KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 5.12.2025 r.
COM(2025) 746 final

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY

na temat aktualnej sytuacji w zakresie rachunkowości publicznej sektora instytucji rządowych i samorządowych w Unii, z uwzględnieniem postępów poczynionych od czasu przeprowadzonej w 2013 r. oceny przydatności Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego dla państw członkowskich

{SWD(2025) 396 final}

1. WPROWADZENIE

Niniejsze sprawozdanie sporządzono w związku z wymogiem określonym w art. 16 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2011/85/UE[1] (dyrektywa w sprawie ram budżetowych), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2024/1265[2], zgodnie z którym do dnia 31 grudnia 2025 r., a następnie co pięć lat, Komisja powinna sporządzić sprawozdanie na temat aktualnej sytuacji w zakresie rachunkowości publicznej sektora instytucji rządowych i samorządowych[3] w Unii, z uwzględnieniem postępów poczynionych od czasu przeprowadzonej przez siebie w 2013 r. oceny przydatności Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) dla państw członkowskich.

W 2013 r., w odpowiedzi na wymóg zawarty w pierwotnej dyrektywie w sprawie ram budżetowych, Komisja opublikowała ocenę przydatności MSRSP dla państw członkowskich[4] (sprawozdanie dotyczące MSRSP z 2013 r.), w której stwierdziła, że istnieje silna potrzeba wprowadzenia zharmonizowanych systemów rachunkowości memoriałowej sektora publicznego w państwach członkowskich oraz że MSRSP mogą stanowić odpowiednie ramy odniesienia przy opracowywaniu Europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego (ESRSP). W sprawozdaniu stwierdzono również, że należy odnieść się do kwestii dotyczących zarządzania oraz kwestii koncepcyjnych i technicznych w odniesieniu do MSRSP i zaproponowano kontynuowanie prac nad inicjatywą dotyczącą ESRSP. W rezultacie od 2013 r. Komisja (Eurostat) prowadzi prace nad tą inicjatywą.

Inicjatywa ESRSP ma na celu zapewnienie zharmonizowanej rachunkowości memoriałowej sektora publicznego dostosowanej do potrzeb UE. Wynikającą z niej główną korzyścią będzie zapewnienie solidniejszej podstawy do zrozumienia sytuacji finansowej i wyników podmiotów sektora publicznego na wszystkich szczeblach administracji rządowej i samorządowej. Może to usprawnić podejmowanie decyzji opartych na dowodach i poprawić rozliczalności na szczeblu unijnym, krajowym i niższym niż krajowy. Ponadto inicjatywa przyczyni się do dalszej poprawy integracji i wydajności rynków kapitałowych oraz ułatwi analizę stabilności finansów publicznych. Zapewni również skuteczniejsze sposoby tworzenia statystyk oraz lepszą kontrolę zmian i zagrożeń.

Inicjatywa dotycząca ESRSP opiera się na założeniu, że zharmonizowana rachunkowość memoriałowa przynosi znaczne korzyści, niemniej wdrożenie takiej rachunkowości pociąga za sobą istotne koszty. Systemy rachunkowości memoriałowej uznaje się za „złoty standard" systemów rachunkowości zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym. Korzyści wynikają z faktu, że kasowe i mieszane systemy rachunkowości nie dostarczają pełnych informacji finansowych. Ponieważ systemy rachunkowości kasowej i mieszanej koncentrują się na ewidencji i prezentacji przepływów środków pieniężnych, pomijają kilka kluczowych elementów leżących u podstaw procesów gospodarczych i decyzji, w szczególności kompleksowe informacje na temat aktywów i zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych, przychodów i ujmowania aktywów w całym okresie ich użytkowania. Ponadto można

[1] Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (Dz.U. L 306 z 23.11.2011, s. 41, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2011/85/oj).

[2] Dyrektywa Rady (UE) 2024/1265 z dnia 29 kwietnia 2024 r. zmieniająca dyrektywę 2011/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (Dz.U. L, 2024/1265, 30.4.2024, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1265/oj).

[3] „Rachunkowość publiczna" w niniejszym sprawozdaniu odnosi się do rachunkowości publicznej sektora instytucji rządowych i samorządowych.

[4] Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego „W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich" (COM(2013) 114 final).

oczekiwać znacznych dodatkowych korzyści, jeżeli instytucje rządowe i samorządowe wykroczą poza minimum konieczne do spełnienia wymogów rachunkowości memoriałowej. Głównym czynnikiem motywującym dla państw członkowskich, które wdrożyły reformy związane z rachunkowością memoriałową, była potrzeba stworzenia systemów informacji zarządczej umożliwiających podejmowanie rzetelnych i świadomych decyzji.

Biorąc pod uwagę korzyści płynące z ESRSP, istotne również dla pogłębienia unii gospodarczej i walutowej, oraz wątpliwości w niektórych państwach członkowskich, w 2015 r. Komisja (Eurostat) początkowo przyjęła podejście stopniowe i oparte na dobrowolności, aby najpierw – w perspektywie krótko- i średnioterminowej – osiągnąć większą przejrzystość fiskalną, a następnie – w perspektywie średnio- i długoterminowej – zapewnić porównywalność:

- etap 1: zwiększenie przejrzystości fiskalnej w państwach członkowskich w perspektywie krótko- i średnioterminowej poprzez propagowanie rachunkowości memoriałowej oraz równoległe opracowanie ram ESRSP (obejmujących zarządzanie oraz zasady i standardy rachunkowości);
- etap 2: zajęcie się kwestią porównywalności w poszczególnych państwach członkowskich i między nimi poprzez wdrożenie ESRSP.

W latach 2019 i 2024 Komisja (Eurostat) opublikowała sprawozdania dotyczące ESRSP (dokumenty robocze służb Komisji, SWD), w których przedstawiła postępy prac[5]. Niniejszemu sprawozdaniu towarzyszy dokument roboczy służb Komisji zawierający dalsze szczegółowe informacje.

2. PRACE KOMISJI NAD MODERNIZACJĄ RACHUNKOWOŚCI PUBLICZNEJ W UE

W ciągu ostatnich 10 lat Komisja (Eurostat) kontynuowała prace nad ESRSP we współpracy z ekspertami w dziedzinie rachunkowości publicznej z państw członkowskich, reprezentującymi wszystkie szczeble administracji rządowej, a także z innymi kluczowymi zainteresowanymi stronami w UE i na świecie. Na etapie 1 zakres prac Komisji nad ESRSP obejmuje systematyczną współpracę z zainteresowanymi stronami, prace techniczne pomagające w przygotowaniu potencjalnych przyszłych standardów ESRSP, analizy kosztów i korzyści związanych z wdrażaniem publicznej rachunkowości memoriałowej w państwach członkowskich oraz zapewnienie wsparcia technicznego i finansowego dla takiej rachunkowości w państwach członkowskich.

We wrześniu 2015 r. Komisja (Eurostat) powołała grupę roboczą ds. europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego, przemianowaną następnie na grupę ekspertów[6]. Jej ogólnym zadaniem jest zapewnianie Komisji (Eurostatowi) doradztwa i wiedzy fachowej w trakcie przygotowywania zharmonizowanych europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego i standardów sprawozdawczości finansowej na zasadzie memoriałowej ogólnego przeznaczenia dla wszystkich szczebli administracji rządowej i samorządowej.

Odbywała się systematyczna komunikacja w sprawie ESRSP z kluczowymi interesariuszami, takimi jak decydenci polityczni, rządy, audytorzy, eksperci w dziedzinie rachunkowości i środowiska akademickie. Poza pracami grupy ekspertów ds. ESRSP Komisja (Eurostat) uczestniczyła w publicznych projektach i posiedzeniach dotyczących rachunkowości publicznej organizowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD),

[5] Sprawozdanie dotyczące ESRSP z 2019 r. i sprawozdanie dotyczące ESRSP z 2024 r.

[6] Grupa ekspertów ds. europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego (E02989), zwana dalej „grupą ekspertów ds. ESRSP”. Do wiosny 2021 r. nazywano ją „grupą roboczą ds. ESRSP”.

Radę MSRSP, Bank Światowy i Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW). Szczególną uwagę zwrócono na komunikację z administracją publiczną na wszystkich szczeblach w państwach członkowskich, w tym z przedstawicielami administracji rządowej i samorządowej.

Jeśli chodzi o prace techniczne przyczyniające się do ESRSP, po konferencji poświęconej rozwojowi ESRSP, która odbyła się w Brukseli w maju 2013 r., jako priorytet działań następczych wskazano kwestię zarządzania przyszłymi ESRSP. Komisja (Eurostat) zebrała opinie szerokiego grona zainteresowanych stron w ramach konsultacji publicznych[7], a następnie w specjalnej podgrupie grupy ekspertów. Na podstawie zebranych informacji określono kluczowe zasady zarządzania ESRSP oraz cele i użytkowników sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzanych zgodnie z ESRSP[8].

Aby zwiększyć przejrzystość fiskalną i zachęcać do przeprowadzania publicznych reform rachunkowości memoriałowej w państwach członkowskich Komisja (Eurostat) w pierwszej kolejności opracowała wytyczne dotyczące wdrażania po raz pierwszy sprawozdań finansowych opartych na zasadzie memoriałowej[9]. Wytyczne dotyczące wdrażania po raz pierwszy nie służą bezpośrednio wdrożeniu ESRSP, lecz mają poprawić przejrzystość fiskalną w perspektywie krótko- i średnioterminowej, a zarazem przygotować grunt pod wdrożenie ESRSP w późniejszym terminie.

Komisja (Eurostat), we współpracy z przedstawicielami państw członkowskich, przygotowała projekt ram koncepcyjnych dotyczących rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej zgodnie z przyszłymi ESRSP[10]. Projekt ram koncepcyjnych ESRSP zawiera zestaw pojęć i definicji niezbędnych do opracowywania, przyjęcia i publikacji ESRSP oraz wytyczne dotyczące przygotowywania i prezentacji informacji z zakresu rachunkowości finansowej przez podmioty sektora stosujące rachunkowość opartą na ESRSP. Ramy koncepcyjne mogą również pomóc użytkownikom w interpretacji informacji finansowych przedstawianych przez podmioty sektora publicznego. Potencjalny zestaw przyszłych standardów rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej UE, w połączeniu z ramami koncepcyjnymi, zapewniłby niezbędne pojęcia i oparte na nich rozwiązania operacyjne, dzięki którym sprawozdania finansowe będą mogły wiernie i rzetelnie odzwierciedlać sytuację finansową, wyniki finansowe i przepływy pieniężne podmiotów sektora publicznego stosujących rachunkowość memoriałową.

Opracowano potencjalną strukturę przyszłych ESRSP. Obejmuje ona układ całego zbioru standardów oraz układ poszczególnych przyszłych standardów. Zbiór obejmuje osiem obszarów rachunkowości, które można tymczasowo podzielić na 13 potencjalnych ESRSP. Dodatkowo uproszczono proponowaną strukturę w ramach przyszłych ESRSP, z uwzględnieniem tradycji rachunkowych w poszczególnych państwach członkowskich.

W okresie 2019–2021 przeprowadzono przegląd standardów MSRSP[11]. Celem sprawozdań z tego przeglądu była ocena spójności poszczególnych MSRSP z projektem ram koncepcyjnych ESRSP i zasadą europejskiego dobra publicznego, aby dostarczyć informacji potrzebnych do ustanowienia przyszłych ESRSP. Analiza uwzględnia obowiązujący tekst

[7] Konsultacje społeczne – Ocena przydatności Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego
dla państw członkowskich..
[8] Zespół ds. zasad leżących u podstaw struktury zarządzania ESRSP – sprawozdanie końcowe dla grupy roboczej z dnia 7 kwietnia 2017 r.
[9] Wytyczne dotyczące wdrażania rachunkowości memoriałowej po raz pierwszy.
[10] Projekt ram koncepcyjnych ESRSP (zmieniony w lutym 2024 r.).
[11] Sprawozdania z przeglądu spójności ESRSP z MSRSP.

MSRSP oraz, w stosownych przypadkach, nieobowiązujące wytyczne, aby stwierdzić, czy spełniono kryteria przewidziane w ramach koncepcyjnych ESRSP.

Innym źródłem informacji na potrzeby ustanowienia potencjalnych przyszłych ESRSP są dokumenty tematyczne dotyczące ESRSP zawierające analizy techniczne zagadnień z zakresu rachunkowości publicznej. Dokumenty tematyczne[12] porządkują złożone kwestie rachunkowe i koncentrują się na technicznych i praktycznych wyzwaniach związanych z wdrażaniem. W pracach tych położono również szczególny nacisk na „elastyczność ESRSP" czyli możliwość zmniejszenia obciążenia sprawozdawczego i złożoności standardów dla mniejszych i mniej ryzykownych podmiotów publicznych. Dokumenty tematyczne ESRSP wspierają również państwa członkowskie w reformach rachunkowości, ponieważ uwzględniają najlepsze praktyki w zakresie rachunkowości publicznej z wybranych państw członkowskich i ułatwiają ich upowszechnienie w całej UE.

Systemy rachunkowości Komisji Europejskiej, podobnie jak systemy kilku innych organizacji międzynarodowych, opierają się na zasadzie memoriałowej i czerpią z MSRSP. Zgodnie z globalną tendencją oraz w wyniku współpracy między państwami członkowskimi koordynowanej przez Komisję (Eurostat) w ramach etapu 1 projektu ESRSP w ostatniej dekadzie w wielu państwach członkowskich przeprowadzono szeroko zakrojoną, dobrowolną modernizację systemów rachunkowości publicznej.

Komisja (Eurostat) zleciła trzy badania dotyczące analizy kosztów i korzyści w odniesieniu do reformy publicznej rachunkowości memoriałowej. W dwóch z tych badań regularnie aktualizowano szacunki dotyczące wskaźników dojrzałości rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych i powiązanych kosztów wdrożenia ESRSP, pierwotnie opublikowane w 2014 r. (zob. sekcja 3 poniżej). Jeżeli chodzi o korzyści płynące z publicznej rachunkowości memoriałowej w sytuacjach kryzysowych, takich jak pandemia COVID-19, Komisja (Eurostat) zleciła opracowanie dokumentu, w którym przeanalizowano związek między rachunkowością publiczną a szerokim zakresem kluczowych środków reagowania wprowadzonych przez wiele państw członkowskich UE[13].

Inteligentne, zrównoważone i odpowiedzialne społecznie reformy przyczyniają się do zwiększenia odporności gospodarek i społeczeństw UE. Komisja zapewnia znaczne wsparcie techniczne i finansowe na rzecz reform rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych w państwach członkowskich. W ramach wsparcia technicznego Komisja (Eurostat) ułatwia wymianę najlepszych praktyk i inicjuje dyskusje na temat innowacyjnych podejść do rachunkowości publicznej. Omawia korzyści i wyzwania związane z reformami rachunkowości memoriałowej z ekspertami ds. rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz zachęca do dzielenia się doświadczeniami i wiedzą fachową między państwami członkowskimi. Państwa członkowskie wyraziły szczególne zainteresowanie innowacjami w obszarze systemów rachunkowości i wdrażania standardów międzynarodowych. Szereg projektów reformy rachunkowości publicznej realizowanych przez państwa członkowskie otrzymało wsparcie finansowe UE w ramach dotacji Eurostatu, Instrumentu Wsparcia Technicznego oraz Instrumentu na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności (RRF).

Prace przeprowadzone w ramach etapu 1 projektu ESRSP wspierają działania Komisji na rzecz zwiększenia zdolności administracyjnych w państwach członkowskich, co przekłada się na większą skuteczność oddziaływania. Pomimo dużej różnorodności struktur instytucjonalnych i tradycji prawnych administracje publiczne państw członkowskich łączy

[12] Dokumenty tematyczne ESRSP obejmujące tematy istotne dla rachunkowości publicznej.

[13] Rachunkowość sektora instytucji rządowych i samorządowych, ESRSP i wspieranie działań w reakcji na pandemię COVID-19.

szereg wspólnych wartości i zadań oraz wspólne rozumienie pojęcia dobrej administracji, co tworzy europejską przestrzeń administracyjną. Za pomocą inicjatywy ComPAct[14] Komisja zamierza usprawnić europejską przestrzeń administracyjną przez promowanie tych zasad i zwiększenie wsparcia na rzecz modernizacji administracji publicznej państw członkowskich. Ustanowiono wspólny zestaw nadrzędnych zasad warunkujących jakość administracji publicznej, w tym zasadę zrównoważonych i stabilnych finansów publicznych opartych „na zintegrowanych i kompleksowych publicznych systemach rachunkowości memoriałowej".

3. OSIĄGNIĘCIA I PLANY PAŃSTW CZŁONKOWSKICH W ZAKRESIE ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI PUBLICZNEJ

W 2025 r. większość państw członkowskich wprowadziła już rachunkowość memoriałową w całym sektorze instytucji rządowych i samorządowych zgodnie ze standardami krajowymi lub jest w trakcie jej wdrażania. Wobec braku ESRSP wszystkie kraje prowadzące reformy wykorzystały lub planują wykorzystać MSRSP jako podstawę przy opracowywaniu własnych standardów. W tabeli 1 przedstawiono państwa członkowskie w trzech grupach według poziomu dojrzałości rachunkowości. Kraje o dojrzałości rachunkowości (rozumianej jako wskaźnik zaawansowania wdrożenia rachunkowości memoriałowej w odniesieniu do MSRSP) na poziomie co najmniej 70 % uznaje się za stosujące rachunkowość memoriałową[15].

[14] Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów „Usprawnienie europejskiej przestrzeni administracyjnej (ComPAct)", COM(2023) 667 final z 25.10.2023.

[15] Dokładniej rzecz ujmując, kraje o dojrzałości rachunkowości na poziomie co najmniej 70 % mają zintegrowane, kompleksowe i zharmonizowane na szczeblu krajowym systemy rachunkowości memoriałowej.

Tabela 1. Poziom dojrzałości rachunkowości w sektorze instytucji rządowych i samorządowych w 2025 r.

Wysoki: dojrzałość rach. ≥ 70 %	Średni: 70 % > dojrzałość rach. ≥ 40 %	Niski: dojrzałość rach. < 40 %
Belgia, Bułgaria, Czechy, Dania, Estonia, Irlandia, Hiszpania, Francja, Łotwa, Litwa, Austria, Słowacja, Finlandia i Szwecja	Chorwacja, Luksemburg, Węgry, Niderlandy, Polska, Portugalia, Rumunia i Słowenia	Niemcy, Grecja, Włochy, Cypr i Malta

Źródło: Badanie PwC przeprowadzone w 2025 r.[16]

W wielu krajach poziomy dojrzałości rachunkowości różniły się jednak znacznie między podsektorami sektora instytucji rządowych i samorządowych. W szczególności samorządy lokalne częściej rozliczały się na zasadzie memoriałowej, podczas gdy fundusze zabezpieczenia społecznego w większym stopniu opierały się na metodzie kasowej. W 2025 r. średnie unijne wyniki dotyczące dojrzałości w poszczególnych podsektorach były następujące:

- instytucje rządowe na szczeblu centralnym: 66 %
- instytucje rządowe i samorządowe na szczeblu regionalnym: 68 %
- instytucje samorządowe na szczeblu lokalnym: 73 %
- fundusze zabezpieczenia społecznego: 59 %.

MSRSP stanowią wspólne źródło inspiracji dla krajowych standardów rachunkowości na szczeblu instytucji rządowych na szczeblu centralnym w ponad trzech czwartych (21 z 27) państw członkowskich. Ponad połowa (14) państw członkowskich wykorzystuje MSRSP jako główną podstawę przy opracowywaniu własnych standardów rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych. Jeżeli chodzi o harmonizację zasad rachunkowości w państwach członkowskich, ponad połowa (14) państw członkowskich stosuje zasadniczo podobne zasady rachunkowości we wszystkich podsektorach sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Ze względu na oczekiwane korzyści z publicznej rachunkowości memoriałowej oraz kierunek i wsparcie zapewniane w ramach inicjatywy ESRSP stosowanie takiej rachunkowości znacznie wzrosło od czasu sprawozdania dotyczącego MSRSP z 2013 r. Średni poziom dojrzałości rachunkowości w UE dla podsektora instytucji rządowych na szczeblu centralnym wzrósł od czasu tego sprawozdania z 57 % do 66 %. Podobną tendencję zaobserwowano w innych podsektorach sektora instytucji rządowych i samorządowych. Na poziomie podsektorów największą poprawę (o ponad 20 punktów procentowych) odnotowano w Grecji (szczebel lokalny), Hiszpanii (szczebel krajowy), Chorwacji (szczebel centralny i lokalny), na Cyprze (szczebel centralny), na Łotwie (szczebel lokalny i zabezpieczenie społeczne), w Luksemburgu (zabezpieczenie społeczne) i w Austrii (szczebel krajowy i lokalny).

Państwa członkowskie prowadzące reformy dostrzegają korzyści płynące z publicznej rachunkowości memoriałowej. W latach 2014–2018 Eurostat współfinansował 13 projektów torujących drogę do modernizacji publicznej rachunkowości memoriałowej lub bezpośrednio ją wspierających w ośmiu państwach członkowskich[17]. Instrument Wsparcia Technicznego[18]

[16] Zaktualizowane poziomy dojrzałości rachunkowości rządów UE i koszty wdrożenia ESRSP, zob. tabela 3 na s. 12. Dane liczbowe dotyczące sektora instytucji rządowych i samorządowych oblicza się jako średnie ważone danych liczbowych dotyczących podsektorów.

[17] Niemcy (Hesja), Hiszpania (Kantabria), Włochy, Cypr, Węgry, Malta, Austria (Burgenland, Salzburg i Górna Austria) oraz Portugalia.

[18] Początkowo Program wspierania reform strukturalnych, a od 2021 r. Instrument Wsparcia Technicznego.

objął wsparciem ponad 18 reform w dziewięciu państwach członkowskich i nadal wspiera administracje państw członkowskich w zwiększaniu zdolności, we wdrażaniu rozwiązań technicznych i ustanawianiu krajowych standardów rachunkowości zgodnych z MSRSP, aby wprowadzać i rozszerzać stosowanie rachunkowości memoriałowej. Wsparcie z Instrumentu Wsparcia Technicznego ułatwiło również przeprowadzenie ponad 10 wizyt studyjnych w innych państwach członkowskich. Wsparcie otrzymały m.in. Irlandia, Grecja, Chorwacja, Włochy, Cypr, Luksemburg, Malta, Polska i Portugalia. W Grecji, we Włoszech i w Portugalii reformy są spójne z zobowiązaniami przyjętymi w krajowych planach odbudowy i zwiększania odporności w ramach RRF. Irlandia, która również skorzystała z Instrumentu Wsparcia Technicznego, rozpoczęła reformę rachunkowości publicznej ze szczególnym naciskiem na szczebel centralny, podczas gdy Austria zakończyła reformę i wdrożyła rachunkowość memoriałową na szczeblu państwowym i samorządowym. Niektóre państwa o już wysokim poziomie dojrzałości rachunkowości, takie jak Litwa, dodatkowo doprecyzowały dostosowanie swojej rachunkowości publicznej do MSRSP.

Niemcy i Niderlandy nie planują obecnie przejścia na rachunkowość memoriałową we wszystkich swoich podsektorach sektora instytucji rządowych i samorządowych. W Niemczech, mimo braku ogólnokrajowego zobowiązania do przeprowadzenia szeroko zakrojonej publicznej reformy memoriałowej, na szczeblu federalnym prowadzi się indywidualne usprawnienia systemu rachunkowości (np. cyfryzację procesów księgowych i ukończenie rejestru aktywów). Dwa niemieckie kraje związkowe, Hesja i Hamburg, wdrożyły już zaawansowane systemy memoriałowej rachunkowości publicznej. Ponadto w 2025 r. rachunkowość memoriałowa jest obowiązkowa dla samorządów lokalnych w 11 z 13 krajów związkowych Niemiec (z wyjątkiem Berlina, Bremy i Hamburga, które nie mają szczebla gminnego). W Niderlandach stopień stosowania rachunkowości memoriałowej jest zróżnicowany: w większości jednostek administracji centralnej nadal stosuje się rachunkowość kasową, podczas gdy fundusze zabezpieczenia społecznego i większość samorządów lokalnych stosują rachunkowość memoriałową.

Wprowadzenie rachunkowości memoriałowej jest procesem długotrwałym, wymagającym kompleksowego podejścia, szerokiej rozbudowy zdolności i rozwoju wiedzy w całej administracji publicznej. W Irlandii, w Grecji, we Włoszech i w Luksemburgu kolejne wieloletnie edycje wsparcia w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego przyniosły wymierne rezultaty, które wsparły reformy rachunkowości w tych państwach członkowskich. Doświadczenie pokazuje, że postępy zależą również w dużym stopniu od zaangażowania i dostępności uczestniczących podmiotów publicznych. Najlepsze praktyki państw członkowskich UE wskazują, że pełne wdrożenie zajmuje kilka lat, więc korzyści nie są widoczne od razu.

Dzięki przejrzystym i porównywalnym sprawozdaniom finansowym sporządzanym zgodnie z zasadą memoriałową rządy pokażą długoterminowe skutki swoich decyzji i mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności za właściwe wykorzystanie środków publicznych wobec obywateli, którzy je demokratycznie wybierają, i wobec innych zainteresowanych stron, takich jak podmioty finansujące. Korzyści uzyskane dzięki reformom rachunkowości w państwach członkowskich trudno precyzyjnie zmierzyć, ponieważ dotyczą one wielu obszarów; można jednak oczekiwać znacznych dodatkowych korzyści, jeżeli rządy wyjdą poza minimum wymagane do zapewnienia zgodności z zasadami rachunkowości. Państwa członkowskie, które wdrożyły reformy rachunkowości memoriałowej, wskazują, że główną siłą napędową reformy była potrzeba stworzenia systemów informacji zarządczej umożliwiających rzetelne podejmowanie świadomych decyzji. Niezbędnym warunkiem wstępnym jest stosowanie kompleksowych praktyk rachunkowości memoriałowej o wysokiej jakości. Rzetelne dane z rachunkowości memoriałowej można wykorzystać do opracowania praktyk zarządzania opartego na wynikach, rachunku kosztów, programów zarządzania

aktywami oraz innych kluczowych wskaźników efektywności, które umożliwiają ocenę kosztów polityk i programów oraz ocenę wyników w odniesieniu do celów polityki.

Informacje zwrotne od rządów na temat korzyści płynących z tych szerzej zakrojonych reform finansowych są bardzo pozytywne. W wielu przypadkach wraz z modernizacją rachunkowości rządy zainwestowały w nowoczesne systemy informatyczne/ERP[19] i uprościły procesy wewnętrzne, co miało pozytywny wpływ na efektywność ich działania, a tym samym na bieżące koszty ich działań.

W UE i jej państwach członkowskich rośnie – choć jeszcze nie jest powszechne – przekonanie o potrzebie stosowania rachunkowości memoriałowej w sektorze instytucji rządowych i samorządowych, lecz obecnie brakuje zharmonizowanego podejścia. Reformy rachunkowości memoriałowej (często wdrażane w ramach szerszej reformy finansowej) trwają w Irlandii, Grecji, Chorwacji, we Włoszech, na Cyprze, w Luksemburgu, Polsce i Portugalii, a także w dwóch krajach związkowych w Niemczech, a proces sprawozdawczości finansowej w większości państw członkowskich jest systematycznie udoskonalany. Państwa nadal dążą do większej skuteczności i automatyzacji procesu sprawozdawczości finansowej oraz uzyskiwania lepszych informacji jako źródła sprawniejszego podejmowania decyzji i większego dostosowania do rozwoju MSRSP. Zgodnie z planami państw członkowskich średnia dojrzałość rachunkowości w UE dla podsektora instytucji rządowych na szczeblu centralnym ma wzrosnąć z 66 % w 2025 r. do 78 % w 2030 r. Największe zmiany przewiduje się w Grecji (+67 punktów procentowych – p.p.), na Malcie (+60 p.p.), we Włoszech (+50 p.p.), na Cyprze (+48 p.p.) i w Luksemburgu (+45 p.p.), co odzwierciedla trwające tam reformy rachunkowości.

Tabela 2. Planowany poziom dojrzałości rachunkowości dla sektora instytucji rządowych i samorządowych w 2030 r.

Wysoki: dojrzałość rach. ≥ 70 %	Średni: 70 % > dojrzałość rach. ≥ 40 %	Niski: dojrzałość rach. < 40 %
Belgia, Bułgaria, Czechy, Dania, Estonia, Irlandia, Grecja, Hiszpania, Francja, Włochy, Cypr, Łotwa, Litwa, Malta, Austria, Portugalia, Słowacja, Finlandia i Szwecja	Chorwacja, Luksemburg, Węgry, Niderlandy, Polska, Rumunia i Słowenia	Niemcy

Źródło: Badanie PwC przeprowadzone w 2025 r.

Rozwój sytuacji w UE w ostatnich latach wpisuje się w tendencję światową. Ponad połowa (95 ze 169) jurysdykcji objętych sprawozdaniem „Międzynarodowy wskaźnik rozliczalności finansowej sektora publicznego: sprawozdanie ze stanu na 2025 r.”[20] opracowanym przez IFAC, CIPFA i IPSASB zadeklarowała, że do 2030 r. ich rachunkowość publiczna będzie oparta na zasadzie memoriałowej. Dla porównania, w edycji wskaźnika z 2024 r. liczba ta wynosiła około jednej trzeciej (53 ze 169).

[19]Planowanie zasobów przedsiębiorstwa.

[20] Międzynarodowy wskaźnik rozliczalności finansowej sektora publicznego, sprawozdanie ze stanu za 2025 r., IFAC (Międzynarodowa Federacja Księgowych), CIPFA (brytyjskie stowarzyszenie zawodowe specjalistów finansów publicznych i rachunkowości) i MSRSPB (Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dla Sektora Publicznego), wrzesień 2025 r.

4. ADEKWATNOŚĆ MSRSP DLA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH I ICH POTENCJALNE ZASTOSOWANIE NA POTRZEBY ESRSP

W niniejszym rozdziale oceniono adekwatność MSRSP jako wspólnych ram rachunkowości publicznej w UE[21] oraz ich potencjalne wykorzystanie przy opracowywaniu ESRSP.

Sprawozdanie dotyczące MSRSP z 2013 r. opierało się na szeroko zakrojonych konsultacjach publicznych. 38,2 % respondentów uznało, że MSRSP byłyby odpowiednim standardem rachunkowości dla Unii Europejskiej, 30,9 % zgodziło się częściowo, a 27,9 % było przeciwnego zdania[22]. W sprawozdaniu dotyczącym MSRSP z 2013 r. stwierdzono, że chociaż MSRSP stanowiłyby odpowiednie ramy odniesienia przy opracowywaniu ESRSP, zgłaszano kwestie dotyczące zarządzania nimi oraz aspektów koncepcyjnych i technicznych. Kwestie te obejmowały praktyczne ograniczenia harmonizacji, kompletność standardów, stabilność ram rachunkowości oraz niewystarczające zasoby na potrzeby ram zarządzania.

W ciągu 12 lat od publikacji sprawozdania dotyczącego MSRSP z 2013 r. wprowadzono nową strukturę zarządzania MSRSP obejmującą wzmocniony niezależny nadzór. W 2015 r. powołano Komitet Interesu Publicznego, aby zagwarantować, że działalność Rady MSRSP w zakresie ustanawiania standardów odbywa się w interesie publicznym. Ponadto w 2016 r. utworzono konsultacyjną grupę doradczą, która stanowi forum konsultacji Rady MSRSP z przedstawicielami organizacji sektora publicznego oraz z osobami fizycznymi zainteresowanymi jej pracami lub na które te prace oddziałują. Od czasu powołania Komitet Interesu Publicznego i konsultacyjna grupa doradcza stanowią integralny element procesów zarządzania i nadzoru nad pracami Rady MSRSP oraz jej działań w zakresie ustanawiania norm. Obecnie dwóch z 18 członków Rady MSRSP pochodzi z państw członkowskich UE, a Eurostat i DG BUDG uczestniczą w charakterze obserwatorów. Księgowy Komisji jest członkiem konsultacyjnej grupy doradczej.

W tym dwunastoletnim okresie w MSRSP wprowadzono istotne zmiany. Standardy te są obecnie bardziej kompleksowe, gdyż liczba obowiązujących standardów wzrosła z 31 w 2013 r. do 40 w 2025 r., a odsetek standardów specyficznych dla poszczególnych sektorów publicznych wzrósł z 19 % w 2013 r. do 30 % w 2025 r. Standardy dotyczące konkretnych zagadnień sektora publicznego obejmują m.in. MSRSP 42, *Świadczenia socjalne*; MSR 47 *Przychody* oraz MSRSP 48 *Koszty transferu*; a także MSRSP 19 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*. MSRSP obejmują obecnie wszystkie kluczowe kwestie, które należy odzwierciedlać w sprawozdaniach finansowych podmiotów publicznych, i są uznawane przez zainteresowane strony za „stabilne i kompletne".

Przegląd standardów MSRSP (zob. rozdział 2) stanowi kolejne działanie potwierdzające ich adekwatność dla UE. Ogólnie rzecz biorąc, wszystkie poddane przeglądowi standardy MSRSP uznano za zgodne z projektem ram koncepcyjnych ESRSP i z zasadą europejskiego dobra publicznego. Wskazano jednocześnie na potrzebę opracowania dodatkowych wytycznych w kilku obszarach rachunkowości. Ponadto w 2024 r. przeprowadzono badanie stosowania MSRSP wśród państw członkowskich. Z badania wynika, że choć standardy są dość kompleksowe w wielu obszarach rachunkowości, nadal występują luki.

W 2024 r. Eurostat przeprowadził wśród członków grupy ekspertów ESRSP badanie dotyczące adekwatności MSRSP dla państw członkowskich oraz ich potencjalnego

[21] Aspekt ten został podkreślony, ponieważ może dochodzić do nakładania się między ocenami poszczególnych państw członkowskich co do adekwatności MSRSP na szczeblu krajowym a oceną adekwatności MSRSP jako podstawy zharmonizowanego podejścia do ESRSP.

[22] Konsultacje społeczne – Ocena przydatności Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego dla państw członkowskich.

wykorzystania przy opracowywaniu ESRSP. Trzy pytania dotyczyły adekwatności MSRSP jako ram sprawozdawczości, zarządzania tymi ramami dla państw członkowskich oraz adekwatności MSRSP jako ram odniesienia przy opracowywaniu ESRSP. Wprawdzie część zastrzeżeń wskazanych w sprawozdaniu dotyczącym MSRSP z 2013 r. utrzymała się, lecz z czasem osłabła, a opinie respondentów wskazują, że adekwatność MSRSP jako ram sprawozdawczości dla państw członkowskich oraz zarządzanie tymi ramami znacznie się poprawiły. Zdecydowana większość państw członkowskich podkreśliła adekwatność MSRSP i ich modelu zarządzania. Podkreślono potrzebę opracowania modelu zarządzania budżetem, który zintegruje sprawozdawczość i metodykę Europejskiego Urzędu Nadzoru oraz powiązane instrumenty fiskalne ze sprawozdawczością opartą na MSRSP/ESRSP. Wśród innych głównych kwestii wymieniano koszty i złożoność wdrożenia oraz potrzebę szczegółowych wytycznych i zróżnicowanych wymogów sprawozdawczych.

Tabela 3. Adekwatność MSRSP dla państw członkowskich i ich potencjalne wykorzystanie przy opracowywaniu ESRSP

	Tak	Częściowo	Nie
MSRSP stanowią adekwatne ramy sprawozdawczości dla państw członkowskich	46 %	42 %	12 %
Zarządzanie MSRSP sprawia, że są one adekwatne dla państw członkowskich	27 %	58 %	15 %
MSRSP stanowią adekwatne ramy odniesienia przy opracowywaniu ESRSP	66 %	19 %	15 %

Źródło: Badanie adekwatności MSRSP z 2024 r.

Państwa członkowskie uznały, że wykorzystanie MSRSP jako ram odniesienia zwiększy standaryzację i porównywalność publicznej sprawozdawczości finansowej w UE. Wyrażano jednak obawy co do adekwatności stosowania wartości godziwej jako podstawy wyceny w sektorze publicznym w niektórych sytuacjach.

Państwa członkowskie przyznały, że chociaż w systemie zarządzania MSRSP zakorzeniona jest dogłębna wiedza ekspercka sektora publicznego i istnieje dokładny, niezależny i przejrzysty proces należytej staranności, potrzebne jest większe zaangażowanie Europy na rzecz systemu zarządzania MSRSP. Zgłaszano również wątpliwości co do tego, czy z punktu widzenia legitymacji demokratycznej organ wspierany przez podmiot prywatny może pełnić funkcję organu wyznaczającego standardy dla UE.

Państwa członkowskie uznały, że wykorzystanie MSRSP jako ram odniesienia przy opracowywaniu ESRSP umożliwi wdrożenie ESRSP w sposób racjonalny pod względem kosztów.

Państwa członkowskie prezentowały dwa odmienne stanowiska w kwestii adekwatności MSRSP na potrzeby ESRSP. Z jednej strony uznawano, że MSRSP byłyby odpowiednie i że wystarczającym rozwiązaniem byłby mechanizm zatwierdzania podobny do tego, który obowiązuje w przypadku standardów rachunkowości sektora prywatnego w UE. Z drugiej strony postulowano odrębny proces ustanawiania standardów ESRSP, oparty jednak na MSRSP, i wskazywano na potrzebę zapewnienia solidnego zaplecza technicznego. Państwa członkowskie podkreślały również potrzebę uzyskania poparcia politycznego i zauważały, że konieczne będą zmiany legislacyjne na szczeblu krajowym.

5. DALSZE KIERUNKI ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI PUBLICZNEJ W UE

Biorąc pod uwagę znaczenie solidnych i przejrzystych systemów rachunkowości publicznej oraz utrzymujące się zainteresowanie państw członkowskich udziałem w dyskusjach na szczeblu UE na temat rachunkowości publicznej, istnieje duże zapotrzebowanie na koordynację działań służących modernizacji krajowych systemów rachunkowości publicznej w oparciu o krajowe standardy rachunkowości memoriałowej.

Zwiększone stosowanie memoriałowej rachunkowości publicznej w UE podczas etapu 1 projektu ESRSP nadało istotny impuls do reform oraz pokazało wartość prowadzenia dyskusji na temat rozwoju rachunkowości publicznej i wymiany najlepszych praktyk. Przynosi to korzyści zarówno państwom członkowskim, które już stosują podejście oparte na zasadzie memoriałowej, jak i tym, które są w trakcie reform rachunkowości, ponieważ mogą korzystać z dotychczasowych doświadczeń. Jednocześnie sprzyja to dobrowolnemu zbliżaniu podejść w całej UE.

Większość państw członkowskich (14) wdrożyła już rachunkowość memoriałową zgodnie ze standardami krajowymi w całym sektorze instytucji rządowych i samorządowych. Pięć kolejnych planuje to zrobić do 2030 r. Osiem państw członkowskich nie planuje wprowadzenia rachunkowości memoriałowej w całym sektorze instytucji rządowych i samorządowych do 2030 r., przy czym dwa z nich nie dostrzegają korzyści z takiego działania. Prace przeprowadzone w ramach grupy ekspertów ds. ESRSP i reforma unijnych ram zarządzania gospodarczego ujawniły brak konsensusu wśród państw członkowskich co do wprowadzenia obowiązku stosowania zharmonizowanej memoriałowej rachunkowości publicznej w UE.

Choć część zastrzeżeń wskazanych w sprawozdaniu dotyczącym MSRSP z 2013 r. wciąż się utrzymuje, ich znaczenie zmalało z czasem. Adekwatność MSRSP jako ram sprawozdawczości dla państw członkowskich znacznie wzrosła, a zarządzanie tymi ramami znacznie się poprawiło od czasu publikacji sprawozdania. Pozostałe główne kwestie związane z MSRSP zgłaszane przez niektóre państwa członkowskie dotyczą kosztów i złożoności wdrażania oraz potrzeby opracowania szczegółowych wytycznych.

W świetle osiągniętych postępów inicjatywa ESRSP będzie kontynuowana w ramach etapu 1, ze szczególnym naciskiem na wspieranie i promowanie krajowych działań modernizacyjnych służących zwiększeniu przejrzystości w sektorze instytucji rządowych i samorządowych. Działania te obejmą m.in. następujące elementy:

1) Komisja będzie udzielać wsparcia technicznego na rzecz modernizacji w państwach członkowskich przez określanie wyzwań związanych z wdrażaniem i opracowywanie wspólnych rozwiązań, promowanie najlepszych praktyk i wymianę doświadczeń w dziedzinie rachunkowości publicznej między państwami członkowskimi.
2) Reformy zmierzające do publicznej rachunkowości memoriałowej będą nadal kwalifikować się do finansowania w ramach Instrumentu Wsparcia Technicznego do 2027 r. Decyzje o przyszłym wsparciu finansowym i technicznym UE zostaną podjęte w ramach kolejnego budżetu UE[23].
3) Będzie prowadzona systematyczna komunikacja z kluczowymi zainteresowanymi stronami takimi jak decydenci polityczni, rządy, audytorzy, eksperci w dziedzinie rachunkowości i środowiska akademickie. Utrzymywana będzie współpraca z Radą

[23] https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/eu-budget-2028-2034_en?prefLang=pl.

MSRSP i innymi organizacjami międzynarodowymi, takimi jak OECD, Bank Światowy i MFW

4) Dobrowolne stosowanie projektu ram koncepcyjnych ESRSP będzie zachętą do zbliżania podejść w państwach członkowskich UE.
5) Kolejne sprawozdanie na temat rachunkowości publicznej w UE zostanie sporządzone w latach 2029–2030, zgodnie ze zmienioną dyrektywą w sprawie ram budżetowych.

Cele te są zgodne z polityką Komisji, w szczególności w zakresie usprawnienia europejskiej przestrzeni administracyjnej (ComPAct), oraz z celami dyrektywy w sprawie ram budżetowych.