

*MONIKA KACZURAK-KOZAK*

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

## **EWOLUCJA ZASAD RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH ORAZ SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW BUDŻETOWYCH A USTAWA O RACHUNKOWOŚCI**

### **Wprowadzenie**

Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane stosować zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (uor), ustawy o finansach publicznych (uofp), z uwzględnieniem zasad szczególnych zawartych w aktach wykonawczych do uofp. Obecnie obserwuje się tendencję upodabniania zasad rachunkowości obowiązujących w sektorze finansów publicznych oraz w sektorze prywatnym.

Celem artykułu jest przedstawienie zmian wskazujących na dokonujący się proces ujednolicania tych zasad w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych.

### **1. Podstawa prawna zasad rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych**

Ogólne zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych (jsfp) reguluje ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. DzU. z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm.). Wynika to z postanowień art. 2 ust. 2 pkt. 4 ustawy, wskazującego katalog podmiotów zobowiązanych stosować jej zasady: Przepisy uor stosuje się do gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:

- państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych,

- państwowych funduszy celowych.

Obok uor, istotnym aktem prawa, wpływającym na rachunkowość prowadzoną w jsfp, jest ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU. nr 157, poz. 1240 z późn. zm.). Jej unormowania odnoszą się m. in. do zasad funkcjonowania jsfp w zakresie gospodarki finansowej jak również szczególnych zasad rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujących w tym sektorze.

## 2. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej i ich zmiana

Zgodnie z art. 40 ust. 1 uofp, jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zapisów określonych w uofp. Stanowią one, że plany kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej powinny uwzględniać następujące zasady:

- 1) dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od budżetu rocznego, którego dotyczą,
- 2) ujmuje się ponadto wszystkie etapy rozliczeń, poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów - także zaangażowanie środków,
- 3) odsetki od nieterminowych płatności nalicza się i ewidencjonuje nie później niż na koniec każdego kwartału,
- 4) wycena składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych następuje nie później niż na koniec kwartału.

Szczególne zasady rachunkowości ustawodawca odniósł do:

- ewidencji wykonania budżetu,
- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,<sup>1</sup>
- ewidencji aktywów trwałych, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Minister Finansów delegacją zawartą w art. 40 ust. 4 pkt 1 został zobligowany do wydania rozporządzenia określającego plany kont oraz szczególne zasady rachunkowości w omawianym zakresie.

Szczególne zasady rachunkowości dla budżetu oraz jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych zostały określone w rozporządzeniu z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

---

<sup>1</sup> Wejdzie w życie z dniem 1.01.2012 r.

oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU. nr 128, poz. 861)<sup>2</sup>, które weszło w życie dnia 31 lipca 2010 roku. Poprzedzało je rozporządzenie 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. nr 142, poz. 1020 z późn. zm.).

Przepisy rozporządzenia z 2010 r. obowiązują począwszy od dnia 1 stycznia 2011 roku, z wyjątkiem zdarzeń dotyczących wykonania budżetu środków europejskich. Kierownicy jednostek mieli obowiązek dostosowania prowadzenia rachunkowości w zakresie wykonania budżetu środków europejskich do zasad określonych w tym rozporządzeniu w terminie 3 miesięcy od dnia jego wejścia w życie.

Należy zwrócić uwagę, iż część regulacji rozporządzenia z dnia 28 lipca 2006 r. istotnie odbiegała od zasad przyjętych w uor, co skutkowało problemami natury interpretacyjnej. Próby ich eliminacji podjęto w rozporządzeniu zmieniającym z dnia 15 kwietnia 2008 r.<sup>3</sup>, wprowadzając zapisy, których celem było zbliżenie zasad rachunkowości jsfp i jednostek sektora prywatnego. Analizując unormowania zawarte w obowiązującym obecnie rozporządzeniu z 2010 r. można stwierdzić, iż zasady rachunkowości dla jsfp są w znacznym stopniu zbieżne z przyjętymi w uor. W różnych fragmentach rozporządzenia występują odniesienia do przepisów o rachunkowości, poza oczywistymi elementami wynikającymi ze specyfiki funkcjonowania tych jednostek.

Dalsza część artykułu przedstawia przebieg zmian w okresie od wejścia w życie rozporządzenia z dnia 28 lipca 2006 r. do obowiązujących obecnie regulacji. Zostaną wskazane obszary szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, które częściowo lub całkowicie zmodyfikowano w celu przybliżenia ich do zasad prawa bilansowego.

### **3. Szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych**

W wypadku jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych szczególne zasady rachunkowości dotyczą:

- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- przychodów urzędu jednostek samorządu terytorialnego,

---

<sup>2</sup> zwane dalej rozporządzeniem.

<sup>3</sup> DzU. nr 72, poz. 422.

- wyceny i aktualizacji poszczególnych składników aktywów i pasywów.

W obszarze ewidencji aktywów trwałych odnoszą się one do takich kwestii, jak:

- definicja środków trwałych – ujmująca również środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki,
- podział środków trwałych na podstawowe – finansowane z wydatków inwestycyjnych oraz pozostałe - finansowane ze środków na wydatki bieżące,
- możliwość wyceny środków trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymanych nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu w wartości określonej w tej decyzji,
- zasady umorzenia i amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- inwentaryzacja nieruchomości.

Spośród przedstawionych zagadnień, w kontekście ich przybliżania do regulacji uor, należy zwrócić uwagę na zmiany w zakresie inwentaryzacji nieruchomości oraz zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych (tabela 1).

Tabela 1

## Zmiany szczególnych zasad rachunkowości w zakresie aktywów trwałych

<b>Rozporządzenie z dnia 28.07.2006 r.</b>	<b>Zmiana rozporządzenia z dnia 15 04.2008 r.</b>	<b>Rozporządzenie z dnia 5.07.2010 r.</b>
Odpisy umorzeniowe i amortyzacyjne		
Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się i amortyzuje przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. (§ 5 ust. 2)	Jak w 2006 r.	Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami uor. Ustalając te zasady, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. (§ 6 ust. 2)

Rozporządzenie z dnia 28.07.2006 r.	Zmiana rozporządzenia z dnia 15 04.2008 r.	Rozporządzenie z dnia 5.07.2010 r.
Uprozczone odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe		
<p>Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, umarza się:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) książki i inne zbiory biblioteczne;</li> <li>2) środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nau czania i wychowania w szkołach i placówkach oświatowych;</li> <li>3) odzież i umundurowanie;</li> <li>4) meble i dywany;</li> <li>5) inwentarz żywy;</li> <li>6) pozostałe środki trwałe (wyposa żenie) oraz wartości niematerialne i prawne, o wartości nieprzekraczają cej wielkości ustalonej w przepi sach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do użytkowania. (§5 ust. 3)</li> </ol>	<p>Jak w 2006 r.</p>	<p>Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia mogą być umarzone:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) książki i inne zbiory biblioteczne;</li> <li>2) środki dydaktyczne, służące procesowi dydak tyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;</li> <li>3) odzież i umundurowanie;</li> <li>4) meble i dywany;</li> <li>5) inwentarz żywy;</li> <li>6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, o wartości nieprze kraczającej wielkości ustal onej w przepisach o podatku dochodowym od osób praw nych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przycho du w 100% ich wartości, w momencie oddania do uży wania. (§6 ust. 3)</li> </ol>
Inwentaryzacja gruntów, budynków i budowli		
<p>Grunty, budynki i budowle podlega ją inwentaryzacji w sposób określo ny w przyjętych przez jednostkę zasadach rachunkowości. (§5 ust. 7)</p>	<p>Jak w 2006 r.</p>	<p>Inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić po równanie danych wynikają cych z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego wojewódzkiego zasobu nieruchomości (§6 ust. 6)</p>

Źródło: opracowanie własne.

W zakresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych należy zwrócić uwagę na istotną różnicę dotyczącą ich ewidencji. W obowiązującym rozporządzeniu zrezygnowano z księgowania pokrycia amortyzacji, które wyrównywało dokonany odpis amortyzacyjny podstawowych środków trwałych, zbliżając tym samym ewidencję odpisów amortyzacyjnych do zasad stosowanych w sektorze prywatnym.

Istotną zmianą jest pozostawienie kierownikowi jednostki decyzji w sprawie zaliczenia wymienionych w rozporządzeniu środków trwałych do składników umarzanych jednorazowo. Ponadto doprecyzowano (w opisie konta 072

„Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych obszarze prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”) rodzaj kosztów, w ciężar których spisuje się ich umorzenie, wskazując na korespondencję z kontem 401 „Zużycie materiałów i energii”.

Ujmowanie w ewidencji księgowej jednorazowego umorzenia środków trwałych w ewidencji kosztów rodzajowych jako zużycia materiałów należy traktować jako szczególną zasadę wyróżniającą jednostki objęte rozporządzeniem na tle jednostek prowadzących rachunkowość wyłącznie na podstawie uor.<sup>4</sup>

W rozporządzeniu podtrzymano obowiązujący wcześniej zapis stanowiący, że do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu tej jednostki nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych (§7).

W obszarze wyceny i aktualizacji poszczególnych składników aktywów i pasywów można również zaobserwować zmiany zmierzające w kierunku ujednolicenia z zasadami wynikającymi z uor. Przedstawia je tabela 2.

Szczególne zasady rachunkowości dotyczą również sprawozdań finansowych i ich odbiorców. Rozporządzenie poświęca temu zagadnieniu rozdział 5 „Sprawozdania finansowe”. Jednostki objęte przepisami rozporządzenia sporządzają sprawozdania finansowe według wzorów zawartych w tym rozporządzeniu, a nie w uor. Są to: bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu. We wzorach tych sprawozdań występują pozycje charakterystyczne dla zdarzeń zachodzących w omawianych jednostkach. Uor (art. 80 ust. 1) również określa, że jednostki te nie stosują przepisów zawartych w jej rozdziałach: 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”, 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” oraz 7 „Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”.

W przypadku rachunku zysków i strat jsfp nie mają możliwości wyboru wariantu jego sporządzania. Dopuszczalny jest jedynie wariant porównawczy. Należy przy tym zwrócić uwagę, iż zgodnie z rozporządzeniem z dnia 28 lipca 2006 r. (§12 ust. 3), ewidencja i rozliczanie kosztów możliwe było w dwóch układach:

- tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody i koszty ich uzyskania”.

---

<sup>4</sup> J. Charytoniuk, *Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (cz. I)*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 10, 2010, s. 11.

Tabela 2

Zmiany szczególnych zasad rachunkowości w zakresie wyceny i aktualizacji poszczególnych składników aktywów i pasywów

Rozporządzenie z dnia 28.07.2006 r.	Zmiana rozporządzenia z dnia 15.04. 2008 r.	Rozporządzenie z dnia 5.07.2010 r.
Wycena rzeczowych składników aktywów obrotowych		
Rzeczowe składniki majątku obrotowego wycenia się na dzień bilansowy według ich wartości wynikających z ewidencji (§6)	Jak w 2006 r.	Zlikwidowany zapis §6.
Odpisy aktualizujące należności		
Nie dokonuje się odpisów aktualizujących należności z tytułu dochodów i wydatków budżetowych, a odpisy aktualizujące należności na rzecz funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze. (§7 ust. 1)	Wartość należności aktualizuje się zgodnie z uor, z zastrzeżeniem ust. 4-7. (§ 7 ust. 3) Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych. (ust. 4) Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze. (ust. 5) Odpisy aktualizujące wartość należności realizowanych na rzecz innych jednostek obciążają zobowiązania wobec tych jednostek. (ust. 6) Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. (ust. 7)	Wartość należności aktualizuje się zgodnie z uor, z zastrzeżeniem ust. 2-4. (§ 8 ust. 1) Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych. (ust. 2) Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze. (ust. 3) Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. (ust. 4)

Źródło: opracowanie własne.

Obecne rozwiązania, zawarte w rozporządzeniu (§16 ust. 2), zbliżono do obowiązujących w sektorze prywatnym, doprecyzowując jednocześnie, że chodzi o koszty działalności podstawowej i wprowadzając możliwość ujmowania kosztów również wyłącznie na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”, z wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym. Jednak nadal obowiązuje tylko jeden wariant rachunku zysków i strat – porównawczy.

Przedstawione zasady i ich zmiany można uzupełnić doprecyzowaniem określenia roku obrotowego, okresów sprawozdawczych oraz terminów zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych (tabela 3).

Tabela 3

## Ogólne zmiany w obszarze prowadzenia ksiąg rachunkowych

Rozporządzenie z dnia 28.07.2006 r.	Zmiana rozporządzenia z dnia 15.04.2008 r.	Rozporządzenie z dnia 5.07.2010 r.
Rok obrotowy, okres sprawozdawczy		
Brak	Rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy. Okresem sprawozdawczym jest miesiąc. (§ 14a ust. 1-2)	Rokiem obrotowym jest rok budżetowy. Okresem sprawozdawczym jest miesiąc. (§ 18 ust. 1-2)
Otwarcie i zamknięcie ksiąg rachunkowych		
Brak	Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. (§ 14a ust. 3)	Jak w 2008 r.

Źródło: opracowanie własne.

### Uwagi końcowe

Jedną z przyczyn przedstawionych zmian w rachunkowości jsfp jest konieczność wprowadzania narzędzi zarządzania właściwych dla sektora prywatnego także w sektorze publicznym. Podstawą ich zastosowanie jest dysponowanie odpowiednim źródłem informacji. Przestrzeganie przedstawionych zasad, zarówno tych wynikających z ustawy o rachunkowości, jak i szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, ma zagwarantować wiarygodność i użyteczność informacji dostarczanych przez rachunkowość. Regulują one tym samym sposób prowadzenia rachunkowości przez jsfp.

### Literatura

- Charytoniuk J., *Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych (cz. I)*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” nr 10, 2010.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU nr 128, poz. 861).



- Rozporządzenie 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 nr 142, poz. 1020 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 kwietnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU nr 72, poz. 422).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU nr 157, poz. 1240 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. DzU z 2009 r. nr 152, poz. 1223 z późn. zm.).

*dr Monika Kaczurak-Kozak  
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie  
Instytut Prawa i Administracji  
ul. Armii Krajowej 48, 66-100 Sulechów*

**CHANGES IN ACCOUNTING RULES OF BUDGETARY UNITS  
AND SELF-GOVERNMENT BUDGETARY INSTITUTIONS  
VS THE ACCOUNTING ACT**

**Summary**

Budgetary units and self-government budgetary institutions are obliged to apply specific accounting rules. They involve among other things recording principles for assets and liabilities, bringing up-to-date, measurement and financial reporting rules. Changes introduced in area of specific accounting principles indicate convergence with the rules coming from the Accounting Act.

*Translated by Monika Kaczurak-Kozak*

