrane fragmenty z książki „Reforming governmental accounting and budgeting in Europe”, Wydawnictwo PricewaterhouseCoopers 2003., s. 21–25.

² M. Dees, P. Neelissen: *Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government*, INTOSAI – Technical Article, International Journal of Auditing – January 2004, s. 10.

cechą zrozumiałości dla użytkowników. Zawartość informacyjna tej części nie jest jednak tożsama w każdym analizowanym sprawozdaniu finansowym.

Tabela 1

Struktura sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych

Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP
1. Analiza i komentarz do sprawozdania finansowego	tak				
Miary finansowe	tak				
Porównanie miar finansowych	nie	tak	nie	tak	nie
Miary finansowe – ujęcie historyczne	nie	tak (10 lat)	tak (10 lat)	tak (10 lat)	nie
Miary niefinansowe	tak	nie	nie	nie	tak
2. Elementy sprawozdań finansowych	tak				
Bilans	tak				
Rachunek zysków i strat	tak				
Rachunek przepływów pieniężnych	tak				
Zestawienie zmian w aktywach netto	nie	nie	tak	tak	tak
Informacja dodatkowa	tak				
Zestawienia budżetowe	nie	nie	nie	nie	tak
Noty objaśniające	tak				
3. Informacje dodatkowe	tak				
4. Opinia i raport z badania	tak				

Źródło: opracowanie własne.

Miary finansowe były prezentowane w ujęciu syntetycznym dla całego sektora finansów publicznych oraz w podziale na segmenty działalności (edukacja, służba zdrowia, bezpieczeństwo itd.) Stosowano także tabele, schematy i wykresy. Z przeprowadzonych badań wynika, że wszystkie sprawozdania finansowe w zbliżonym zakresie przedstawiały tę część sprawozdania. Również według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych sprawozdanie finansowe powinno zawierać tę część.

Porównanie wykonanych miar finansowych z wartościami planowanymi zawierają jedynie sprawozdania finansowe sektora finansów publicznych sporządzane w Kanadzie i Nowej Zelandii. Z pewnością takie porównanie może przyczynić się do tego, że raportowana informacja będzie jeszcze bardziej transparentna. Międzynarodowe standardy ra-

chunkowości sektora finansów publicznych nie wymagają jednak takiej prezentacji miar finansowych.

Jeżeli chodzi o przedstawienie miar finansowych w ujęciu historycznym, to część ta jest zawarta w sprawozdaniu finansowym w Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii. Informacje są przedstawione w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym okres sprawozdawczy. Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora publicznego nie wymagają takiej prezentacji miar finansowych.

Miary niefinansowe oceny skuteczności sektora finansów publicznych zawierało tylko sprawozdanie finansowe sporządzane w Stanach Zjednoczonych. Niewątpliwie jest to zaleta, ponieważ efektywność funkcjonowania sektora finansów publicznych nie może być w pełni wykazana jedynie za pomocą miar finansowych. Miary niefinansowe informują na przykład, jak zmienił się wskaźnik bezrobocia, przestępczości czy przyrostu naturalnego i mają zastosowanie głównie do podmiotów, które nie są nastawione na osiąganie zysku. Uwzględnienie miar niefinansowych przybiera często postać zrównoważonej karty wyników. Należy także dodać, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych także wymagają zawarcia takich informacji³.

Przechodząc z kolei do elementów sprawozdania finansowego, należy stwierdzić, że z pewnymi wyjątkami wszystkie analizowane sprawozdania oraz wytyczne międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają taki sam zestaw elementów, do których należy zaliczyć:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- zestawienie zmian w aktywach netto,
- zestawienia budżetowe,
- informację dodatkową w postaci not objaśniających do wszystkich elementów sprawozdania finansowego wraz z polityką rachunkowości.

Wyjątkiem jest zestawienie zmian w aktywach netto, które jako odrębne sprawozdanie wykazuje się w Australii i Nowej Zelandii, a także według międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Należy zauważyć, że w Stanach Zjednoczonych i w Kanadzie informacja o zmianie w aktywach netto również jest przedstawiona, lecz zawarta jest ona w bilansie.

Ponadto w żadnym sprawozdaniu nie są zawarte sprawozdania budżetowe sektora finansów publicznych. Jednakże według międzynarodowych standardów rachunkowości

³ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, IPSAS 1 – Presentation of financial statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, pkt 18 i 129.

sektora finansów publicznych zestawienia budżetowe powinny być także zawarte w sprawozdaniu jako osobne zestawienia⁴.

Ponadto w Stanach Zjednoczonych nie występuje jednolity element sprawozdania w postaci rachunku zysków i strat, lecz dwa osobne sprawozdania w postaci „Zestawienia kosztów netto” oraz „Zestawienia zmian w pozycji finansowej netto”, które jednak rozpatrywane łącznie są tożsame z rachunkiem zysków i strat. Podobnie jest w zakresie rachunku przepływów pieniężnych, który jest wykazany w postaci dwóch elementów, tj. „Uzgodnienie wyniku finansowego netto z nadwyżką/deficytem budżetowym” oraz „Zestawienie zmian w saldzie środków pieniężnych”.

Z powyższego wynika, że stosowany w sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych na świecie model sprawozdawczy jest kanonicznym (biznesowym) modelem zbudowanym na memoriałowej bazie rachunkowości. Zastosowanie ma w tym wypadku pełna konwencja memoriałowa, co daje możliwość sporządzania zestawu sprawozdań finansowych stosowanych w sektorze prywatnym.

Należy jeszcze podkreślić, że istotnym elementem sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozpatrywanych państwach są noty objaśniające do elementów sprawozdania finansowego wraz z omówieniem zasad polityki rachunkowości. Ta koncepcja jest także zgodna z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych⁵.

Jeżeli chodzi o informacje dodatkowe, to sprawozdania finansowe w rozpatrywanych państwach zawierały takie informacje, jak:

- przedstawienie strategii rządu,
- informacje o majątku (lasy, rzeki, jeziora, budowle, infrastruktura, parki narodowe, biblioteki, sprzęt zbrojeniowy i inne),
- programy rządowe,
- ubezpieczenia społeczne, emerytury, renty i inne.

Ostatnią częścią sprawozdania finansowego każdego z rozpatrywanych państw jest opinia i raport z badania tego sprawozdania. W każdym państwie funkcjonuje odrębny podmiot rządowy zajmujący się badaniem sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych⁶. Wśród rozpatrywanych państw tylko sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych nie uzyskało do tej pory pozytywnej opinii audyto-

⁴ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1..., pkt 21e, 24, 145, a także Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009, s. 37.

⁵ Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1..., pkt 93–98, 106–117, 119, 127–139.

⁶ M.H. Granof: *Government and Not-for-Profit Accounting*, Concepts & Practices, John Wiley & Sons, Inc., 2007, s. 673 oraz *2006 Financial Report of the United States Government*, s. 4–7.

ra⁷. Powodem nieuzyskania pozytywnej opinii było to, że rząd Stanów Zjednoczonych nie był w stanie przedstawić w sporządzanym sprawozdaniu finansowym wiarygodnej wyceny części danych, do których zaliczono między innymi:

- rzeczowe aktywa trwałe Ministerstwa Obrony Narodowej,
- zobowiązania wynikające z ochrony środowiska,
- wartość działań międzyrządowych⁸.

Należy stwierdzić, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych także wymagają zbadania sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Elementy polityki rachunkowości mające wpływ na kształt sprawozdania finansowego

Do oceny zawartości sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych na świecie wykorzystano parametry zwyczajowo mieszczące się w zakresie polityki rachunkowości podmiotu gospodarczego. Parametry te nazwano zmiennymi modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Zmienne te i ich charakterystykę w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w poszczególnych państwach przedstawiono w tabeli 2.

Na podstawie tabeli 2 stwierdzono, że w rozpatrywanych państwach stosuje się podobne założenia w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Podstawą określenia tych założeń w rozpatrywanych państwach są powszechnie akceptowane zasady rachunkowości. W Stanach Zjednoczonych są to U.S. GAAP for Federal Entities, w Kanadzie są to Canadian GAAP for the public sector, w Australii obowiązują Australian Accounting Standards, natomiast w Nowej Zelandii – NZ IFRS – „new GAAP”. Praktycznie w większości elementów stwierdzono zgodność powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Wyjątkiem jest tylko niesprecyzowanie w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych podmiotu publikującego oraz dnia sprawozdawczego.

Wyjaśnienia może wymagać jednakże sprecyzowanie celu sprawozdania finansowego w poszczególnych państwach. Celem tym jest we wszystkich rozpatrywanych państwach rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej za sprawy finansowe przez (1) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i rozdysponowane zgodnie z budżetem przyjętym w sposób przewidziany prawem, (2) wskazanie, czy zasoby były pozyskiwane i wykorzystywane zgodnie z postanowieniami prawa i umów, włącznie z limitami finansowy-

⁷ E.R. Wilson, S.C. Kattelus, J.L. Reck: *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, McGraw-Hill Irwin 2005, s. 477.

⁸ R.J. Freeman, C.D. Shoulders, G.S. Allison: *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, Pearson Prentice Hall 2006, s. 760.

Tabela 2

Kształtowanie się zmiennych (elementów polityki rachunkowości) sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii oraz według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych MSRSP i powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości GAAP

Lp.	Wyszczególnienie	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Nowa Zelandia	Wytyczne MSRSP A GAAP
1.	Powołanie się na standardy rachunkowości	GAAP				zbieżne
2.	Użytkownicy sprawozdania finansowego	Taki sam zakres – według standardów				zbieżne
3.	Cel sprawozdania finansowego	Rozliczenie się rządu z odpowiedzialności społecznej				zbieżne
4.	Zakres pomiaru	Zasoby ekonomiczne (finansowe i niefinansowe)				zbieżne
5.	Konwencja pomiarowa	Konwencja memoriałowa				zbieżne
6.	Zasady sporządzania sprawozdania finansowego	Powszechnie przyjęte na świecie, zbieżne z GAAP i IPSAS				zbieżne
7.	Cechy jakościowe informacji zawartej w sprawozdaniu finansowym	Powszechnie przyjęte na świecie, zbieżne z GAAP i IPSAS				zbieżne
8.	Elementy sprawozdania finansowego	Kanoniczny model sprawozdawczy				zbieżne
9.	Metody wyceny składników bilansowych	Według GAAP				zbieżne
10.	Określenie podmiotu sprawozdawczego	Tak				zbieżne
11.	Koncepcja wyboru jednostek konsolidowanych	Zasada kontroli				zbieżne
12.	Podmiot publikujący	Ministerstwo Finansów				–
13.	Podmiot odpowiedzialny	Rząd				zbieżne
14.	Metoda konsolidacji	Metoda konsolidacji proporcjonalnej (line by line)				zbieżne
15.	Okres sprawozdawczy	1 rok				zbieżne
16.	Dzień sprawozdawczy	30 września	31 marca	30 czerwca	30 czerwca	–

Źródło: opracowanie własne.

mi ustanowionymi przez właściwe organa władzy, (3) dostarczenie informacji o źródłach dochodów (rodzaje podatków, opłat, inne), miejscach alokacji wydatków i wykorzystaniu zasobów finansowych, (4) dostarczenie informacji o tym, jak rząd finansował swoją działalność oraz w jaki sposób zaspokaja swoje zapotrzebowanie na środki pieniężne, (5) dostarczenie informacji przydatnej do oceny zdolności rządu do finansowania swojej działalności oraz do regulowania zobowiązań i wywiązywania się z innych powinności, (6) dostarczenie informacji o sytuacji majątkowej rządu oraz o zmianach zachodzących w tej dziedzinie,

(7) dostarczenie zagregowanej informacji przydatnej do oceny dokonań rządu, z uwzględnieniem kosztów świadczonych dóbr i usług oraz efektywności działalności, oraz stopnia realizacji planów i zadań.

Podsumowanie

Z przeprowadzonej analizy można wyciągnąć następujące wnioski, które należy uwzględnić przy opracowywaniu modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Po pierwsze, układ sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w rozpatrywanych państwach, a także według wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych IPSAS oraz powszechnie obowiązujących zasad rachunkowości GAAP jest bardzo zbliżony. Świadczyć to może o tym, że na świecie wypracowano już określony układ sprawozdania finansowego, który stosowany od wielu lat w przedmiotowych państwach sprawdza się i może stanowić wzorzec do opracowania modelu sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Po drugie, wszystkie elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych są opracowane na podstawie pełnej konwencji memoriałowej oraz obejmują swym zakresem zasoby ekonomiczne, a więc zarówno zasoby finansowe, jak i zasoby niefinansowe.

Po trzecie, elementy sprawozdania finansowego stanowią kanoniczny model sprawozdawczy.

Po czwarte, we wszystkich analizowanych państwach koncepcja wyboru jednostki sprawozdawczej jest oparta na zasadzie kontroli, a zastosowaną metodą do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest metoda konsolidacji proporcjonalnej.

Po piąte, w odniesieniu do większości zmiennych modelu stwierdzono zgodność powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości z wytycznymi międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Na podstawie powyższego można zatem stwierdzić, że szczegółowe wnioski sformułowane na podstawie przedstawionego powyżej porównania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sektora publicznego mogą posłużyć za wzór do opracowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

Literatura

- Dees M., Neelissen P.: *Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government*, INTOSAI – Technical Article, International Journal of Auditing – January 2004.
- Freeman R.J., Shoulders C.D., Allison G.S.: *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, Pearson Prentice Hall 2006.

- Granof M.H.: *Government and Not-for-Profit Accounting*, Concepts & Practices, John Wiley & Sons, Inc., 2007.
- Lüder K., Jones R.: *Reforma rachunkowości budżetowej i systemów budżetowych w Europie*, Wybrane fragmenty z książki „Reforming governmental accounting and bud-geting in Europe”, Wydawnictwo PricewaterhouseCoopers 2003.
- Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 1, IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009.
- Międzynarodowy standard rachunkowości sektora finansów publicznych nr 24, IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements, 2008 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Board Pronouncements, International Federation of Accountants (IFAC), New York 2009.
- Report for the period, 10th Report of the Financial Reporting Advisory Board, April 2006 to March 2007, The Stationary Office, London 2007.
- Whole of Government Accounts*, HM Treasury, lipiec 1998.
- Wilson E.R., Kattelus S.C., Reck J.L.: *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, McGraw-Hill Irwin 2005.
- 2006 Financial Report of the United States Government*.

dr Tomasz Kostrzewa
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Streszczenie

W publikacji przyjęto tezę, że zasadne i celowe jest sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych. Uznano, iż w procesie tworzenia modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego dla Polski przydatne może być uwzględnienie podejścia innych państw w zakresie sporządzania takiego sprawozdania. W związku z tym dokonano porównania sprawozdań finansowych sektora finansów publicznych sporządzanych w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii i Nowej Zelandii z uwzględnieniem wytycznych międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych IPSAS (ang. International Public Sector Accounting Standards) oraz powszechnie akceptowanych zasad rachunkowości GAAP (ang. Generally Accepted Accounting Principles). Przedmiotowego porównania dokonano uwzględniając kryterium układu sprawozdania finansowego oraz kryterium elementów polityki rachunkowości, mających wpływ na kształt sprawozdania finansowego. Ogólne wnioski sformułowane w wyniku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych w porównywanych państwach wskazują, że pod kątem obu kryteriów badania, sprawozdania te są sporządzane w sposób bardzo zbliżony. Ponadto stwierdzono zbieżność uregulowań w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, ujętych w powszechnie akceptowanych zasadach rachunkowości GAAP oraz w międzynarodowych standardach rachunkowości sektora

finansów publicznych IPSAS. Stwierdzono, że szczegółowe wnioski sformułowane na podstawie przeprowadzonego porównania mogą posłużyć za wzór do opracowania modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce.

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT OF PUBLIC SECTOR IN SOME COUNTRIES IN THE WORLD – COMPARABLE VIEW

Summary

In this article was formulated the hypothesis that it is appropriate to drawn up in Poland consolidated financial statement of public sector in accordance with International Public Sector Accounting Standards. The author made an assumption that in the process of creation of this financial statement it is very useful to take into consideration scientific approach of some countries to this subject. Because of this the author carried out an analysis of consolidated financial statements of public sector in countries like United States of America, Canada, Australia and New Zeland and guideliness of International Public Sector Accounting Standards and Generally Accepted Accounting Principles. Analysis took into consideration both variables of the model and elements as well as layout (arrangement) of consolidated financial statement of public sector. In the result of carried out research the author found that both variables of the model and elements as well as layout (arrangement) of consolidated financial statement of public sector are very similar. It also turned out that there is similarity of regulations in the scope of drawing up the consolidated financial statement of public sector in International Public Sector Accounting Standards and Generally Accepted Accounting Principles. It also was find that detailed conclusions formulated based on conducted researches can be very help ful in working out the model of consolidated financial statement of public sector in Poland.