

Bożena Rudnicka

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH

Podstawą prowadzenia rachunkowości, ustalaną indywidualnie przez każdą jednostkę prowadzącą księgi rachunkowe, jest polityka rachunkowości. Obejmuje ona te zasady, w stosunku do których ustawa o rachunkowości zostawia prawo wyboru ich stosowania. Na kształt polityki rachunkowości szczególnie wpływ wywiera specyfika prowadzonej działalności, co jest szczególnie widoczne w przypadku jednostek budżetowych. Celem artykułu jest ukazanie tego wpływu w odniesieniu do poszczególnych elementów polityki rachunkowości jednostek budżetowych.

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi prowadzenie rachunkowości przez jednostki budżetowe są ustawa o rachunkowości i Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 grudnia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych [2] – zwane dalej rozporządzeniem.

Przepisy rozporządzenia regulują w sposób szczególny dla jednostek budżetowych zasady:

- ustalania niedoboru lub nadwyżki budżetu,
- podziału, wyceny i amortyzacji (umorzenia) środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- wyceny rzeczowych składników majątku obrotowego na dzień bilansowy,
- wyceny należności i zobowiązań,
- budowy zakładowych planów kont,
- sporządzania bilansu (nazywanego w rozporządzeniu sprawozdaniem finansowym), w tym skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego.

Jak się wskazuje w rozporządzeniu, do spraw nierozstrzygniętych jego treścią, jednostki budżetowe, prowadząc rachunkowość, powinny stosować przepisy ustawy o rachunkowości i ustawy o finansach publicznych. Jednym z nich jest doku-

mentacja przyjętych zasad rachunkowości. Rozporządzenie nie reguluje zakresu polityki rachunkowości jednostki budżetowej, choć niewątpliwie wpływa na charakter rozwiązań, jakie w niej mogą być zawarte.

Dokumentacja zasad rachunkowości, zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości, powinna zawierać:

- określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- opis metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru,
- opis sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych (zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych, opis systemu przetwarzania danych),
- opis systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Podobnie, jak w jednostkach zarobkowych, dokumentację przyjętych zasad rachunkowości ustala w formie pisemnej i wprowadza w życie kierownik jednostki budżetowej.

Swoboda jednostki budżetowej w prowadzeniu polityki rachunkowości, w stosunku do jednostek zarobkowych, jest jednak ograniczona przez jej formę organizacyjno-prawną, zasady gospodarki finansowej wynikające z ustawy o finansach publicznych, uregulowania wynikające z rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. W wielu przypadkach jednostka budżetowa, inaczej niż jednostki zarobkowe, musi przyjąć jednolite dla wszystkich jednostek budżetowych rozwiązania wynikające z przepisów szczególnych. Dotyczy to zwłaszcza wyboru roku obrotowego, ewidencji kosztów i ustalania wyniku finansowego, prowadzenia do niektórych kont ewidencji pomocniczej, wyceny aktywów i pasywów.

Rokiem obrotowym w jednostkach budżetowych jest rok kalendarzowy, a okresem sprawozdawczym miesiąc, co jest ściśle powiązane z wykonaniem budżetu i częstotliwością sporządzania sprawozdań budżetowych.

Jednostek budżetowych nie obowiązuje, z pewnym wyjątkiem, rozdz. 5 i 6 ustawy o rachunkowości dotyczący zasad sporządzania sprawozdania finansowego. Na mocy rozporządzenia są one zobowiązane do sporządzania tylko bilansu, w układzie określonym w rozporządzeniu, bez możliwości wyboru formy uproszczonej lub rozwiniętej. Nie sporządzają natomiast rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej czy rachunku przepływów pieniężnych (swoistą formą tego rachunku jest sprawozdanie o zrealizowanych wydatkach i dochodach budżetowych).

Rozporządzenie narzuca jednostkom ewidencję kosztów obowiązkowo w układzie rodzajowym, przy czym jeśli kierownik jednostki uzna to za potrzebne, to może dodatkowo wprowadzić ewidencję kosztów według typów działalności. Jest to rozwiązanie bardzo rzadko spotykane w praktyce, potrzeby informacyjne więk-

szości jednostek budżetowych zaspokaja w pełni układ rodzajowy kosztów. Nawet jeśli w jednostce prowadzona jest ewidencja kosztów według typów działalności, zgodnie z przyjętymi w rozporządzeniu zasadami ewidencji operacji gospodarczych, na wynik finansowy są przenoszone koszty według rodzajów i jednostka nie ma tu prawa wyboru.

Ewidencja pomocnicza do kosztów prowadzona jest z reguły według tych samych podziałek klasyfikacji budżetowej co ewidencja wydatków. Nie jest to jednak wymóg rozporządzenia, które nakazuje prowadzenie ewidencji szczegółowej do kosztów według pozycji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości. Ponieważ plan finansowy jednostka sporządza dla wydatków, a nie dla kosztów, sprawozdania jednostki obejmują nie koszty, lecz wydatki; prowadzenie ewidencji szczegółowej do kosztów w jednostkach budżetowych wynika z wieloletniego zwyczaju dokonywania ich kontroli i analizy w porównaniu z wydatkami.

Rozporządzenie nakazuje jednostce samorządu terytorialnego dokonanie skonsolidowanego bilansu. W tym celu jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki dominujące, powinny stosować rozdz. 6 ustawy o rachunkowości. W artykule 63 tego rozdziału stwierdza się, że jednostki, których dane objęte są skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, a szczególnie jednostki zależne i współzależne, powinny stosować jednakowe metody wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych, zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) jednostki dominującej.

Ustalając zasady wyceny aktywów i pasywów, jednostka budżetowa musi przyjąć zasady wyceny aktywów i pasywów ustalone przez jednostkę dominującą, a jeśli jednostka dominująca tego nie uczyniła, należy je określić samodzielnie, uwzględniając przepisy ustawy o rachunkowości i ograniczające ją przepisy rozporządzenia.

Szczególne zasady wyceny aktywów w rozporządzeniu odnoszą się do:

- środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- zapasów,
- należności i zobowiązań.

W odniesieniu do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przepisy rozporządzenia stanowią, że:

- środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji,
- środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się i amortyzuje przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej, lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, umarza się:

- książki i inne zbiory biblioteczne,
- środki dydaktyczne, w tym także środki transportu, służące do nauczania i wychowywania w szkołach i placówkach oświatowych,
- odzież i umundurowanie,
- meble i dywany,
- inwentarz żywy,
- pozostałe środki trwałe (wyposażenie) oraz wartości niematerialne i prawne, o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

Jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarzać i amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku, natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż miesięczne – jednorazowo za cały okres.

Jednostka budżetowa nie ma prawa wyboru metody i okresu amortyzacji, w polityce rachunkowości musi określić jedynie częstotliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych w ciągu roku. Jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, co jest przyczyną, że większość jednostek przyjmuje możliwość księgowania odpisów amortyzacyjnych jednorazowo na koniec roku.

Problem, który niekiedy występuje przy określaniu zasad umarzania środków trwałych, jest związany z pozostałymi środkami trwałymi, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł, czyli kwoty którą można jednorazowo odpisać w koszty uzyskania przychodów. Niektóre jednostki przyjmują, że w zależności od rodzaju środków trwałych albo ich wartości początkowej np. między 2000 a 3500 zł są one umarzane w czasie lub jednorazowo. Taka interpretacja przepisu rozporządzenia wydaje się nieprawidłowa. Jednostki budżetowe powinny cechować jednolitość rozwiązań odnoszących się w końcu do majątku tego samego właściciela (jednostki samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa), stąd należałoby przyjąć zasadę, że środki trwałe o wartości do 3500 zł są w 100% umarzane w momencie przyjęcia ich do użytkowania. Korzystając z zasady istotności jednostka ma jednak prawo do potraktowania składników majątku mających cechy środków trwałych, lecz o niskiej jednostkowej wartości, jako materiały i nieobejmowania ich ewidencją środków trwałych, lecz na przykład tylko, po odpisaniu w koszty, ewidencją pozabilansową.

Rzeczowe składniki majątku obrotowego, zgodnie z rozporządzeniem, wycenia się na dzień bilansowy według wartości wynikających z ewidencji. Oznacza to, że jednostka budżetowa nie stosuje do wyceny zapasów (z zasady są to tylko materiały) na dzień bilansowy zasady ostrożności. Podobnie jak jednostki zarobkowe, ma wybór i tym samym musi w swojej polityce rachunkowości określić:

- jakie materiały są objęte ewidencją magazynową i jak jest do nich prowadzona ewidencja pomocnicza,
- jakie materiały są bezpośrednio po zakupie odpisywane w koszty,
- jak są wyceniane materiały – według cen rzeczywistych czy stałych,
- jak jest wyceniany rozchód materiałów w przypadku stosowania cen zmiennych lub jak są rozliczane odchylenia w przypadku stosowania stałych cen ewidencyjnych.

W odniesieniu do wyceny należności i zobowiązań w rozporządzeniu określono, że:

- 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,
- odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty lub w wysokości odsetek należnych na koniec kwartału,
- należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy.

Przepisy te są dla jednostki budżetowej obowiązkiem i nie zostawiają jej prawa wyboru, tym samym nie musi ona nawiązywać do nich w opisie przyjętych zasad rachunkowości.

Ustalając zakładowy plan kont, kierownik jednostki budżetowej musi się opierać na wykazie kont syntetycznych, zasadach ich funkcjonowania i tworzenia do nich ewidencji pomocniczej określonych w załączniku nr 1 i 2 rozporządzenia. Rozporządzenie pozostawia w tym zakresie kierownikowi jednostki następujące możliwości wyboru:

- zrezygnowanie z kont, które dotyczą operacji nie występujących w jednostce,
- uzupełnienie liczby kont o konta zgodne co do treści ekonomicznej z odpowiednimi kontami planu kont,
- uzupełnienie przyjętego planu kont syntetycznych o wykaz ksiąg pomocniczych prowadzonych do poszczególnych kont,
- określenie zasad ewidencji kosztów, przy czym ewidencja kosztów w układzie rodzajowym, jak już wspomniano, jest obowiązująca.

Pozostałe podane w rozporządzeniu ustalenia dotyczące planów kont wskazują na obowiązek takiego zorganizowania planu kont, aby jednostka zawsze mogła się wywiązać ze swoich obowiązków sprawozdawczych.

Rozporządzenie nie zawiera żadnych przepisów szczególnych dotyczących dokumentacji systemu przetwarzania danych i opisu systemu ochrony danych. Tak jak w jednostkach zarobkowych, kierownik jednostki budżetowej musi się tu kierować przepisami ustawy o rachunkowości.

Literatura

- [1] Kołodziej B., *Ogólna charakterystyka zmian w zasadach rachunkowości oraz planach kont dla jednostek sfery budżetowej*, „Rachunkowość Budżetowa” 2002 nr 23.
- [2] Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i planów kont budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego i niektórych jednostek sektora finansów publicznych, DzU nr 153, poz. 1752.
- [3] Winiarska K., Wołoszyn J.A., *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- [4] Wojtania T., *Polityka rachunkowości budżetowej. Jednodniowe rozporządzenie*, „Rachunkowość Budżetowa” 2001 nr 2.
- [5] Zysnarska A., *Rachunkowość sektora finansów publicznych*, ODDK, Gdańsk 2002

THE POLITICS OF ACCOUNTING IN THE STATE-BUDGET-FINANCED ENTITY

Summary

The state-budget-financed entity is obliged to possess documentation on the adopted accounting principles that take into consideration both general regulations as set forth in the Accounting Act and specific regulations pertaining exclusively to state-financed entities. The regulations substantially constrain the entity in its choice of the principles of the assets and liabilities valuation as well as the format of corporate set of accounts. This is determined by the entity's business activity and necessity of providing the aforementioned entities with uniform accounting principles, first of all with a view to an efficient planning and controlling of an execution of the budget (through a uniform budget reporting system).

Dr Bożena Rudnicka jest adiunktem w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.