KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 6.3.2013
COM(2013) 114 final

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA RADY I PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO

W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich

Przydatność MSRSP dla państw członkowskich

{SWD(2013) 57 final}

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA RADY I PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO

W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich

Przydatność MSRSP dla państw członkowskich

1. PODSTAWA PRAWNA I KONTEKST

Przedstawiając niniejsze sprawozdanie, Komisja wywiązuje się z obowiązku nałożonego na mocy art. 16 ust. 3 dyrektywy Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich[1] przeprowadzenia w terminie do dnia 31 grudnia 2012 r. oceny przydatności Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) dla państw członkowskich. Sprawozdanie to jest oparte na informacjach otrzymanych w drodze konsultacji ze służbami Komisji, organizacjami międzynarodowymi, takimi jak MFW, ekspertami pracującymi w odpowiednich branżach oraz innymi zainteresowanymi stronami z państw członkowskich i spoza nich, a także Radą MSRSP, organem ustanawiającym standardy.

Kryzys zadłużeniowy uwypuklił potrzebę wyraźnego wykazywania stabilności finansowej przez instytucje rządowe i samorządowe oraz bardziej rygorystycznej i przejrzystej sprawozdawczości w zakresie danych fiskalnych. W dyrektywie Rady 2011/85/EU (dyrektywa w sprawie ram budżetowych) uznano kluczową rolę w nadzorze budżetowym UE kompletnych i wiarygodnych danych fiskalnych, które można porównywać między wszystkimi państwami członkowskimi. Dlatego też ustanowiono w niej przepisy dotyczące ram budżetowych państw członkowskich, koniecznych do spełnienia wymogu dotyczącego unikania nadmiernych deficytów budżetowych, ustanowionego w art. 126 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE). Z jednej strony dyscyplina fiskalna odgrywa zasadniczą rolę w zabezpieczaniu unii gospodarczej i monetarnej, z drugiej natomiast stabilność finansowa opiera się na zaufaniu. W niniejszym sprawozdaniu omówiono jedno z narzędzi służących budowaniu tego zaufania oraz umożliwiających lepszą ocenę i prognozę sytuacji fiskalnej: zharmonizowane standardy rachunkowości memoriałowej sektora publicznego.

Artykuł 3 dyrektywy 2011/85/UE zawiera wymóg przewidujący, że „państwa członkowskie dysponują systemami rachunkowości publicznej obejmującymi w sposób kompleksowy i spójny wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych i zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym z myślą o przygotowywaniu danych opartych na standardach ESA 95”[2]. Zapis ten tym samym potwierdza zasadniczy brak spójności między rachunkami finansowymi sektora publicznego, w których rejestruje się jedynie przepływy pieniężne, a faktem, że nadzór budżetowy UE opiera się na danych w ujęciu memoriałowym zgodnych ze standardami ESA 95. To oznacza, że dane w ujęciu kasowym muszą być zamieniane na dane w ujęciu memoriałowym za pomocą przybliżeń i dostosowań, obejmujących szacunki w oparciu o poziom makro. Ponadto w przypadkach, w których rachunkowość memoriałowa nie istnieje na poziomie mikro, transakcje finansowe i bilanse trzeba wyprowadzać z różnych źródeł, co prowadzi do

[1] Dz.U. L 306 z 23.11.2011, s. 41.

[2] Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, Dz.U L 310 z 30.11.1996, s. 1.

„rozbieżności statystycznej" między deficytem obliczonym za pomocą rachunków niefinansowych a deficytem obliczonym za pomocą rachunków finansowych.

Brak spójności pomiędzy pierwotnymi rachunkami sektora publicznego a danymi w ujęciu memoriałowym zgodnymi ze standardami ESA 95 stwierdzono również w komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 kwietnia 2011 r. „Rzetelne zarządzanie jakością w statystyce europejskiej"[3]. Komunikat ten zwraca uwagę na to, w jak dużym stopniu jakość informacji statystycznych na poziomie europejskim zależy od stosowności całego procesu tworzenia tych informacji. Dlatego też Eurostat jest za wprowadzeniem systemu zharmonizowanych standardów rachunkowości memoriałowej spójnego ze standardami ESA dla wszystkich jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych.

MSRSP są obecnie jedynym uznanym międzynarodowo zestawem standardów rachunkowości sektora publicznego. MSRSP opracowano w oparciu o międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSSF) stosowane powszechnie w sektorze prywatnym. Obecnie w skład MSRSP wchodzi zestaw 32 standardów rachunkowości memoriałowej oraz jeden standard rachunkowości kasowej.

To właśnie w świetle powyższego art. 16 ust. 3 dyrektywy 2011/85/UE przewiduje ocenę przydatności MSRSP dla państw członkowskich.

2. WPROWADZENIE

Działania instytucji rządowych i samorządowych składają się na największą część produktu krajowego brutto (PKB) we wszystkich gospodarkach UE, a aktywa i zobowiązania tego sektora są znaczne we wszystkich państwach UE. Dlatego też ważne jest, by zarządzano nimi skutecznie oraz by instytucje rządowe i samorządowe były za to zarządzanie odpowiedzialne przed obywatelami, ich przedstawicielami, inwestorami i innymi zainteresowanymi stronami.

Statystyka finansów sektora instytucji rządowych i samorządowych zapewnia informacje o rachunkach różnych podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych, dzięki czemu decydenci i inne zainteresowane strony mają możliwość analizy sytuacji finansowej i wyników działalności instytucji rządowych i samorządowych oraz długoterminowej stabilności finansów publicznych. Głównym źródłem danych dla powyższej statystyki są zapisy i sprawozdania księgowe różnych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych, uzupełnione informacjami finansowymi. Wiarygodne rachunki finansowe sektora instytucji rządowych i samorządowych są niezbędne dla sporządzenia rachunków narodowych, a co za tym idzie, dla planowania, koordynacji i nadzoru fiskalnego.

Dwoma z najważniejszych wskaźników stabilności budżetowej są dług publiczny i deficyt budżetowy, które wykorzystuje się w UE do celów kontroli przestrzegania warunków paktu stabilności i wzrostu. W art. 126 TFUE oraz załączonym do Traktatów Protokole nr 12 w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu ustanowiono, że stosunek planowanego lub rzeczywistego deficytu publicznego do produktu krajowego brutto (PKB) nie powinien zasadniczo przekraczać 3 %, a stosunek zadłużenia publicznego do PKB nie powinien zasadniczo przekraczać 60 %. Komisja uważnie monitoruje te ograniczenia względem krajowej polityki budżetowej w celu zapewnienia efektywnego funkcjonowania unii gospodarczej i walutowej. Jeżeli któreś z państw członkowskich przekroczy powyższe limity i zaistniała sytuacja zostanie uznana za poważniejszą, a nie jedynie wyjątkową i przejściową, dochodzi do uruchomienia procedury dotyczącej nadmiernego deficytu. Po wyrażeniu opinii

[3] COM(2011) 211 final.

przez Komisję Rada podejmuje decyzję w oparciu o wniosek Komisji, czy występuje nadmierny deficyt, a jeśli tak, to przedstawia państwu członkowskiemu zalecenia i harmonogram działań naprawczych.

3. DLACZEGO KONIECZNE SĄ ZHARMONIZOWANE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI MEMORIAŁOWEJ SEKTORA PUBLICZNEGO

Rachunkowość memoriałowa stanowi jedyny powszechnie przyjęty system informacyjny zapewniający kompletny i wiarygodny obraz sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności sektora instytucji rządowych i samorządowych. Przedstawia ona w całości aktywa i zobowiązania, a także przychody i wydatki poszczególnej jednostki w okresie objętym rachunkami oraz w momencie, w którym zostają one zamknięte. W rachunkowości memoriałowej pozycji nie rejestruje się w momencie dokonywania płatności pieniężnych, lecz w momencie stworzenia wartości ekonomicznej, jej przekształcenia lub umorzenia, bądź też w momencie powstania roszczeń lub zobowiązań, ich przekształcenia lub umorzenia. W przypadku rachunkowości kasowej transakcje rejestrowane są w momencie wpływu lub wypłacenia konkretnej kwoty. Pod względem ekonomicznym rachunkowość memoriałowa jest bardziej niezawodna od rachunkowości kasowej; dlatego obecne standardy rachunkowości kontroli fiskalnej w UE, tj. ESA 95, oparte są na zasadzie memoriałowej. Ponadto rachunkowość memoriałowa jest w sektorze publicznym konieczna dla uniknięcia sztucznego poprawiania wyników, na które pozwala rachunkowość kasowa, w przypadku której płatność można przesunąć w czasie do przodu albo do tyłu w celu zarejestrowania jej w okresie wybranym przez instytucję rządową lub samorządową. Rachunkowość memoriałowa nie ma jednak znosić ani zastępować rachunkowości kasowej, w szczególności w przypadkach, gdy tę drugą stosuje się do celów planowania i kontroli budżetu. Rachunkowość memoriałową należy raczej postrzegać jako uzupełniającą, a nie alternatywną, w stosunku do samej rachunkowości kasowej. Przedstawiając pełen obraz sytuacji finansowej i gospodarczej oraz wyniki działalności jednostek sektora publicznego, wpasowuje ona rachunkowość kasową w jej ogólny kontekst.

Przyjęcie jednego zestawu standardów rachunkowości memoriałowej na wszystkich szczeblach sektora instytucji rządowych i samorządowych na terenie całej UE przyniosłoby szczególne korzyści dla zarządzania sektorem publicznym. Oczekuje się, że stosowanie rachunkowości memoriałowej na poziomie mikro w sektorze publicznym zwiększy skuteczność i wydajność administracji publicznej oraz ułatwi zabezpieczenie płynności stanowiącej konieczny warunek dla utrzymania funkcjonowania służby publicznej. Tak jak w przypadku innych rodzajów działalności gospodarczej, zarządzanie i kontrola w zakresie skuteczności i wydajności sektora publicznego zależy od zarządzania i kontroli w zakresie sytuacji gospodarczej i finansowej oraz wyników działania tego sektora. System podwójnego księgowania memoriałowego jest jedynym ogólnie przyjętym systemem zapewniającym konieczne informacje w odpowiednim czasie i w rzetelny sposób. Ponadto zharmonizowana rachunkowość memoriałowa sektora instytucji rządowych i samorządowych zwiększa przejrzystość, rozliczalność oraz porównywalność sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym, a zarazem może służyć zwiększeniu wydajności i skuteczności audytu publicznego w tym sektorze.

3.1. Obecna sytuacja w zakresie stosowania rachunkowości memoriałowej w państwach członkowskich UE

Większość państw członkowskich wprowadziła już rachunkowość memoriałową zgodną ze standardami krajowymi w sektorze instytucji rządowych i samorządowych albo jest w trakcie wprowadzania tego typu rachunkowości. Jedenaście państw członkowskich ma systemy

mieszane, w których wprowadzono różne praktyki księgowe na różnych szczeblach sektora instytucji rządowych i samorządowych[4]. Standardy rachunkowości i systemy rachunkowości Komisji Europejskiej i pozostałych instytucji UE opierają się na zasadzie memoriałowej inspirowanej MSRSP. Podobnie jest w przypadku wielu innych organizacji międzynarodowych.

Choć w coraz większym stopniu (lecz nie jednomyślnie) uznaje się więc, że zachodzi potrzeba stosowania rachunkowości memoriałowej w sektorze instytucji rządowych i samorządowych w UE i jej państwach członkowskich, jednak brakuje obecnie zharmonizowanego podejścia do tej kwestii.

3.2. Standardy rachunkowości na poziomie makro

System ESA zapewnia statystyczne standardy rachunkowości na poziomie makro dla sektorów instytucji rządowych i samorządowych oraz sektorów pozarządowych w UE i jest oparty na zasadzie memoriałowej. Dane dotyczące długu i deficytu publicznego oparte na ESA, służące do celów związanych z procedurą nadmiernego deficytu, są wynikiem konsolidacji poszczególnych rachunków jednostek instytucji rządowych i samorządowych w państwach członkowskich i są określane przez prawodawstwo UE.

W kontekście nadzoru budżetowego UE oraz procedury nadmiernego deficytu Komisja, zgodnie z art. 126 TFUE, ma za zadanie regularnie oceniać jakość zarówno faktycznych danych przekazywanych przez państwa członkowskie, jak i zestawianych zgodnie z ESA rachunków sektora instytucji rządowych i samorządowych stanowiących ich podstawę. Niedawne wydarzenia, w szczególności przypadki niewłaściwej sprawozdawczości finansowej niektórych państw członkowskich, wykazały, że system statystyki fiskalnej nie ograniczył w wystarczającym stopniu ryzyka związanego z przekazywaniem Eurostatowi danych niespełniających norm jakości. Ponadto kryzys gospodarczy i finansowy uwydatnił potrzebę wzmocnienia struktur zarządzania gospodarczego w strefie euro i w całej Unii Europejskiej. W odpowiedzi na tę sytuację Komisja przyjęła w dniu 29 września 2010 r. pakiet wniosków ustawodawczych w sprawie europejskiego zarządzania gospodarczego (zwany „pakietem sześciu wniosków"), który został przyjęty przez Parlament Europejski i Radę[5] w dniu 16 listopada 2011 r. Celem tych przepisów jest rozszerzenie i poprawa nadzoru nad polityką budżetową i makroekonomiczną oraz nad reformami strukturalnymi zmierzającymi do naprawy niedociągnięć w istniejącym prawodawstwie. W przypadku nieprzestrzegania przepisów przez państwa członkowskie planowane są nowe mechanizmy egzekwowania. Jest rzeczą jasną, że mechanizmy te muszą polegać na informacjach statystycznych wysokiej jakości, opracowanych w oparciu o solidne i zharmonizowane standardy rachunkowości dostosowane do europejskiego sektora publicznego.

---

4 „Overview and comparison of public accounting and auditing in the 27 Member States"

5 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1173/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie skutecznego egzekwowania nadzoru budżetowego w strefie euro, Dz.U. L 306, s. 1; Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1174/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie środków egzekwowania korekty nadmiernych zakłóceń równowagi makroekonomicznej w strefie euro, Dz.U. L 306, s. 8; Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1175/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97 w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych, Dz.U. L 306, s. 12; Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1176/2011 z dnia 16 listopada 2011 r. w sprawie zapobiegania zakłóceniom równowagi makroekonomicznej i ich korygowania, Dz.U. L 306, s. 25; Rozporządzenie Rady (UE) nr 1177/2011 z dnia 8 listopada 2011 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1467/97 w sprawie przyspieszenia i wyjaśnienia procedury nadmiernego deficytu, Dz.U. L 306, s. 33; Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz.U. L 306, s.41.

Dostępność i jakość porównywalnych i spójnych wyjściowych danych źródłowych w ujęciu memoriałowym (tj. pierwotnych danych księgowych dla jednostek instytucji rządowych i samorządowych) na mikroekonomicznym poziomie rachunkowości są warunkami wstępnymi dla zapewnienia wysokiej jakości danych dotyczących długu publicznego i deficytu budżetowego na poziomie makroekonomicznym rachunkowości memoriałowej. Rachunkowość na poziomie mikro w zakresie sektora publicznego w państwach członkowskich ma różne warianty, przez co trudno jest dokonywać porównań zarówno w skali pojedynczego państwa członkowskiego jak i pomiędzy różnymi państwami członkowskimi. Wyczerpały się już możliwości korzystania z obecnego podejścia polegającego na uzgadnianiu ze sobą niezharmonizowanych danych księgowych poziomu mikro dotyczących sektora publicznego do celów związanych z procedurą nadmiernego deficytu.

Zharmonizowanie systemów rachunkowości poziomu mikro w zakresie wszystkich jednostek sektora publicznego (tj. instytucji rządowych i samorządowych) we wszystkich państwach członkowskich UE, w połączeniu z kontrolą wewnętrzną i zewnętrznym audytem, wydaje się być jedynym skutecznym krokiem w kierunku opracowywania danych dotyczących długu publicznego i deficytu budżetowego w ujęciu memoriałowym, spełniających najwyższe standardy jakości zgodnie z istniejącymi wymogami prawnymi. Jest to również jedna z podstawowych idei przyświecających dyrektywie 2011/85/UE.

3.3. Potrzeba harmonizacji

Dane statystyczne potrzebne do zestawiania statystyki makroekonomicznej dotyczącej instytucji rządowych i samorządowych, z uwzględnieniem art. 338 TFUE, uległyby znacznej poprawie, gdyby wszystkie jednostki instytucji rządowych i samorządowych stosowały zharmonizowane standardy rachunkowości. Umożliwiłoby to stosowanie wspólnych tablic korelacji w celu przekształcania rachunków jednostek na rachunki ESA, co w ogromnym stopniu uprościłoby proces weryfikacji statystycznej.

Przejrzystość fiskalna jest niezbędna dla stabilności makroekonomicznej oraz nadzoru i doradztwa w zakresie polityki. Zharmonizowane standardy rachunkowości sektora publicznego zwiększyłyby przejrzystość, porównywalność i oszczędność kosztową oraz dałyby podstawę do lepszego zarządzania w sektorze publicznym. Na poziomie makro kryzys finansowy uwydatnia znaczenie terminowych i wiarygodnych danych finansowych i budżetowych oraz pokazuje, jakie są konsekwencje stosowania niewystarczająco kompletnej i porównywalnej sprawozdawczości finansowej w sektorze publicznym.

W dłuższej perspektywie czasu można by rozważyć podjęcie działań w celu udoskonalenia głównych wskaźników odnoszących się do procedury nadmiernego deficytu poprzez pozyskiwanie wyników makroekonomicznych w zakresie rachunkowości publicznej (deficyt/dług) w oparciu o bardziej bezpośrednią konsolidację spójnych i wyczerpujących rachunków mikroekonomicznych. Przyjęcie zintegrowanych standardów rachunkowości i sprawozdawczości z pewnym dostosowaniem ich do pojęć stosowanych w ESA 95 umożliwiłoby uzyskiwanie danych dotyczących długu i deficytu bezpośrednio z tych systemów. Mogłyby się one opierać na rzeczywistych i zharmonizowanych danych księgowych sektora publicznego, poddanych wcześniej kontroli i audytowi bezpośrednio pod kątem kluczowych wskaźników albo pośrednio poprzez sprawozdania finansowe. Mogłoby to również pomóc w skróceniu czasu, jaki zajmuje zgłaszanie deficytu i długu publicznego.

W ramach działania w interesie publicznym instytucje rządowe i samorządowe mają względem uczestników rynku – właścicieli instrumentów długu państwowego i potencjalnych inwestorów – obowiązek udostępniania na czas wiarygodnych i porównywalnych informacji dotyczących wyników finansowych i pozycji finansowej, w sposób analogiczny do

obowiązków spółek, których akcje są notowane na giełdzie, względem uczestników rynku akcji. Zachodzi również potrzeba zapewnienia minimalnego poziomu porównywalności w skali międzynarodowej, w szczególności z uwagi na to, że państwowe instrumenty dłużne konkurują ze sobą na światowym rynku finansowym, a to wymaga systemu opartego na ogólnych standardach sektora publicznego przyjętych na skalę globalną. W kontekście postanowień art. 114 TFUE zharmonizowana rachunkowość memoriałowa zapewniłaby większą przejrzystość służącą właściwemu funkcjonowaniu rynku wewnętrznego w zakresie usług finansowych, bez której zachodzi niebezpieczeństwo, że właściciele państwowych instrumentów dłużnych dokonywaliby transakcji, nie posiadając pełnej wiedzy na temat stopnia związanego z tym ryzyka. To z kolei mogłoby powodować efekt domina, który może mieć bardzo negatywny wpływ na stabilność finansową.

To, co odnosi się do standardów rachunkowości sektora prywatnego, zharmonizowanych w UE w odniesieniu do spółek, których akcje są notowane na giełdzie, odnosi się również do jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych. Zharmonizowana rachunkowość memoriałowa sektora publicznego zapewniłaby solidniejszą podstawę do zrozumienia sytuacji gospodarczej i wyników instytucji rządowych i samorządowych oraz ich jednostek na wszystkich szczeblach. Wyższość zasady memoriałowej w zakresie monitoringu budżetowego, zarówno na poziomie makro, jak i mikro, jest niekwestionowana. Poziom makro już jest oparty na zasadzie memoriałowej; zharmonizowana rachunkowość memoriałowa jest również niezbędna na poziomie mikro.

Na poziomie jednostek przyniosłaby ona korzyści pod względem przejrzystości i rozliczalności, a także jakości procesu podejmowania decyzji, ponieważ dostępne informacje uwzględniałyby wszystkie istotne koszty i korzyści w sposób umożliwiający ich porównywanie. Ponadto perspektywa dalszej integracji fiskalnej i budżetowej w UE sprawia, że wyraźna staje się potrzeba zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego, które umożliwiałyby ocenę na poziomie UE decyzji budżetowych podejmowanych na poziomie krajowym. Przez wzgląd na rozliczalność i przejrzystość jednostki instytucji rządowych i samorządowych powinny w sposób kompletny i porównywalny zdawać sprawozdania z wykorzystywania przez nie zasobów publicznych oraz z wyników ich działalności.

3.4. Przyszłe zarządzanie polityką budżetową UE

W sprawozdaniu zatytułowanym „W kierunku faktycznej unii gospodarczej i walutowej” (Van Rompuy/Barroso/Juncker/Draghi) zwrócono uwagę na potrzebę zintegrowanych ram polityki budżetowej i gospodarczej, stwierdzając między innymi:

„*Solidne krajowe polityki budżetowe to podstawa UGW*.

W krótkim terminie priorytetem jest ukończenie prac nad nowymi działaniami na rzecz wzmocnionego zarządzania gospodarczego i ich realizacja. Znaczące usprawnienia w opartych na zasadach ramach dla polityk budżetowych w UGW już zostały uchwalone („pakiet sześciu wniosków”) lub uzgodnione (traktat o stabilności, koordynacji i zarządzaniu) w ciągu kilku ostatnich lat, a przedmiotem większej uwagi było zapobieganie zakłóceniom równowagi budżetowej, rozwój sytuacji w zakresie zadłużenia, lepsze mechanizmy egzekwujące oraz większa odpowiedzialność w poszczególnych krajach w odniesieniu do unijnych przepisów. Pozostałe elementy dotyczące wzmocnienia zarządzania fiskalnego w strefie euro („pakiet dwóch wniosków”), w przypadku których proces ustawodawczy jest w toku, powinny zostać pilnie sfinalizowane i starannie wprowadzone w życie. Te nowe ramy zarządzania zapewnią szeroką koordynację *ex ante* rocznych budżetów państw członkowskich strefy euro i zwiększą nadzór nad państwami tej strefy, które doświadczają trudności finansowych.”.

Wiele zasadniczych celów zapisanych w dyrektywie Rady 2011/85/UE, takich jak większa przejrzystość i rozliczalność sektora publicznego, a także bardziej wiarygodne, terminowe i lepiej porównywalne statystyki fiskalne wymagają wspólnego, zharmonizowanego i szczegółowego narzędzia rachunkowości i sprawozdawczości.

Niniejsze sprawozdanie jest w pełni zgodne z komunikatem Komisji „Plan działania na rzecz pogłębionej i rzeczywistej unii gospodarczej i walutowej. Otwarcie debaty europejskiej”[6].

3.5. Potencjalne koszty harmonizacji

Potencjalne korzyści należy zestawić z kosztami wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości memoriałowej sektora instytucji rządowych i samorządowych w państwach członkowskich UE. Informacje udostępnione przez państwa, które wdrożyły system rachunkowości memoriałowej, pozwalają jedynie na bardzo ogólnikowe oszacowanie kosztów dla państw członkowskich, ale prawdopodobne jest, że koszty te będą znaczne. Bardzo duży wpływ na koszty ma skala i tempo wdrażania rachunkowości memoriałowej, wielkość i stopień złożoności sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kompletność i wiarygodność istniejących systemów. Ponadto z doświadczenia wynika, że w kontekście wdrażania nowych standardów rachunkowości państwa członkowskie mogłyby również uznać za stosowną modernizację swoich systemów zarządzania finansami publicznymi.

W oparciu o doświadczenie państw, w przypadku których dostępne są dane dotyczące kosztów, można oszacować, że ewentualne koszty przejścia z systemu rachunkowości kasowej na system rachunkowości memoriałowej mógłby w przypadku średniej wielkości państwa UE sięgać rzędu 50 mln EUR, przy czym szacunki te dotyczą instytucji rządowych na szczeblu centralnym, lecz nie uwzględniają pozostałych instytucji rządowych i samorządowych niższego szczebla. Kwota ta obejmuje na przykład wydatki na wdrożenie nowych standardów i związane z nimi centralne informatyczne narzędzia rachunkowości, lecz nie obejmuje kosztów związanych z całkowitą reformą systemu sprawozdawczości finansowej. W przypadku większych państw członkowskich oraz na przykład państw, które posiadają autonomiczny system instytucji rządowych i samorządowych na poziomie regionalnym lub bardziej złożony system instytucji rządowych i samorządowych, a także państw, które nie poczyniły jeszcze żadnego postępu w kwestii rachunkowości memoriałowej, koszty te mogą być o wiele wyższe – w szczególności jeżeli przejściu na zharmonizowany system rachunkowości memoriałowej będą towarzyszyły obszerniejsze reformy w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Na przykład we Francji koszty reform związanych z rachunkowością memoriałową i reform budżetowych w przeciągu ostatniej dekady wyniosły 1 500 mln EUR. W przypadku mniejszych państw członkowskich, które już obecnie dysponują krajowymi systemami rachunkowości memoriałowej, koszty mogą wynieść mniej niż 50 mln EUR. Wszystkie szacowane koszty mieszczą się w granicach od 0,02 % do 0,1 % PKB. Wdrożenie zharmonizowanego systemu rachunkowości memoriałowej w państwach członkowskich wymagałoby także znacznych nakładów w zakresie zarządzania, wiedzy fachowej i zasobów ze strony Komisji Europejskiej.

Należy mieć na uwadze również to, że mimo iż rachunkowość memoriałowa jest systemem bardziej skomplikowanym od rachunkowości czysto kasowej, to jednak mnogość różnych standardów rachunkowości, planów kont, procesów księgowania i systemów informatycznych, a także standardów i praktyk audytu, które często istnieją obok siebie nawet w ramach jednego podsektora sektora instytucji rządowych i samorządowych pojedynczego

[6] COM(2012) 777 final.

państwa członkowskiego, wskazuje na to, że ich harmonizacja spowoduje zmniejszenie poziomu biurokracji i kosztów, co w średniej lub dłuższej perspektywie czasu w znacznej mierze przeważy zakładane koszty inwestycji. Ponadto rzeczywistym i znaczącym przewidywanym kosztom finansowym można przeciwstawić potencjalne korzyści, w szczególności te wynikające z lepszego sprawowania rządów, rozliczalności, lepszego zarządzania sektorem publicznym i przejrzystości koniecznej dla prawidłowego funkcjonowania rynków, co prawdopodobnie przełoży się na obniżenie stawek procentowych gwarantowanych właścicielom państwowych instrumentów dłużnych (choć nie jest to mierzalne).

4. MIĘDZYNARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO (MSRSP)

Jak wspomniano powyżej, MSRSP są obecnie jedynym uznanym międzynarodowo systemem standardów rachunkowości sektora publicznego. MSRSP opierają się na założeniu, że nowoczesne zarządzanie sektorem publicznym, zgodne z zasadami oszczędności, skuteczności i wydajności, zależy od systemów informacji zarządczej zapewniających na czas dokładne i wiarygodne informacje dotyczące pozycji finansowej i gospodarczej oraz wyników działalności instytucji rządowych i samorządowych, tak jak w przypadku każdego innego rodzaju podmiotu gospodarczego.

Obecnie krajowe standardy rachunkowości sektora instytucji rządowych i samorządowych w 15 państwach członkowskich są w jakiś sposób powiązane z MSRSP. W dziewięciu z tych państw krajowe standardy są oparte na MSRSP lub zgodne z nimi, w pięciu z nich krajowe standardy powołują się w pewnych kwestiach na te standardy, a w jednym państwie obowiązują one w części instytucji samorządowych na poziomie lokalnym. Pomimo uznania dla wysokiej wartości MSRSP żadne z państw członkowskich nie wdrożyło ich w całości.

Niniejszemu sprawozdaniu towarzyszy dokument roboczy służb Komisji podsumowujący system MSRSP oraz aktualne przepisy państw członkowskich regulujące rachunkowość sektora publicznego[7]. Ponadto między lutym a majem 2012 r. Eurostat przeprowadził konsultacje społeczne w celu zebrania opinii na temat przydatności MSRSP; dostępne jest również podsumowanie nadesłanych odpowiedzi[8].

Uwzględniając opinie organów państw członkowskich i innych podmiotów, wyrażone w ramach konsultacji społecznych, dochodzi się do ogólnego wniosku dwojakiej natury. Z jednej strony wydaje się oczywiste, że MSRSP w ich obecnej postaci nie da się łatwo wdrożyć w państwach członkowskich. Z drugiej zaś strony standardy MSRSP stanowią niekwestionowany punkt odniesienia dla potencjalnej harmonizacji rachunków sektora publicznego w UE. Z jednej strony trzeba będzie uwzględnić następujące kwestie:

- na chwilę obecną standardy MSRSP nie określają w wystarczająco dokładnym stopniu praktyk księgowych, jakich należy przestrzegać, z uwagi na to, że niektóre standardy MSRSP oferują możliwość wyboru spośród alternatywnych podejść księgowych, co w praktyce ograniczałoby możliwości harmonizacji;

[7] Dokument roboczy służb Komisji towarzyszący dokumentowi „Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego: W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich".

[8] Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.

- w swoim obecnym stanie rozwoju, zestaw standardów nie jest jeszcze kompletny, jeśli chodzi o zakres i praktyczne zastosowanie w przypadku pewnych istotnych rodzajów przepływów pieniężnych sektora instytucji rządowych i samorządowych, takich jak podatki i świadczenia społeczne, a także nie uwzględnia w wystarczającym stopniu szczególnych potrzeb, cech i interesów sprawozdawczości sektora publicznego. Zasadniczą kwestią jest zdolność MSRSP do rozwiązania problemu dotyczącego konsolidacji rachunków na podstawie definicji sektora instytucji rządowych i samorządowych, która stanowi obecnie główną koncepcję monitorowania fiskalnego w UE;
- obecnie można również uznać, że MSRSP nie są wystarczająco stabilne, ponieważ przewiduje się konieczność aktualizacji niektórych standardów po ukończeniu prac nad bieżącym projektem, który ma na celu ukończenie założeń koncepcyjnych MSRSP, co ma nastąpić w 2014 r. oraz
- w zarządzaniu systemem MSRSP aktualnie występują braki związane z niewystarczającym uczestnictwem organów ds. rachunkowości sektora publicznego w UE. W 2012 r. dokonano rewizji ram zarządzania MSRSP w celu rozwiązania kwestii budzących wątpliwości zainteresowanych stron. Każda reforma powinna zapewnić wzmocnienie niezależności procesu określania standardów, z jednoczesnym uwzględnieniem w skuteczny sposób szczególnych potrzeb sektora publicznego. Ponadto obecnie można odnieść wrażenie, że Rada MSRSP nie dysponuje wystarczającymi zasobami, aby w wymaganym tempie i z wymaganym stopniem elastyczności sprostać zapotrzebowaniu na nowe standardy i wskazówki w kwestiach pojawiających się w związku z rozwojem sytuacji budżetowej, w szczególności w następstwie kryzysu.

Z drugiej strony większość zainteresowanych stron zgadza się co do tego, że MSRSP stanowiłyby przydatne ramy odniesienia dla przyszłego opracowania zestawu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. European Public Sector Accounting Standards, EPSAS), zwanych dalej skrótowo „ESRSP".

5. SPOSÓB PRZEJŚCIA W KIERUNKU ZHARMONIZOWANYCH EUROPEJSKICH STANDARDÓW RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PUBLICZNEGO (ESRSP)

Ostateczna decyzja w sprawie wdrożenia ESRSP wymaga dalszych istotnych działań, które nie mieszczą się w zakresie niniejszego sprawozdania, a zatem nie można ich tutaj omawiać. Niemniej jednak w poniższych sekcjach przedstawiono możliwy sposób wdrożenia ESRSP przy założeniu, że podjęta została stosowna decyzja.

ESRSP dałyby Unii Europejskiej zdolność opracowywania własnych standardów w celu spełnienia własnych wymogów w odpowiednim tempie. Zagwarantowałyby one zestaw zharmonizowanych standardów rachunkowości memoriałowej sektora publicznego dopasowany do konkretnych wymogów państw członkowskich UE, który można by było faktycznie wdrożyć. Wdrożenie ESRSP na skalę całej UE spowodowałoby radykalne zmniejszenie stopnia złożoności metod i procesów zestawiania wykorzystywanych do sprowadzania tych danych do quasi-zharmonizowanej podstawy oraz zminimalizowanie ryzyka w kwestii wiarygodności danych przekazywanych przez państwa członkowskie i publikowanych przez Eurostat.

Można oczekiwać, że pierwszy krok polegałby na wprowadzeniu na poziomie UE struktury zarządzającej tym projektem w celu wypracowania koncepcyjnych ram oraz celu wspólnego unijnego systemu rachunkowości sektora publicznego. Na początku system ESRSP mógłby

zostać oparty na zestawie kluczowych zasad MSRSP. System ESRSP mógłby również wykorzystywać standardy MSRSP, które zostały uzgodnione wspólnie przez państwa członkowskie. Z perspektywy ESRSP nie należałoby jednak uznawać MSRSP jako ograniczenia dla rozwoju własnych standardów.

Należy jednak zauważyć, że opracowanie zestawu zharmonizowanych europejskich standardów rachunkowości sektora publicznego nie stanowiłoby jeszcze samo w sobie gwarancji, że dane dotyczące rachunkowości publicznej będą dostarczane na czas i że ich jakość będzie wysoka. W tym celu należałoby spełnić dodatkowe warunki, do których zalicza się:

- silne wsparcie polityczne i współodpowiedzialność za projekt;
- administracje publiczne zdolne obsługiwać bardziej kompleksowy system rachunkowości w każdej z poszczególnych jednostek sektora publicznego;
- zintegrowany system informatyczny w zakresie budżetu, płatności, zarządzania umowami, podwójnej księgowości, zarządzania fakturami i sprawozdawczości statystycznej;
- terminowa sprawozdawczość (np. comiesięczna) w zakresie wszystkich zdarzeń gospodarczych w ramach zintegrowanego systemu rachunkowości jednostek sektora publicznego;
- dostępność zasobów, takich jak zasoby ludzkie i nowoczesne technologie informatyczne; oraz
- skuteczna kontrola wewnętrzna i zewnętrzny audyt finansowy rachunkowości publicznej.

W przypadku wszystkich państw członkowskich, a w szczególności tych, które obecnie stosują wyłącznie rachunkowość kasową, wdrożenie systemu rachunkowości memoriałowej ESRSP oznaczałoby poważną reformę. Pojawiły by się przy tym m.in. następujące kwestie:

- kwestie koncepcyjne i techniczne dotyczące rachunkowości;
- kompetencje kadry pracowniczej i konsultantów, możliwości szkoleniowe;
- komunikacja z kadrą zarządczą i decydentami oraz ich kształcenie;
- współpraca z audytorami i szkolenie audytorów;
- dostosowanie lub modernizacja systemów IT; oraz
- dostosowanie istniejących krajowych ram prawnych.

W przypadku przyjęcia systemu ESRSP Komisja mogłaby zaplanować udzielenie wsparcia w zakresie niektórych z wymienionych obszarów, na przykład poprzez aktywny udział w organizacji wymiany szkoleń i wiedzy fachowej lub wspieranie władz państw członkowskich w kwestiach koncepcyjnych i technicznych, bądź poprzez koordynację i współudział w planowaniu reform w zakresie rachunkowości publicznej państw członkowskich.

W razie gdyby w państwie członkowskim występowały znaczące i oczywiste braki, niedoskonałości lub niespójności w systemach informacji w zakresie zarządzania finansami publicznymi, należałoby je uwzględnić w planach wdrożenia systemu ESRSP oraz w harmonogramie wdrażania.

5.1. Struktury ESRSP

Opracowanie i przyjęcie standardów ESRSP wymagałoby silnego zarządzania ze strony UE. W ramach systemu mającego za zadanie opracowanie standardów ESRSP i zarządzanie nimi określona zostałaby agenda opracowania każdego ze standardów; niezbędne byłyby również jasne procedury zatwierdzania. Struktura zarządzająca ESRSP powinna obejmować wymagane zadania w zakresie prawodawstwa, ustanawiania standardów oraz zapewniania porad technicznych i dotyczących rachunkowości.

Ze względu na specyfikę sektora publicznego i nacisk kładziony na wewnętrzną porównywalność w UE, przy ustanawianiu struktury zarządzającej ESRSP kierowano by się modelem wykorzystanym przez Komisję do powołania struktury zarządzającej systemem MSSF w kontekście UE, lecz nie naśladowano by ściśle tego modelu. Tam gdzie to możliwe, Komisja powinna sięgać po doświadczenie i wiedzę fachową krajowych struktur zarządzających rachunkowością sektora publicznego w państwach członkowskich.

Struktury zarządzające ESRSP powinny mimo wszystko nawiązać i utrzymywać bliską współpracę z Radą MSRSP, aby uwzględniać jej wkład w swojej agendzie i podczas podejmowania decyzji oraz z uwagi na możliwość, że standardy ESRSP będą musiały różnić się w pewnych kwestiach od standardów MSRSP. Ważne byłoby też, aby nie tworzono niepotrzebnych rozbieżności między ESRSP a MSRSP oraz między ESRSP a MSSF, mając na uwadze, że jednostki kontrolowane przez instytucje rządowe i samorządowe mogą już być zobowiązane do składania sprawozdań w oparciu o standardy MSSF albo zgodnie z krajowymi handlowymi normami księgowymi.

Przy opracowywaniu standardów ESRSP powinno się też starać minimalizować różnice w stosunku do ESA, tak aby ostatecznie stworzyć perspektywę kompletnego i zintegrowanego systemu mającego zastosowanie na poziomach mikro i makro.

5.2. Przyjęcie ESRSP

Opracowanie, zatwierdzenie i wdrażanie ESRSP powinno się odbywać w sposób stopniowy i rozłożony w czasie. Wdrażanie odbywałoby się etapami w średnioterminowej perspektywie czasu. Najpierw nacisk zostałby położony na te kwestie rachunkowości, które mają największe znaczenie dla procesu harmonizacji, takie jak przychody i wydatki (podatki i świadczenia społeczne, zobowiązania i aktywa finansowe), a na późniejszym etapie zostałyby uwzględnione aktywa niefinansowe itp.

Dalsze działania powinny być selektywne i uwzględniać w szczególności perspektywę małych i średnich jednostek oraz aspekt istotności. W ramach strategii należałoby określić priorytety oraz ustalić kluczowe terminy, a tym samym nakreślić konkretny plan działania. Aby posunąć naprzód kwestię projektu ESRSP, Komisja we współpracy z państwami członkowskimi sporządziłaby projekt uzgodnionych podstawowych europejskich zasad rachunkowości sektora publicznego w celu włączenia ich do wniosku dotyczącego rozporządzenia ramowego. W rozporządzeniu ramowym powinno się też określić system zarządzania ESRSP oraz procedurę opracowywania szczegółowych standardów ESRSP.

Dla zapewnienia odpowiedniego wdrażania standardów na poziomie krajowym należałoby z pomocą państw członkowskich opracować szczegółową treść każdego standardu, aby uwzględnić następujące wymagania:

- rachunkowość memoriałową;
- podwójną księgowość;

- sprawozdawczość finansową zharmonizowaną na poziomie międzynarodowym; oraz
- uwzględnienie spójności z zasadami ESA.

5.3. Możliwy pierwszy zestaw ESRSP

Pierwszym elementem mógłby być projekt rozporządzenia ramowego nakładający wymóg stosowania zasady memoriałowej.

Organ ustalający standardy ESRSP mógłby następnie sklasyfikować 32 standardy rachunkowości memoriałowej MSRSP według następujących trzech kategorii:

- standardy, które można by wdrożyć z niewielkim stopniem dostosowania lub bez dostosowywania;
- standardy wymagające dostosowania lub podejścia selektywnego; oraz
- standardy, które uważa się za wymagające dostosowania przed wdrożeniem.

Państwa członkowskie UE zostałyby poproszone o wprowadzenie planu wdrażania dla wszystkich podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych. Przykładowo podstawowy zestaw ESRSP powinien mieć zastosowanie do wszystkich jednostek sektora publicznego oraz – uwzględniając kwestię istotności – powinien obejmować główną część wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych w państwach członkowskich.

6. Dalsze działania

Komisja jest zdania, że przed podjęciem decyzji w sprawie konkretnego projektu opracowania ESRSP i wdrożenia go w państwach członkowskich konieczne są pewne dalsze działania przygotowawcze. Pozostaje jeszcze do rozwiązania kilka ważnych kwestii dotyczących zagadnień nieobjętych zakresem niniejszego sprawozdania, takich jak ustanowienie ram ESRSP oraz określenie pierwszego zestawu podstawowych standardów ESRSP, jak również planowanie w zakresie wdrażania systemu. Komisja powinna ponadto określić niezbędne główne etapy przyszłego projektu oraz wziąć pod uwagę kwestie wynikające z oceny skutków. Decyzja może zostać podjęta dopiero na podstawie oceny *ex ante* wszystkich argumentów za i przeciw oraz prawdopodobnych kosztów i korzyści.

Po podjęciu takiej decyzji: z doświadczeń państw, które w przeciągu ostatnich lat wdrożyły już systemy rachunkowości memoriałowej sektora publicznego, wynika, że proces wdrażania odbywałby się etapami. Przy planowaniu tego procesu powinno się szczegółowo rozważyć sytuację wyjściową każdego z państw członkowskich dotyczącą np. poziomu rozwoju istniejących krajowych standardów rachunkowości oraz dostępności danych bilansowych. W niektórych państwach członkowskich właściwe może być rozpoczęcie wdrażania na poziomie krajowym, a dopiero później przejście na poziom regionalny i lokalny. Należy też oczekiwać, że skala wdrażania systemu w przypadku mniejszych jednostek byłaby ograniczona, a przynajmniej tego, że ważniejsze jednostki byłyby traktowane priorytetowo, z uwzględnieniem ich istotności.

Proces ten mógłby się odbywać w trzech etapach:

1) etap przygotowawczy w celu pozyskania większej ilości informacji i opinii oraz opracowania planu działania. Etap ten rozpocząłby się 2013 r. i obejmowałby dalsze konsultacje, konferencję na wysokim szczeblu oraz przygotowanie dalszych, bardziej szczegółowych propozycji;

2) etap obejmujący opracowanie i realizację praktycznych ustaleń dotyczących takich kwestii, jak finanse, zarządzanie, możliwości synergii oraz problemy mniejszych jednostek instytucji rządowych i samorządowych. Zwieńczeniem tego etapu powinno być opublikowanie wniosku dotyczącego rozporządzenia ramowego. Rozporządzenie ramowe nakładałoby wymóg stosowania zasady memoriałowej oraz zawierałoby plany dotyczące opracowania dalszych szczegółowych standardów rachunkowości z biegiem czasu; oraz

3) etap wdrażania: proces wdrażania powinien być stopniowy i zakładać więcej czasu w przypadku państw członkowskich, w których istniejące standardy rachunkowości znacznie się różnią od ESRSP. Niemniej jednak można by przewidzieć wdrożenie systemu we wszystkich państwach członkowskich w perspektywie średniookresowej.

Proponowana strategia obejmuje zrównoważone podejście oparte na istniejących osiągnięciach oraz zapewnia niezależne działanie Europejskiego Systemu Statystycznego, choć wciąż w bliskiej współpracy z głównymi dostawcami danych i użytkownikami instytucjonalnymi. Należy również podkreślić, że system ESRSP nie powinien powodować dodatkowych wymogów w kontekście biurokracji, zwiększonych obciążeń administracyjnych względem respondentów ani opóźnień w tworzeniu statystyk.

Komisja będzie kontynuować opracowywanie strategii nakreślonej w niniejszym sprawozdaniu z uwzględnieniem ograniczeń w zakresie zasobów oraz zgodnie z zadaniami wynikającymi z Traktatów.

Biorąc pod uwagę różne kwestie, których to dotyczy, należy poczynić szybkie postępy, prowadząc jednocześnie konsultacje z najważniejszymi zainteresowanymi stronami, także w sprawach, w których konieczne są inicjatywy ustawodawcze. Dalsze działania, które zostaną podjęte w 2013 r., uwzględniać będą kwestie wynikające z oceny skutków oraz obejmą plan określający bardziej szczegółowo kolejne etapy działania, w tym wnioski ustawodawcze, służące osiągnięciu harmonizacji standardów rachunkowości sektora publicznego w całej Unii.