

*TOMASZ KOSTRZEWA*

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

## **WDROŻENIE SKONSOLIDOWANEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE**

### **Wprowadzenie**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych w Polsce może mieć zastosowanie do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze przedmiotowego sektora. Sprawozdanie to stanowi także podstawowe narzędzie rozliczenia się rządu z odpowiedzialności społecznej. Etapem poprzedzającym sporządzenie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego sektora powinna być adaptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Celem opracowania jest przedstawienie argumentów przemawiających za wprowadzeniem w Polsce skonsolidowanego sprawozdania, a następnie omówienie etapów i warunków, których dotrzymanie może zagwarantować sukces wdrożenia w Polsce takiego sprawozdania.

### **1. Przesłanki adaptacji w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych**

Wprowadzenie wymogu sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinno zostać poprzedzone zaadoptowaniem międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. W dalszym ciągu zostaną omówione przesłanki wskazujące na potrzebę zaadaptowania w Polsce międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych.

Obecnie na świecie, w tym także w Europie, wiele państw realizuje reformę sektora finansów publicznych, która polega głównie na wdrożeniu konwencji memoriałowej w rachunkowości, co jest celem pośrednim w dążeniu do sporządzenia sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Większość państw na świecie wdraża w tym celu międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Państwa te wyznaczają kierunek, w którym z całą pewnością powinny podążać także inne państwa, w tym Polska.

Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych to standardy, które mają być docelowo wspólne dla wszystkich państw na świecie<sup>1</sup>. Podejście takie powinno zapewnić jednolitość rozwiązań w zakresie rachunkowości sektora finansów publicznych we wszystkich państwach, a ponadto powinno zagwarantować bezpieczeństwo i stabilność w zakresie procedur stosowania tych standardów. Ponadto wiele państw zaufało już Międzynarodowej Radzie do spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych i obecnie wdraża te standardy w ramach reformy sektora finansów publicznych.

Wdrożenie ich może nastąpić jako „adopcja”, czyli wdrożenie w niezminionej formie lub też jako adaptacja, czyli harmonizacja istniejącego w Polsce modelu sprawozdawczego z modelem postulowanym w przedmiotowych standardach. Ponadto międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych zawierają minimalne wymagania w zakresie rachunkowości tego sektora, w tym także w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Ponadto standardy te nie wymagają, aby szczegółowe zasady rachunkowości były identyczne we wszystkich państwach. Jest to niemożliwe ze względu na specyfikę systemów finansów publicznych poszczególnych państw. Zasady te mają być na tyle elastyczne, aby umożliwiły harmonizację budżetów i sprawozdań finansowych, a ponadto aby pozwoliły na wzrost sprawności funkcjonowania systemu finansów publicznych charakterystycznego dla każdego państwa.

Należy także dodać, że wdrożenie przedmiotowych standardów zmobilizuje pomioty gospodarcze sektora finansów publicznych do stosowania jednolitych wytycznych (rozwiązań) w zakresie rachunkowości. Spowoduje to zarówno wzrost jakości systemu rachunkowości w sektorze finansów publicznych w Polsce, jak i uporządkuje ten system.

---

<sup>1</sup> Trudno jednakże zakładać, że takie państwa jak Stany Zjednoczone, Kanada czy Australia zrezygnują ze stosowania w tych państwach w sektorze finansów publicznych generalnie akceptowanych zasad rachunkowości. Najprawdopodobniej nastąpi harmonizacja zasad rachunkowości zawartych w generalnie akceptowanych zasadach rachunkowości i międzynarodowych standardach rachunkowości sektora finansów publicznych.

Ponadto fakt, że międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych opierają się na konwencji memoriałowej powoduje, że możliwe jest sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych według kanonicznego (biznesowego) modelu sprawozdawczego<sup>2</sup>.

Międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych są opracowywane na podstawie standardów rachunkowości przeznaczonych dla sektora prywatnego, czyli międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej. Międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej mają zastosowanie także w Polsce<sup>3</sup>. Dzięki temu możliwe będzie uzyskanie porównywalności sprawozdań finansowych w danym państwie między sektorem prywatnym a sektorem finansów publicznych<sup>4</sup>.

W ramach porównywalności krajowej międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych mogą przyczynić się do zwiększenia efektywności zarządzania, zwiększenia przejrzystości finansów publicznych, a co za tym idzie wiarygodności działań rządów, podniesienia poziomu wiedzy pracowników, wzrostu odpowiedzialności osób zarządzających oraz wzrostu sprawności funkcjonowania systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. W ramach porównywalności ponadnarodowej standardy te mogą natomiast przyczynić się do porównywalności gospodarek poszczególnych państw, w szczególności dzięki stosowaniu jednolitych formularzy sprawozdań finansowych.

Ponadto w Polsce na potrzeby statystyki gospodarczej stosuje się obecnie system rachunków narodowych ESA95. Jednym z głównych celów Międzynarodowej Rady do spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych jest obecnie dostosowanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych do standardów statystycznej rachunkowości narodowej. Biorąc ten fakt pod uwagę, celowe wydaje się wdrożenie przedmiotowych standardów, które będą kompatybilne z systemem ESA 95.

---

<sup>2</sup> Kanoniczny (biznesowy) model zbudowany na memoriałowej bazie rachunkowości (ang. business-type accrual model).

<sup>3</sup> W ustawie o rachunkowości funkcjonuje obecnie zapis odwołujący jednostki do międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do zagadnień, które nie są uregulowane przepisami wewnętrznymi Polski. Już dziś można stwierdzić, że w większości standardy te są ze sobą zbieżne.

<sup>4</sup> Por. T. Kostrzewa: *Uwarunkowania procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w gospodarce światowej*, w: *Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007, s. 37-47.

## **2. Przesłanki wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych**

W Polsce nie sporządza się obecnie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Jednak istnieją odpowiednie warunki sporządzania takiego sprawozdania. Poniżej przedstawiono argumenty uzasadniające potrzebę sporządzania w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Wraz ze wzrostem populacji i wzrostem standardu życia społeczeństwa będzie rosła zapotrzebowanie na dobra i usługi sektora finansów publicznych. Wzrost zapotrzebowania na produkty publiczne pociąga za sobą konieczność sprawowania lepszej kontroli nad działalnością rządu, podmiotów gospodarczych sektora finansów publicznych oraz kontroli nad dostępem do zasobów publicznych. Z kolei wzrost standardu życia będzie powodować wzrost poziomu edukacji, rozwój komunikacji i zwiększone zainteresowanie działalnością rządów. Wszystkie te czynniki będą powodować wzrost świadomości społecznej, co będzie jeszcze bardziej spotęgowane przez postęp cywilizacyjny (w tym zwłaszcza technologiczny). W Polsce ta przemiana cywilizacyjna i technologiczna już się rozpoczęła. Społeczeństwo będzie wymagać rozliczenia się rządzących ze skuteczności w realizacji funkcji społecznych i gospodarczych.

Obecnie publikowane sprawozdania finansowe rządu w Polsce nie stanowią źródła dostatecznej informacji dla użytkowników tych sprawozdań. Na podstawie tych sprawozdań finansowych społeczeństwo nie może w pełni rozliczyć rządzących, a także nie może ocenić sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze całego sektora finansów publicznych. Będzie to możliwe dopiero dzięki sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Na podstawie informacji ekonomicznych zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sektora finansów publicznych użytkownicy tego sprawozdania będą mogli wykorzystać te informacje do podejmowania trafnych decyzji ekonomicznych, społecznych i politycznych. Użytkownicy będą poinformowani o planowanych działaniach rządu, jak również o rezultatach wdrożonych planów wraz z przedłożoną informacją o efektywności działań i pozycji finansowej. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych będzie, w związku z tym, pełnić także funkcję prognostyczną, dostarczając informacji niezbędnych do przewidywania, jakie nakłady należy ponieść w przyszłości czy też jakie zasoby powstaną w przyszłości, a także ryzyka i niepewności z tym związane.

Celem sporządzanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych jest, przede wszystkim, rozliczenie się rządu wobec społeczeństwa z odpowiedzialności społecznej ponoszonej za skuteczność rea-

lizacji przez ten rząd funkcji społecznych i gospodarczych, realizowanych za pomocą podmiotów sektora finansów publicznych przy wykorzystaniu powierzonych przez społeczeństwo zasobów finansowych i niefinansowych. Rozliczenie to przybiera postać rozliczenia za sprawy finansowe, ponieważ odzwierciedleniem wszystkich działań rządu jest system rachunkowości sektora finansów publicznych. Przekłada się to na rozliczenie za kształtowany obraz sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz obraz wyników działalności wyrażających efektywność działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych. Dzięki sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce powinno nastąpić wzmocnienie odpowiedzialności społecznej rządu. Wynika to między innymi z faktu objęcia przez to sprawozdanie swoim zakresem wszystkich zasobów ekonomicznych (zarówno finansowych i niefinansowych), a szerszy zakres sprawozdawczości finansowej wraz z dostosowaniem sposobu prezentowania informacji do standardów rachunkowości stosowanych na świecie powinno wpłynąć na możliwość rozliczenia rządu z większego ujawnionego obszaru działań rządu.

Ponadto kanoniczna forma modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych umożliwia sporządzenie podstawowego zestawu elementów sprawozdania finansowego w postaci bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w aktywach netto, zestawień budżetowych oraz informacji dodatkowej. Dzięki tym elementom sprawozdania finansowego będzie możliwe zastosowanie instrumentów analizy finansowej do oceny sytuacji majątkowej, sytuacji finansowej oraz efektywności działań podejmowanych przez podmioty gospodarcze sektora finansów publicznych w Polsce.

Polska jest państwem członkowskim Unii Europejskiej. W Unii Europejskiej nie ma dotychczas obowiązku sporządzania przez poszczególne państwa takiego sprawozdania finansowego. Jednakże Komisja Europejska wdrożyła w 2005 roku międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych i opublikowała za rok sprawozdawczy 2005 skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Może to świadczyć, że w sytuacji, gdy organ na tak wysokim szczeblu Unii Europejskiej sporządził takie sprawozdanie, to w przyszłości w celu ujednoczenia systemów rachunkowości państw członkowskich będzie zalecane wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych i sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego tego sektora przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Ponadto, jak już wcześniej wskazano, obecnie dziewięć państw wśród państw członkowskich Unii Europejskiej jest na etapie wdrażania tych standardów. To także wskazuje kierunek, w którym powinna podążać Polska.

Państwa, w których sporządza się skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, należą do krajów wysoko rozwiniętych gospodarczo i społecznie. Wyznaczają one swego rodzaju trend w kształtowaniu

systemów rachunkowości sektora finansów publicznych na świecie. Dorównanie tym państwom przez sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce z pewnością wpłynie na wzrost pozycji międzynarodowej naszego państwa.

W Polsce na szczeblu lokalnym i regionalnym system rachunkowości sektora finansów publicznych jest zbudowany według konwencji memoriałowej, a taki system rachunkowości pozwala sporządzić wymagane przez międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych sprawozdania finansowe. Wobec wieloletniego stosowania w polskim sektorze publicznym memoriałowej bazy ewidencyjnej, ewentualna implementacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych, a następnie sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego będzie ułatwione.

Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych powinno przyczynić się ponadto do realizacji zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych<sup>5</sup>. Z kolei spełnienie tych zasad zapewni społeczeństwu możliwość sprawowania faktycznej, a nie tylko formalnej kontroli sposobu, w jakim organy władzy publicznej posługują się powierzonym im majątkiem i środkami finansowymi w celu realizacji określonych, powierzonych rządowi funkcji społecznych i gospodarczych. W sumie można stwierdzić, że jawność i przejrzystość finansów publicznych to warunek sprawnego i efektywnego działania sektora finansów publicznych.

Ponadto otwartość rządu przed społeczeństwem uwarunkowana uczciwym i przejrzystym informowaniem społeczeństwa o sprawach dla nich ważnych jest elementem systemu demokratycznego państwa. Sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce przyczyni się do osiągnięcia wyższego poziomu jakości państwa demokratycznego.

### **3. Etapy i warunki sukcesu wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych**

Wprowadzenie w Polsce obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych należy poprzedzić odpowiednimi, przemyślanymi działaniami. Adaptacja międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych oraz proces wdrożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicz-

---

<sup>5</sup> Przykładem stosowania zasady jawności przejrzystości finansów publicznych może być strona Ministerstwa Skarbu Państwa Stanów Zjednoczonych, na której każdy obywatel może sprawdzać codzienny stan kasy państwa przez wgląd do sprawozdania „Current Daily Treasury Statement” codziennie aktualizowanego (<http://fms.treas.gov/dts/index.html>).

nych mogą rodzić potencjalne ryzyka, które mogą ograniczyć wiarygodność tego sprawozdania finansowego<sup>6</sup>. Przedstawiono więc warunki, których spełnienie powinno uprawdopodobnić sukces przedsięwzięcia w postaci wdrożenia w Polsce modelu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych.

Pierwszym etapem jest uzyskanie zgody politycznej na reformę w sektorze finansów publicznych, co powinno uruchomić proces planowania i organizowania całego przedsięwzięcia. Niewątpliwie istotnym czynnikiem są w tym zakresie harmonogram i koszty wdrożenia nowego rozwiązania. Szczególnie należy uwzględnić specyfikę sektora finansów publicznych, skalę jego funkcjonowania oraz wymagania informatyczne niezbędne do przeprowadzenia procesu. W celu uzyskania pełnego kanonicznego modelu memoriałowego w całym sektorze finansów publicznych należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych.

Na bazie tych standardów dostosowane zostaną wymogi w zakresie sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych. Warto także wziąć pod uwagę fakt, że reformowanie rachunkowości sektora finansów publicznych dotyczy faktycznie dwóch obszarów, którymi są budżet oraz sprawozdawczość finansowa. Badania dowodzą, że w obecnym czasie najbardziej optymalnym rozwiązaniem dla organów publicznych jest opcja polegająca na tymczasowym zachowaniu systemu kasowego w budżetach i transformacji sprawozdawczości finansowej na system memoriałowy (system dualny)<sup>7</sup>. Ponadto doświadczenia innych państw wskazują, że początkowo należy wdrożyć międzynarodowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych na poziomie lokalnym, a dopiero potem na poziomie rządowym. Korzyścią w tym wypadku jest to, że organizacje wyższego szczebla wdrażając standardy w drugiej kolejności mogą wyciągać wnioski z wdrożenia na niższych poziomach. Ponadto należy także przetłumaczyć treść międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych na język polski<sup>8</sup>.

Kolejnym etapem jest powołanie instytucji odpowiedzialnych za zaadaptowanie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce (instytucjonalizacja). Istotnym warunkiem powodzenia

---

<sup>6</sup> Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, July 2003, s. 5-7.

<sup>7</sup> Por. K. Luder, R. Jones: *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Pricewaterhousecoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft 2005, s. 142.

<sup>8</sup> Szczególną wagę należałoby przypisać jakości tego tłumaczenia. Celem powinien być przekład treści na treść, a nie słów na słowa. Jest to konieczne, aby uniknąć trudnych do późniejszego wypełnienia błędów i przeinaczeń oraz ich skutków dla kształtowania świadomości i praktyk rachunkowości.

przedsięwzięcia jest także zapewnienie niezależności tych instytucji. Należy zastanowić się także, która instytucja w Polsce powinna się zająć wdrożeniem międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Być może w celu wdrożenia tych standardów należy powołać specjalny organ stanowiący krajowe standardy rachunkowości sektora finansów publicznych. Organ ten byłby odpowiedzialny za dostosowanie zasad rachunkowości sektora finansów publicznych do wymagań standardów międzynarodowych, a także odpowiedzialny za projektowanie ewentualnych krajowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych w sytuacji wyboru ścieżki wdrożenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych przez ich adaptację<sup>9</sup>. Szczególnie ważne jest zapewnienie ich niezależności, przy jednoczesnym uwzględnieniu i uznaniu ustawowych obowiązków ministra finansów.

Wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych będzie wymagało przygotowania wielu szczegółowych regulacji prawnych, które ujedynolą rachunkowość polskiego sektora finansów publicznych<sup>10</sup>. Można wyróżnić cztery typy dokumentów, zawierających zasady dotyczące sprawozdawczości finansowej w sektorze finansów publicznych (regulacje prawne, standardy rachunkowości, praktyki rachunkowości, szczególne uregulowania)<sup>11</sup>. Regulacje te powinny być na tyle skuteczne, aby móc wyegzekwować jednostkowe sprawozdanie finansowe od wszystkich podmiotów gospodarczych będących przedmiotem konsolidacji. Na tym etapie niezbędne jest także zaangażowanie się w proces zmian organizacji księgowych, także w zakresie organizowania szkoleń dla księgowych i rachunkowców sektora finansów publicznych<sup>12</sup>. Warunkiem powodzenia jest prowadzenie systematycznych szkoleń, aby księgowi zrozumieli cel wdrożenia międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych. Szkolenia dla księgowych w podmiotach sektora finansów publicznych powinny być prowadzone w sposób ciągły, ponieważ standardy wbrew pozorom nie są sztywne. Standardy te ciągle ewoluują, więc potrzebne są działania w celu nadążania za tymi zmianami.

---

<sup>9</sup> E. Malinowska, W. Misiąg: *Finanse publiczne w Polsce*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2002, s. 5.

<sup>10</sup> K. Lundqvist, A. Forssell: *Accrual Accounting Regulation in Central Governments – A Comparative Study of Australia, Sweden and the United Kingdom*, 2003, s. 19.

<sup>11</sup> Por. D. Hensley, A. Likierman, J. Perrin, M. Evans, I. Lapsley, J. Whiteoak: *Public Sector Accounting and Financial Control*, fourth edition, Chapman & Hall Series in Accounting and Finance, London 1992, s. 12-13.

<sup>12</sup> Por. Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption ...*, op. cit., s. 7 i annex – s. 10.

Ponadto w sektorze finansów publicznych ze względu na zasłóści historyczne duże znaczenie ma nadal konwencja kasowa i podejście budżetowe. Jednak gdy budżet jest sporządzany według konwencji kasowej, a system rachunkowości finansowej jest oparty na konwencji memoriałowej to może to powodować trudności w ujednoczeniu informacji i utrudniać podejmowanie racjonalnych decyzji, ze względu na stałe dostosowania, które trzeba wykonywać. Jeśli proces budżetowania i sprawozdawczość finansowa są oparte na tej samej metodzie, to wówczas jest mniejsze ryzyko utraty kontroli finansowej. Dlatego trend długoterminowy zmierza ku stosowaniu zasady memoriałowej zarówno w budżetowaniu jak i sprawozdawczości finansowej.

Po wprowadzeniu w życie uregulowań prawnych, dostosowujących obecny system rachunkowości sektora finansów publicznych w Polsce do standardów międzynarodowych, lecz przed pierwszą próbą sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, należy zapewnić skuteczne i szybkie pozyskanie danych do przeprowadzenia procesu konsolidacji sprawozdań finansowych podmiotów konsolidowanych. Z całą pewnością będzie to wymagało zorganizowania odpowiedniego systemu informatycznego<sup>13</sup>. Dane powinny być gromadzone w jednolitym systemie finansowo-księgowym, który pozwalałby na zautomatyzowanie procesu przesyłania danych i samego procesu konsolidacji sprawozdań finansowych.

Sporządzone skonsolidowane sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych przed jego publikacją powinno podlegać badaniu przez audytora. Należy więc w kolejnym etapie utworzyć instytucję, która będzie czuwać nad odpowiednią jakością sporządzanego sprawozdania finansowego. Ponadto wdrożenie międzynarodowych standardów rachunkowości sektora finansów publicznych wymusza zmianę organizacji procesu audytu. Od lat siedemdziesiątych ubiegłego stulecia system audytu sprawozdawczości rządowej kładł w szczególności nacisk na potrzebę sprawdzenia, czy transakcje finansowe są korzystne pod względem gospodarczym i skuteczne. Jednak głównym miernikiem ich poprawności i narzędziem kontroli było porównanie rzeczywistych wydatków z ich wielkością w budżecie. Było to spowodowane niemożliwością ustanowienia związków przyczynowych między nakładem, efektem a wynikiem finansowym w organizacjach rządowych utrzymywanych z podatków. Obecnie w Polsce kontrola i audyt sprawozdań sporządzanych przez jednostki sektora finansów publicznych dotyczą w całości jedynie audytu wewnętrznego. W Polsce nie funkcjonuje audyt zewnętrzny sprawozdań sektora finansów publicznych. Świadczy to o tym, że rząd nie ma wystarczającej kontroli nad sprawozdawczością tego sektora. Jako wzór dla Polski może na przykład służyć rozwią-

---

<sup>13</sup> Por. N. Hepworth: *Accounting Issues related to Financial Management*, Public Sector Accounting, CIPFA, January 2002, s. 27.

zanie występujące w Stanach Zjednoczonych. W tym państwie funkcjonuje Rządowe Biuro Odpowiedzialności, które pełni rolę audytora rządowego. Ponadto w Stanach Zjednoczonych każda jednostka i podmiot sektora rządowego sporządza raport z efektywności i odpowiedzialności<sup>14</sup>.

Kolejnym etapem po sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych będzie zapewnienie dostępności do tego sprawozdania jego potencjalnym użytkownikom<sup>15</sup>. Wydaje się, że wzorem innych państw na świecie należy udostępnić to sprawozdanie na stronie Ministerstwa Finansów w sieci Internet.

### Uwagi końcowe

Obecnie na świecie, a zwłaszcza w takich państwach, jak Stany Zjednoczone, Kanada, Australia i Nowa Zelandia, w których od dawna sporządza się sprawozdanie finansowe sektora finansów publicznych, jest zauważalna tendencja do podnoszenia jakości tego sprawozdania. Jednakże w wielu państwach, w tym także w Europie, dopiero trwają prace nad kształtem modelu sprawozdania finansowego tego sektora w ramach modernizacji systemu rachunkowości sektora finansów publicznych. Najczęściej dokonuje się tego procesu opierając się na międzynarodowych standardach opracowanych przez Międzynarodową Radę Do Spraw Standardów Rachunkowości Sektora Finansów Publicznych.

W Polsce 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 są niewystarczające, zasadne i celowe jest sporządzanie w Polsce skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych, zgodnego z międzynarodowymi standardami rachunkowości sektora finansów publicznych.

### Literatura

Caperchione E.: *The reform of the Italian local Government accounting system – a critical analysis* w: *Comparative issues in local government accounting*, Springer 2000.

---

<sup>14</sup> Raport z efektywności i odpowiedzialności (ang. Performance and Accountability Report, w skrócie PAR).

<sup>15</sup> E. Caperchione, *The reform of the Italian local Government accounting system – a critical analysis*, w: *Comparative issues in local government accounting*, Springer 2000, s. 13-15.

- Fédération des Experts Comptables Européens, *The adoption of accrual accounting and budgeting by governments (central, federal, regional and local)*, July 2003.
- Hensley D., Likierman A., Perrin J., Evans M., Lapsley I., Whiteoak J.: *Public Sector Accounting and Financial Control*, fourth edition, Chapman & Hall Series in Accounting and Finance, London 1992.
- Hepworth N.: *Accounting Issues related to Financial Management*, Public Sector Accounting, CIPFA, January 2002.
- Kostrzewa T.: *Uwarunkowania procesu harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w gospodarce światowej*, w: Aktualne problemy rachunkowości finansowej i zarządczej, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- Luder K., Jones R.: *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Pricewaterhousecoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft 2005.
- Lundqvist K., Forssell A.: *Accrual Accounting Regulation in Central Governments – A Comparative Study of Australia, Sweden and the United Kingdom*, 2003.
- Malinowska E., Misiąg W.: *Finanse publiczne w Polsce*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2002.
- Ustawa z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej (DzU z 2001 r. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.).

*Dr Tomasz Kostrzewa*  
*Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu*  
*Katedra Rachunkowości*  
*Al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań,*  
*Tomasz.kostrzewa@ue.poznan.pl*

## **CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT OF THE PUBLIC SECTOR IMPLEMENTATION IN POLAND**

### **Summary**

The paper showed that the consolidated financial statements of public finance sector in Poland should be preceded by the adoption of international accounting standards in public finance sector. It was shown that these standards are now widely accepted and implemented in many countries worldwide, including in Europe. Also indicated that the preparation of consolidated financial statements of the public finance sector will contribute to the full implementation of the principles of transparency and openness of public finance in Poland and to account for government social responsibility. Also discussed the steps and conditions necessary, compliance with which can ensure a successful implementation in Poland of the consolidated financial statements of public sector finances.

*Translated by Tomasz Kostrzewa*

