

Leszek Borowiec

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

KIERUNKI REFORM RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ NA PRZYKŁADZIE KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wstęp

Myślenie w kategoriach nowoczesnej, sprawnej i efektywnie zarządzanej administracji oraz stosowanie innowacyjnych instrumentów w zakresie zarządzania publicznego wciąż nie należą do kanonu w Polsce. Przesłanki podjęcia tematu opracowania wynikają z potrzeby poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie zarządzania publicznego. Liczba jednostek administracji wdrażających programy usprawniające zarządzanie jest wciąż niewielka, brakuje także wiarygodnych danych i kompleksowych ocen na temat korzyści wynikających z wdrożenia przez te jednostki systemów jakościowych. Inne słabości i niedostatki dotyczą:

- fragmentaryczności stosowanych koncepcji i narzędzi,
- ograniczonej dostępności do efektów zrealizowanych programów,
- braku zdolności instytucjonalnej oraz motywacji do wdrożenia innowacyjnych rozwiązań oraz ich utrzymywania i doskonalenia,
- niedostatków finansowych dla realizacji zmian instytucjonalnych.

W związku z tym celowe wydaje się zaproponowanie np. kompleksowego zestawu instrumentów rachunkowości zarządczej w administracji, co w przyszłości będzie skutkowało szerszym wdrażaniem metod usprawniających zarządzanie. Jednocześnie nie jest to możliwe bez reformy systemu rachunkowości budżetowej, wprowadzenia budżetowania zadaniowego oraz pomiaru efektywności działania administracji w zakresie skuteczności i dostępności działań przez nią realizowanych.

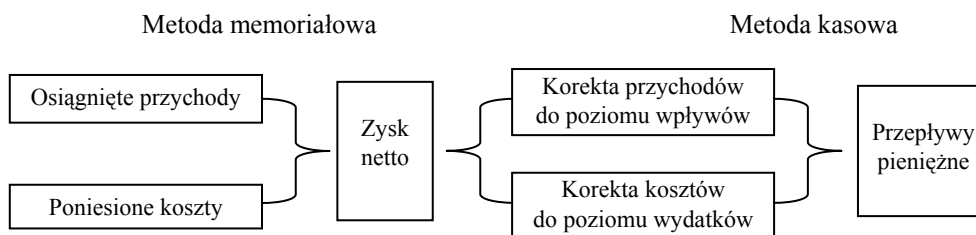
Celem niniejszego opracowanie będzie przybliżenie istoty reformy rachunkowości budżetowej odnoszącej się do przejścia z metody kasowej na rzecz metody memoriałowej. Wykorzystane zostaną przykłady reformowania rachunkowości budżetowej w krajach Unii Europejskiej, służącego podnoszeniu efektywności

jednostek administracji centralnej i samorządowej z uwzględnieniem czynników, które stymulują działania reformatorskie.

2. Rachunkowość memorialowa a kasowa

W rachunkowości sektora publicznego stosuje się zarówno metodę kasową, jak i memorialową. Rachunkowość kasowa odnosi się do planowania, ewidencji i sprawozdawczości w zakresie dochodów i wydatków budżetowych. Według niniejszej metody rejestrowane są wyłącznie te dochody, które wpłynęły na rachunek budżetu w danym roku, niezależnie od tego, jakiego okresu dotyczą. Natomiast do wydatków w ujęciu kasowym zalicza się środki, które dotyczą płatności dokonanych w danym roku. Uwzględniane są zatem nie w momencie powstania zobowiązania, lecz w chwili ich poniesienia¹.

Podstawową zaletą systemu kasowego jest to, iż pozwala on na bieżące monitorowanie środków pieniężnych dostępnych w budżecie, umożliwia dokonywanie porównań stanu faktycznego z ustalonymi wcześniej wielkościami oraz nie zawiera żadnych danych szacunkowych. Ponadto jest spójny, łatwo dostępny oraz jasny i stosunkowo prosty od strony technicznej.



Rys. 1. Związek między metodą memorialową a metodą kasową

Źródło: [4, s. 32].

¹ Podstawa prawna stosowania zasady kasowej wynika z art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych: „dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą”, a także z paragrafu 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU 2006 nr 142, poz. 1020): „W celu ustalenia nadwyżki lub niedoboru budżetu operacje gospodarcze dotyczące dochodów i wydatków budżetu państwa oraz dochodów i wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznych (kasowo zrealizowanych) wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz na rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych, określonych w odrębnych przepisach”.

Nie można jednak zapominać o niedoskonałościach związanych z metodą kasową. Stosując konwencję kasową, nie tworzy się rezerw na należności i zobowiązania. Saldo ustalane na koniec okresu (różnica między otrzymanymi a wydatkowymi środkami pieniężnymi) traktowane jest równoznacznie ze stanem środków pieniężnych. Dzięki temu możliwe jest manipulowanie wykazywaną nadwyżką bądź deficytem przez przyspieszanie lub opóźnianie regulowania płatności.

Memoriałowe ujęcie operacji ma zasadnicze znaczenie dla pomiaru wyniku finansowego. Zgodnie z tą metodą zyski powstają dopiero w momencie sprzedaży lub czynności z nią zrównanej. Stąd ujęcie w księgach przychodów i kosztów działalności operacyjnej oraz finansowej, a następnie wykazanie ich w sprawozdaniu finansowym są uzależnione od zaistnienia tego momentu.

Metoda memoriałowa jest przeciwieństwem metody kasowej. Jest ona jedną z podstawowych metod, które obowiązują w rachunkowości sektora prywatnego, aczkolwiek ma zastosowanie także w jednostkach sektora publicznego. Kiedy się stosuje metodę memoriałową, księgowanie operacji nie następuje w momencie przyjęcia bądź wydania gotówki, ale wtedy, gdy naliczone są obciążenia. Wynika z tego, iż wszystkie przychody i koszty jednostki dotyczące danego roku budżetowego są ewidencjonowane w chwili ich zaistnienia, niezależnie od terminu ich zapłaty. W przeciwieństwie do metody kasowej, w metodzie memoriałowej mogą występować rezerwy bierne i czynne. Na poziom nadwyżki lub niedoboru w roku bieżącym nie wpływają ani dochody uzyskiwane w danym roku, ani ponoszone wydatki roku poprzedniego lub następnego.

Według metody memoriałowej w ewidencji księgowej rejestrowane są: stan majątku, koszty, przychody, fundusze, a także wynik finansowy. Niezależnie od wykonania należności i zobowiązań pod względem płatniczym, ujmowane są one zgodnie z terminami ich powstania. Stosowanie nadrzędnej metody rachunkowości, jaką jest metoda memoriałowa, dotyczy poszczególnych jednostek organizacyjnych wyodrębnionych w sektorze publicznym, w tym także jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych. Jednocześnie należy stwierdzić, iż obecnie w Polsce pierwszoplanową rolę przypisuje się metodzie kasowej realizacji finansów publicznych, a metoda memoriału wykorzystywana jest w ograniczonym zakresie.

3. Czynniki stymulujące reformę rachunkowości w krajach UE

Czynniki, które zdecydowały o przeprowadzeniu reform w rachunkowości krajów Unii Europejskiej, różnią się w zależności od państwa, w którym przemiany zostały przeprowadzone. Możemy jednak wśród nich wyróżnić kilka głównych stymulatorów. Mogą być nimi problemy organizacyjno-finansowe, z którymi borykają się rządy danego państwa, kiedy możliwym źródłem rozwiązania wydaje się wprowadzenie nowych zasad rachunkowości. W drugiej kolejności możemy wymienić wymogi zewnętrzne czy wewnętrzne, które są rezultatem wcześniejszych

decyzji rządów. W końcu stymulatorami przeprowadzenia reformy mogą być zmiana i rozwój, które przeważnie rozpoczynają dyskusje w państwie na temat potrzeby zreformowania systemu rachunkowości. Jednak ten ostatni czynnik często nie jest wystarczający i konieczne jest symultaniczne wystąpienie jednego z wcześniej wymienionych. Podstawowe stymulatory i aspekty problemów z nimi związanych implikujących wprowadzanie zmian w rachunkowości przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Czynniki stymulujące reformy rachunkowości

Problemy organizacyjno-finansowe	Kryzys fiskalny/ekonomiczny	Finlandia (n)*, Francja (n), Niemcy (l)**
	Skandal finansowy	Komisja Europejska
	Fragmentacja rządowego systemu zarządzania finansami	Francja (n), Hesja, Niemcy (l), Szwajcaria (n), Włochy (l)
	Konieczność zapewnienia reputacji sektora publicznego	Francja (n), Hiszpania (n), Wielka Brytania (n)
Wymagania zewnętrzne i wewnętrzne	Instytucje wspomagające	
	Inicjatywy publicznego sektora zarządzania	Finlandia (n), Hesja, Niemcy (l), Szwajcaria (l, n), Wielka Brytania (n)
	Audytorzy	Holandia (l), Komisja Europejska
	Rynki kapitałowe	
Zmiany i rozwój otoczenia	Dostępność/wymiana oprogramowania	Hesja, Szwajcaria (n), Wielka Brytania (n)
	Dostępność powszechnie akceptowanej koncepcji rachunkowości	Finlandia (l), Wielka Brytania (l)
	Zmiana większości parlamentarnej	

*(n) – poziom narodowy; ** (l) – poziom lokalny

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1].

Trwały deficyt budżetowy, systematycznie narastający dług publiczny, niski, a w niektórych przypadkach nawet ujemny PKB oraz wysoka stopa bezrobocia są niewątpliwie czynnikami oznaczającymi poważny kryzys finansowy i gospodarczy danego kraju. Takie sytuacje najczęściej wywołują dyskusje dotyczące efektywności zarządzania finansami publicznymi. Uzyskanie zaś przejrzystego, wiarygodnego i kompleksowego obrazu sytuacji finansowej całej administracji jest często niemożliwe, ze względu na stosowanie różnych metod rachunkowości w poszczególnych jednostkach rządowych wewnątrz kraju.

Motywacja wynikająca z chęci „zapewnienia reputacji sektora publicznego” odnosi się w skali narodowej do porównania z gospodarką rynkową, a w międzynarodowej – do zyskania wizerunku nowoczesnego państwa. Kolejnym elementem koniecznym do przeprowadzenia reformy rachunkowości danej jednostki jest dostęp do oprogramowania, którego cena ma szczególne znaczenie dla małych samorządów lokalnych. Nie bez znaczenia jest także dostępność zasad i praktyk finansowych,

takich jak Międzynarodowe Standardy Rachunkowości dla Sektora Publicznego (IPSAS)² czy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Natomiast w Hiszpanii, Francji i Wielkiej Brytanii istotnym czynnikiem decydującym o wprowadzeniu metod rachunkowości memoriałowej była chęć uzyskania (Hiszpania) czy też utrzymania (Francja i Wielka Brytania) opinii państwa nowoczesnego i postępowego, gdyż dążenie do wdrażania reform jest postrzegane przez inne kraje jako zaleta. Uzasadnione wydaje się przypuszczenie, że podobna sytuacja dotyczy konkurencji między samorządami lokalnymi.

Nie możemy zapomnieć również o roli wsparcia politycznego, głównie ministra finansów danego rządu. Funkcja ministra finansów w promowaniu reform jest szczególnie ważna, gdy minister finansów jest odpowiedzialny nie tylko za system narodowy, ale także za systemy obowiązujące w samorządach lokalnych (np. Hiszpania i Francja) oraz gdy proces wprowadzania reform jest powierzony specjalnie w tym celu utworzonej agencji (np. IGAE w Hiszpanii, ESV w Szwecji oraz Treasury's Government Accountancy Service w Wielkiej Brytanii).

Parlamente rzadko odgrywają znaczącą rolę w promocji reform rządowych, ponieważ uznają rachunkowość za problem przede wszystkim techniczny. Ze względu na to, że budżet jest często przedmiotem sporu politycznego, jego reformy cieszą się dużo większym zainteresowaniem parlamentarzystów niż reformy rachunkowości. Z tego powodu np. reforma zapoczątkowana przez parlament francuski skoncentrowana była na budżecie.

Ostatnim z omawianych w niniejszym opracowaniu czynników stymulujących przeprowadzenie reform rachunkowości są nieformalne grupy eksperckie. Członkowie takich grup należą najczęściej do społeczności audytorów, stowarzyszeń księgowych, stowarzyszeń samorządów lokalnych, stowarzyszeń finansowych itp. Swoje poglądy na temat konieczności zmian idących w kierunku przejścia na rachunkowość memoriałową, wyrażają najczęściej w mediach, podczas różnych konferencji i warsztatów adresowanych do odbiorców związanych z sektorem finansowym. Niejednokrotnie wchodzi w skład komisji doradczych poszczególnych rządów. W państwach, gdzie sami politycy należą do zwolenników reform, grupy nieformalne są o wiele mniej liczne, a ich nastawienie do zmian jest najczęściej krytyczne.

4. Zastosowanie metody memoriałowej w rachunkowości krajów UE

Systemy rachunkowości stosowane w poszczególnych krajach Europy nie są jednolite. Różnią się także w obrębie jednego kraju w zależności od szczebla administracji – rządowej lub lokalnej. Zróżnicowanie to wynika m.in. z zastosowania niejednorodnych metod pomiarowych oraz odmiennej prezentacji danych finanso-

² Standardy IPSAS są już stosowane przez niektóre organizacje europejskie, np. OECD, Komisję Europejską i NATO.

wych. Jest to sprzeczne z niewątpliwą potrzebą ujednoczenia systemów ekonomicznych państw członkowskich Unii Europejskiej. Na poziomie systemów rachunkowości stosowanych w budżetach centralnych jest to równoznaczne z ujednoczeniem dążącym do wprowadzenia konwencji memoriałowych.

Mimo że wiele państw wdraża lub analizuje możliwości zastosowania rachunkowości opartej na metodzie memoriałowej, brak obowiązku harmonizacji tych reform i ich standaryzacji sprawia, że są one na różnych etapach realizacji, a samo wprowadzenie metody memoriałowej odbywa się na różne sposoby.

Tabela 2. Stopień wdrożenia rachunkowości memoriałowej w wybranych państwach na poszczególnych szczeblach

Etap procesu reformowania	Szczebel rządowy	Szczebel lokalny
Rozpoczęty	Szwajcaria Hiszpania Francja Finlandia Szwecja Wielka Brytania	Szwajcaria Niemcy Hiszpania Francja Finlandia Włochy Holandia Szwecja Wielka Brytania
Zakończony	Hiszpania Finlandia Szwecja	Szwajcaria Francja Finlandia Holandia Wielka Brytania

Źródło: [4, s. 40].

Państwem, które pierwsze w Europie przeprowadziło reformę systemu budżetowego, była Hiszpania. Reforma w tym kraju rozpoczęła się wraz z jego wejściem do Unii Europejskiej, czyli w 1986 r. Od tamtej pory opracowywane są następujące sprawozdania finansowe:

- sprawozdanie z wykonania budżetu (jednak sama konstrukcja budżetu pozostała i nadal jest bliska systemowi kasowemu),
- sprawozdanie z sytuacji finansowej,
- rachunek wyników.

Z powodu rozbieżności między systemem rachunkowości rządowej stosowanym w Hiszpanii a systemami zgodnymi z ogólnie przyjętymi standardami księgowości (GAAP) w kwestii reguł wyceny i uznawania, a także w kwestii definiowania jednostki sprawozdawczej, system hiszpański jest często nazywany „zmodyfikowanym memoriałowym”. Pewne ograniczone aktywa np. albo nie są umarzane (aktywa zwykłe), albo zostały całkowicie umorzone po ich utworzeniu (aktywa infrastrukturalne).

Reforma systemu hiszpańskiego nie została jednak do dzisiaj zakończona, mimo że dzięki wprowadzeniu w 1994 r. planu kont oraz uchwaleniu w 1996 r. przepisów odnoszących się do warunków wstępnych sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych wyeliminowano największe słabości, a sam system funkcjonuje poprawnie. Skutkiem tego jest to, że tworzenie skonsolidowanych sprawozdań finansowych pozostaje wciąż jedynie życzeniem.

Pionierami we wprowadzaniu reform w rachunkowości, polegających na zmianie systemu z kasowego na memoriałowy, były rządy Szwecji i Wielkiej Brytanii (UK). Oba państwa weszły na drogę przemian na początku lat 90. Przed transformacjami w Szwecji rząd przedstawiał bilanse sporządzane na podstawie danych księgowych, służące jedynie celom sprawozdawczości finansowej. Natomiast od 1991 r. wszystkie jednostki rządowe zobligowano do stosowania nowego modelu opartego na metodach rachunkowości memoriałowej, a okres przejściowy trwał w tym kraju trzy lata. Wdrożenie metod rachunkowości memoriałowej na szczeblu jednostek rządowych pozwoliło administracji centralnej na skonsolidowanie sprawozdań tych jednostek i przedstawienie wiarygodnych sprawozdań finansowych. Poziom osiągnięty w 1994 r. był już na tyle zaawansowany, że w późniejszych etapach rządowi Szwecji zostało jedynie naniesienie niewielkich poprawek. Niemniej jednak do dziś nie możemy mówić o całkowitym wprowadzeniu budżetowania opartego na metodzie memoriałowej.

Kilka lat po wprowadzeniu reformy w Szwecji w 1994 r., rząd Wielkiej Brytanii postanowił wdrożyć metodę memoriałową w swoim kraju. Metody jej wcielania w życie były podobne – departamenty zostały nią objęte przed całym rządem. Jednak w przeciwieństwie do Szwecji, w Wielkiej Brytanii założono dłuższy okres przejściowy. Różnice te mogą wynikać z wielkości krajów, z mniej korzystnej sytuacji wyjściowej w departamentach oraz z tego, iż w Wielkiej Brytanii przekształceniom uległo także całe budżetowanie. Rachunkowość departamentów była w tym kraju oparta na metodzie memoriałowej już w latach 1999/2000, ich budżetowanie w 2000/2001, a pełne sprawozdania finansowe (sprawozdanie z sytuacji finansowej, rachunek wyników oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych) w latach 2003/2004. Reforma przeprowadzana przez rząd Wielkiej Brytanii planowała nawet publikowanie sprawozdań finansowych całego sektora publicznego.

Wzorując się na rządach Szwecji, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii, także rząd francuski i Komisja Europejska postanowiły przeprowadzić reformę systemu, wprowadzając metody rachunkowości memoriałowej. Pod koniec lat 80. zarówno Francja, jak i Komisja Europejska miały bardzo podobne do siebie systemy rachunkowości, które zbliżone były do systemu kasowego. Rząd francuski zdecydował w 1999 r. o wprowadzeniu metody memoriałowej, co pozwoliło uzupełnić budżet i zrewidować dotychczasowe wyceny, a rachunek wyników rozszerzono do „prawdziwego” rachunku wyników opartego na metodach rachunkowości memo-

riałowej. Jednak całkowite przejście na metodę memoriałową zrealizowano dopiero w 2000 r. poprzez:

- uzupełnienie sprawozdań finansowych o sprawozdanie z przepływów finansowych,
- uzyskanie zgodności raportów finansowych z IPSAS,
- restrukturyzację budżetu i poprawę jego przejrzystości.

Jednak budżet pozostaje w dalszym ciągu w systemie kasowym, czyli niezależnie od sprawozdań finansowych w systemie memoriałowym, rząd jest zobligowany tworzyć nadal rachunek budżetowy na tej samej podstawie.

Najpóźniej z omawianych państw zmiany zaczęto wprowadzać we Włoszech i w Niemczech. O ile we włoskich kręgach politycznych i administracji centralnej można zauważyć chęć wdrożenia metod rachunkowości memoriałowej, o tyle w Niemczech nie podjęto nawet prób zmiany metod stosowanych w rachunkowości. Przekształcenia w obu państwach sprowadziły się jedynie do zwiększenia elastyczności budżetu, jego ukierunkowania na wynik i restrukturyzacji. Rachunek budżetowy jest nadal oparty na zasadzie kasowo-zobowiązaniowej.

Podsumowując, można stwierdzić, że w analizowanych państwach oraz w Komisji Europejskiej rachunkowość memoriałowa jest dzisiaj standardem zarówno na szczeblach centralnych, jak i na poziomach lokalnych. Jedyńm krajem, którego rząd nie rozpoczął jeszcze wprowadzania rachunkowości opartej na metodzie memoriałowej, są Niemcy.

Na przykładzie analizowanych reform możemy ustalić pewien model wdrażania metod rachunkowości memoriałowej. W każdym z państw reformą zostały w pierwszej kolejności objęte samorzady lokalne, a dopiero w drugiej kolejności rządy centralne. Niemniej jednak zauważalne są znaczne rozbieżności nie tylko pomiędzy poszczególnymi krajami, ale także w ich obrębie i to nie tylko między samorządami a rządem centralnym, ale nawet pomiędzy poszczególnymi samorządami lokalnymi jednego kraju. Ponadto ze względu na brak przepisów regulujących system rachunkowości, zastosowanie wdrożonych już metod rachunkowości memoriałowej nie jest jednolite.

5. Podsumowanie

W konsekwencji przemian w systemach gospodarczych, wymuszonych m.in. globalizacją i wzrostem konkurencji, w wielu krajach nasiliły się oczekiwania obywateli wobec organów administracji publicznej – społeczeństwo domaga się zwiększenia efektywności ich działań. Z tego powodu w ostatnim ćwierćwieczu pomiar efektywności sprawowania władzy stał się jednym z priorytetów administracji zarówno szczebla centralnego, jak i terytorialnego.

We wszystkich państwach Unii Europejskiej, a także w samej Komisji Europejskiej możemy zauważyć tendencję przechodzenia z tradycyjnie stosowanego modelu rachunkowości kasowej na model oparty na metodach rachunkowości me-

moriałowej. Przyjęcie nowego systemu jest wspierane przez Europejską Federację Księgowych, która zaleca stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) w procesie wprowadzania nowych metod rachunkowości. Dane zawarte w sprawozdaniach finansowych opartych na wspomnianym modelu są niewątpliwie ważnym źródłem informacji dla rządów centralnych i umożliwiają im ściślejszą kontrolę polityki finansowej. Są one również potrzebne odbiorcom zewnętrznym, gdyż przedstawiają faktyczny stan finansów danej jednostki. Dzięki wdrożeniu proponowanej reformy rezultaty zarządzania finansami publicznymi w różnych państwach staną się porównywalne, ponieważ zastosowanie IPSAS do sporządzania sprawozdań finansowych nakłada, niezależnie od ustanowionych norm księgowych, obowiązek przestrzegania wysokiej jakości informacji finansowej.

Literatura

- [1] *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, red. K. Lüder, R. Jones, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt 2003.
- [2] Ustawa o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r., DzU 2005 nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- [3] Ustawa o rachunkowości z 29 września 1994 r., DzU 1994 nr 121, poz. 591 z późn. zm.
- [4] Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.

THE TRENDS IN REFORMS OF BUDGET ACCOUNTANCY BASED ON THE EXAMPLES OF EUROPEAN UNION COUNTRIES

Summary

The article presents core elements of the budget accountancy reform which deals with resignation from cash basis in favour of accrual basis. The examples of budget accountancy reforms in European Union countries will be used to present that reforms increase the effectiveness including the factors that stimulate reformative actions.