

Grzegorz Bucior

Dr, Uniwersytet Gdański, e-mail: grzegorz@bucior.pl

Aleksandra Żurawik

Dr, Uniwersytet Gdański, e-mail: a.zurawik@ug.edu.pl

17. Szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych

Wprowadzenie

Polskie prawo bilansowe nie wykształciło odrębnych zasad i metod adresowanych do sektora publicznego pomimo tego, że cele realizowane przez jednostki sektora finansów publicznych (dalej: JSFP) różnią się od celów działania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W konsekwencji JSFP powinny wypełniać postulat jasnego i rzetelnego obrazu w sposób, co do zasady, taki sam, jak przedsiębiorstwa. Jednocześnie występuje zrozumiąta ingerencja legislatora w warstwę normatywną rachunkowości JSFP, powodująca konieczność przestrzegania przez JSFP szczególnych zasad dotyczących wyceny i ewidencji składników bilansowych, sprawozdawczości czy nawet stosowanych technik rachunkowości (Bucior, Wiercińska, 2018, s. 29). Rezultatem tego jest swego rodzaju dwoistość norm rachunkowości sektora publicznego wynikająca z równoległego funkcjonowania przepisów prawa bilansowego oraz prawa finansów publicznych – determinujących funkcjonowanie systemu rachunkowości JSFP. Ten normatywny dualizm może być przyczyną problemów we właściwej realizacji zadań rachunkowości przez JSFP, co w szczególności może dotyczyć podstawowej ich formy, jaką jest jednostka budżetowa. Celem rozdziału jest ocena wpływu podstawowych norm kształtujących system rachunkowości w jednostkach budżetowych na funkcjonowanie tego systemu. W tym kontekście zostały sformułowane dwa pytania badawcze:

1. Jaki jest zakres stosowania przez jednostki budżetowe szczególnych zasad rachunkowości, w szczególności tych, które jednostki mogą stosować fakultatywnie?
2. Czy konieczność przestrzegania ogólnych zasad rachunkowości wychodzących z norm prawa bilansowego oraz szczególnych przepisów prawa finansów publicznych jest przyczyną dysfunkcji systemu rachunkowości jednostek budżetowych?

Podstawową metodą badawczą wykorzystaną do weryfikacji powyższych kwestii był wywiad grupowy, zogniskowany na problematyce określonej pytaniami badawczymi. W ramach tej metody zastosowano dwie techniki badawcze: wywiad osobisty oraz wywiad kwestionariuszowy. Badanie jakościowe zostało poprzedzone analizą piśmiennictwa. Praca ma charakter pilotażowy i ma na celu określenie ram i kierunków dalszych badań autorów w przedmiotowym obszarze.

17.1. Rachunkowość jednostki budżetowej jako przedmiot badań - przegląd literatury

Rachunkowość jednostki budżetowej jest regulowana przez prawo bilansowe (ustawę o rachunkowości – dalej UoR), ale również przez przepisy finansów publicznych i rozporządzenia wydane przez Ministra Rozwoju i Finansów, do których należą:

- ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych,
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie 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 (zwane dalej RWRJB),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 roku w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

Wskazany zakres regulacji wynika ze specyfiki funkcjonowania jednostek budżetowych, jak również z zakresu rachunkowości, który w ich przypadku obejmuje zarówno tworzenie informacji o gromadzeniu oraz wydatkowaniu środków pieniężnych, jak i prezentacji informacji o zasobach majątkowych, źródłach jego pochodzenia, przychodach i kosztach. Rachunkowość tych jednostek składa się zatem z dwóch elementów, dotyczących:

- realizacji budżetu,
- rejestracji zdarzeń gospodarczych, odzwierciedlających funkcjonowanie jednostki budżetowej.

Ewidencja operacji, które dotyczą wykonania budżetu, opiera się na zasadzie kasowej, odpowiednio zmodyfikowanej dla potrzeb jednostek budżetowych. Istotne są tu przepływy środków pieniężnych, co oznacza, że zdarzenia ewidencjonowane są niezależnie od terminu realizacji umowy. W konsekwencji ujęcie dochodów i wydatków budżetowych może nastąpić w innym okresie obrachunkowym niż ten, którego faktycznie dotyczą.

To szczególne normatywne otoczenie, w jakim prowadzona jest rachunkowość JSFP powoduje, że zdecydowana większość publikacji z obszaru rachunkowości sektora publicznego odnosi się do regulacji i ma charakter ich analizy połączonej z krytyką. Różni autorzy (zob. Filipiak, 2009, s. 149; Kozuch, Wakula, 2012, s. 102; Maćkowiak, 2014, s. 95; Winiarska, Kaczurak-Kozak, 2018, s. 34; Zysnarska, 2010, s. 39) wskazują na liczne wady stosowania metody kasowej w rachunkowości budżetowej, m.in. :

- niewielka przydatność w analizie skuteczności realizacji zadań realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego,
- brak obowiązku tworzenia rezerw na należności i zobowiązania, co może wpływać na wiarygodność wartości nadwyżki lub deficytu budżetowego ze względu na przyspieszenie lub opóźnienie regulowania płatności,
- brak konieczności dokonywania odpisów aktualizujących należności, co skutkuje brakiem realizacji zasady ostrożnej wyceny,
- zaniżenie deficytu budżetowego – nieujmowanie jako wydatków budżetowych zobowiązań, które powstały na skutek zakupionych i otrzymanych towarów i usług,
- ograniczony zakres informacji, obejmujący jedynie przepływy pieniężne i stan gotówki,
- możliwość kreowania wyniku realizacji budżetu,

- niska wartość informacyjna dla racjonalnego zarządzania zasobami publicznymi,
- niedoinformowanie społeczeństwa o realnym zadłużeniu.

Kolejnym zagadnieniem poruszonym przez autorów zajmujących się badanym obszarem jest stosowanie zasady memoriałowej – zdarzenia, które mają miejsce w jednostce budżetowej, są rejestrowane i ukazywane w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniach finansowych według tej zasady. Powinno to pozwolić na uzyskanie pełnego obrazu na temat sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu. Występuje tu jednak dualizm zasad, do których jednostki muszą się stosować. Z jednej strony są to przepisy prawa bilansowego, które nakładają na jednostki obowiązek stosowania się do ogólnych zasad rachunkowości, z drugiej przepisy szczególne, przedstawione w rozporządzeniach, które dotyczą ewidencji wykonania budżetu, wyceny i ewidencji poszczególnych grup aktywów i pasywów oraz sprawozdawczości jednostek budżetowych. Należy zwrócić uwagę na różnice występujące między uregulowaniami ustawy o rachunkowości a tymi wskazanymi w RwRJB. Dotyczą one:

- definiowania środków trwałych,
- uproszczeń w zakresie umorzenia i amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- uproszczeń w zakresie wyceny i aktualizacji środków trwałych,
- zasad tworzenia odpisów aktualizujących należności,
- ujmowania w księgach rozliczeń międzyokresowych,
- planu kont,
- sprawozdań finansowych.

Konieczność przestrzegania prawa bilansowego, a równocześnie zasad szczególnych, jest szeroko komentowana w literaturze przedmiotu (Adamek-Hyska, 2011b, s. 8; Cellary, 2010, s. 2; Filipiak, 2009, s. 150; Gaździk, Ostapowicz, Jarosz, Skiba, 2018, s. 5; Kaczurak-Kozak, 2016, s. 75; Szewieczek, Tkocz-Wolny, 2017, s. 82; Tkocz-Wolny, 2016; Winiarska, Kaczurak-Kozak, 2018, s. 66; Zysnarska, 2010, 2016, s. 75). Autorzy zwracają uwagę na problem stosowania szczególnych zasad rachunkowości, które równocześnie częściowo lub całkowicie pomijają nadrzędne zasady rachunkowości. Dualizm i niejednolitość przepisów prawa w zakresie rachunkowości jednostek budżetowych, dotycząca zwłaszcza szczególnych zasad wyceny i ewidencji środków trwałych, obligatoryjnych planów kont, sztywnych wzorów i zasad sporządzania sprawozdań finansowych

skutkują tym, że służby finansowo-księgowe napotykać na co dzień liczne problemy w tworzeniu i stosowaniu polityki rachunkowości.

Wśród publikacji z badanego obszaru dominują prace będące głosem w dyskusji o postulowanych kierunkach zmian w przepisach regulujących rachunkowość JSFP. Dotyczy to w szczególności:

- norm międzynarodowych (przykładowo: Nowak, 1998, 2015; Szewieczek, 2015; Szewieczek, Tkocz-Wolny, 2017; Tkocz-Wolny, 2016),
- krajowych regulacji bilansowych i sprawozdawczych (przykładowo: Bucior, 2013; Kiziukiewicz, 2015; Kostrzewa, 2011; Nadolna, 2014; Sawicki, 2013; Winiarska, 2016),
- przepisów podatkowych regulujących rolę i miejsce JSFP w systemie podatkowym (przykładowo: Bucior 2014; Wolska 2014; Bartosiewicz, 2015).

Jednocześnie należy zauważyć, że autorzy rzadko stosują metody badań empirycznych na poparcie swoich opinii, ograniczając się do badań normatywnych i literaturowych. W szczególności obserwowany jest niedobór badań empirycznych, które dotyczyłyby trudności we właściwej realizacji zasad rachunkowości przez jednostki budżetowe.

17.2. Szczególne zasady rachunkowości w badanych jednostkach budżetowych

Szczególne zasady rachunkowości, określone w RwRJB i adresowane do jednostek budżetowych, można przypisać do jednej z dwóch grup:

- a) przepisy obligatoryjne, nakazujące odmienne niż to uregulowane w UoR podejście do ewidencji czy też wyceny operacji lub składnika bilansowego – przykładem może tutaj być nakaz cokwartalnego przeliczania wartości należności do poziomu kwot wymagalnych;
- b) przepisy, które jednostka może zastosować dobrowolnie – dotyczy to głównie metod wyceny i ewidencji wybranych składników bilansowych, a warianty sprowadzają się do wyboru uproszczeń w stosunku do metod opisanych w UoR – przykładem jest możliwość stosowania amortyzacji według reguł podatkowych na potrzeby wyceny bilansowej.

W tym kontekście specyficznie należy traktować wymóg stosowania wzorca planu kont.

Wprawdzie RwRJB narzuca konieczność konstruowania

jednostkowego planu kont na podstawie symboliki, nazewnictwa i zakresu operacji opisanych w rozporządzeniu, jednak umożliwienie modyfikacji wzorca dla jednostkowych potrzeb oznacza *de facto* możliwość dowolnego kształtowania struktury planu kont.

Zamiarem autorów jest przeprowadzenie badań wśród jednostek budżetowych w obszarze stosowania specyficznych i szczególnych rozwiązań stosowanych w ramach systemu rachunkowości, a niniejszy rozdział stanowi pierwszy krok w kierunku osiągnięcia celu badań. Badanie opisane w pracy miało charakter wywiadu grupowego (swobodnego) przeprowadzonego z kadrą jednostek budżetowych, których charakterystykę przedstawiono w tabeli 17.1.

Tabela 17.1. Charakterystyka badanych jednostek budżetowych

	JB1	JB2	JB3
Rodzaj jednostki	gminna	powiatowa	państwowa
Charakter działalności	urząd gminy	urząd powiatu	urząd celno-skarbowy
Ilość podległych jednostek/zakładów	3	1	0
Ilość pracowników	68	121	b.d.
Ilość pracowników działu księgowego	6	15	5
Odrębne księgi wykonania budżetu	tak	tak	nie
Zewnętrzna kontrola rachunkowości w ciągu ostatnich 3 lat	tak	tak	tak
Główne nieprawidłowości ustalone w trakcie kontroli	naruszenie dyscypliny budżetowej; błędy w księgowaniach operacji budżetowych; błędy w sprawozdawczości	nieprawidłowości mniejszej wagi	b.d.
Liczba osób biorących udział w wywiadzie swobodnym / stanowisko	2 / główna księgowa, księgowa	2 / skarbnik, główny księgowy	1 / księgowa
Liczba osób wypełniających kwestionariusz / stanowisko	1 / główna księgowa	1 / główny księgowy	1 / księgowa

Źródło: opracowanie własne.

Wywiad zogniskowano na dwóch zagadnieniach:

1. Negatywne konsekwencje jednoczesnego stosowania szczególnych zasad rachunkowości oraz zasad nadrzędnych.
2. Zakres, w jakim jednostki budżetowe stosują warianty wyceny i ewidencji operacji gospodarczych.

Ad. 1. Podstawowe konsekwencje dualizmu norm rachunkowości wynikają z koegzystencji metody kasowej i memoriałowej. Odnoszą się one do jednostek, które prowadzą wyodrębnione księgi rachunkowe dla ewidencji wykonania budżetu i dotyczą m.in. problemów z (Rup, 2017, s. H4; 2018, s. H5):

- uzgodnieniem stanów kont w księgach rachunkowych prowadzonych dla potrzeb ewidencji wykonania budżetu i dla potrzeb związanych z działalnością jednostki,
- uzgodnieniem wartości prezentowanych w sprawozdawczości budżetowej i finansowej,
- właściwą prezentacją operacji z udziałem wydatków niewygaśłych.

Jednak również w pozostałych jednostkach obecność konwencji kasowej w rachunkowości sektora finansów publicznych może być przyczyną różnych dysfunkcji, takich jak (Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2015, s. 100):

- brak tworzenia rezerw na zobowiązania,
- ujmowanie księgowych dowodów dokumentujących należność bądź zobowiązanie nie z chwilą ich powstania, a w dacie płatności,
- niewystarczająca realizacja zasady ostrożnej wyceny ze względu na niedokowanie odpisów aktualizujących aktywa trwałe i należności.

Ad. 2. Jednostki są zobligowane do przestrzegania przepisów ujętych w RwRJB, a naruszenie tego obowiązku może skutkować sankcjami wobec osób odpowiedzialnych za prowadzenie rachunkowości. Spodziewać się więc należy, że jednostki budżetowe stosują przepisy RwRJB w stopniu wyłączającym personalną odpowiedzialność za nieprawidłowości. Jednakże część reguł odnoszących się do wyceny i ewidencji operacji oraz składników bilansowych ma dobrowolny charakter. Interesujące jest w tym kontekście, jakich wyborów dokonuje jednostka i jak ten wybór wpływa na funkcje rachunkowości.

Informacje uzyskane od osób objętych wywiadem pozwoliły na sporządzenie ankiety składającej się między innymi z pytań opisanych w tabeli 17.2. Zastosowanie kwestionariusza podczas wywiadu umożliwiło usystematyzowanie i uporządkowanie informacji przekazanych w trakcie wywiadu.

Tabela 17.2. Pytania kwestionariusza

Numer/treść pytania
Odpowiedzi
1. Kto ustalił treść polityki rachunkowości – wybierz odpowiedź najlepiej opisującą sytuację bądź opisz ją samodzielnie:
a) pracownicy jednostki – samodzielnie; b) pracownicy jednostki – z uwzględnieniem zasad/uwag/zaleceń jednostki nadrzędnej; c) polityka rachunkowości została narzucona przez jednostkę nadrzędną; d) inne:.....; e) nie wiem
2. Treść polityki rachunkowości w ostatnich latach:
a) nie zmieniała się; b) była aktualizowana ze względu na zmianę przepisów ogólnie obowiązujących; c) była aktualizowana ze względu na zmianę przepisów/zasad/regulaminów wewnętrznych; d) nie wiem
3. Czy jednostka prowadzi odrębne księgi rachunkowe w celu ewidencji wykonania budżetu?
a) tak; b) nie; c) nie wiem
Czy jednostka samodzielnie prowadzi księgi rachunkowe?
a) tak; b) nie; c) nie wiem
W zakresie zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jednostka je:
a) amortyzuje; b) umarza; c) nie wiem
4. Stawki amortyzacji/umorzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych są ustalane:
a) według zasad określonych w UoR; b) według załącznika ustawy o podatku dochodowym osób prawnych; c) określane przez jednostkę nadrzędną; d) określane przez zarząd JST; e) nie wiem
5. Czy jednostka amortyzuje/umarza jednorazowym odpisem tzw. pozostałe środki trwałe i wartości niematerialne i prawne?
a) tak, w zakresie opisanym w RwRJB; b) tak, w zakresie różnym niż ten opisany w RwRJB; c) nie; d) nie wiem
6. Czy jednostka wyłącza z ewidencji niskocenne środki trwałe i wartości niematerialne i prawne?
a) tak – limit wartości; b) nie; c) nie wiem
7. Czy jednostka dokonuje aktualizacji należności?
a) tak; b) nie; c) nie wiem
8. Czy jednostka tworzy rezerwy na zobowiązania w sposób określony w UoR?
a) tak; b) nie; c) nie wiem
9. Konta syntetyczne (konta księgi głównej) stosowane przez jednostkę:
a) są w pełni zgodne z wzorcem określonym w RwRJB; b) niektóre konta są podzielone pionowo; c) niektóre konta są podzielone poziomo; d) niektóre konta są połączone; e) występują konta nie ujęte we wzorcu określonym w RwRJB; f) nie wiem
10. Jeśli w planie kont jednostki występują konta syntetyczne nieujęte we wzorcu określonym w RwRJB, to powodem tego jest:
a) nakaz dysponenta części budżetowej; b) nakaz zarządu JST; c) wewnętrzna decyzja jednostki; d) inny:.....; e) nie znam powodu
11. Czy znane Ci są problemy dotyczące rachunkowości JB, wynikające ze sprzecznych uregulowań zawartych w RwRJB i UoR?
a) tak; b) nie
12. Czy problemy dotyczące rachunkowości JB, wynikające ze sprzecznych uregulowań zawartych w RwRJB i UoR, dotyczą twojej jednostki?
a) tak; b) nie; c) nie wiem
13. Jeśli odpowiedź na poprzednie pytanie była twierdząca, zaznacz poniższe przykłady problemów
a) naruszenie zasady współmierności; b) naruszenie zasady memoriału; c) naruszenie zasady ostrożnej wyceny; d) brak zgodności w sprawozdawczości finansowej i budżetowej

14. Jeśli twoja JB stosuje uproszczenia, to oceń ich wpływ na realizację nadrzędnych zasad rachunkowości (zaznacz przy każdym punkcie: 1 – narusza istotnie, 2 – narusza nieznacznie, 3 – nie narusza, 4 – nie mam zdania):
a) uproszczenia w wycenie zużycia środków trwałych oraz wnip : 1, 2, 3, 4; b) uproszczenia w ewidencji środków trwałych oraz wnip : 1, 2, 3, 4; c) uproszczenia w ewidencji zapasów: 1, 2, 3, 4; d) uproszczenia w rachunku kosztów: 1, 2, 3, 4
15. Oceń, jak Twoja JB realizuje nadrzędne zasady rachunkowości (zaznacz przy każdym punkcie: 1 – realizuje odpowiednio, 2 – realizuje niedostatecznie, 3 – nie realizuje, 4 – nie mam zdania):
a) jasny i rzetelny obraz: 1, 2, 3, 4; b) memoriał: 1, 2, 3, 4; c) współmierność: 1, 2, 3, 4; d) ostrożna wycena: 1, 2, 3, 4; e) istotność: 1, 2, 3, 4
16. Jeśli w poprzednim pytaniu zaznaczono przy którejś z zasad „2 – realizuje niedostatecznie” lub „3 – nie realizuje” to podaj tego przyczynę:
a) jasny i rzetelny obraz.....; b) memoriał.....; c) współmierność.....; d) ostrożna wycena.....; e) istotność.....
17. Czy w Twojej ocenie szczególne zasady rachunkowości JB naruszają nadrzędne zasady rachunkowości?
a) nie; b) nie mam zdania;) tak, naruszają zasadę: I. jasnego i rzetelnego obrazu; II. memoriału; III. współmierności; IV. ostrożnej wyceny; V. istotności
18. Czy przepisy o szczególnych zasadach rachunkowości JB powinny zostać znolizowane?
a) nie; b) nie mam zdania; c) tak, ponieważ: I. naruszają nadrzędne zasady rachunkowości; II. utrudniają wykorzystanie rachunkowości w zarządzaniu jednostką; III. należy umożliwić wprowadzanie dalszych uproszczeń; IV. inne.....

Źródło: opracowanie własne.

Ankieta została wypełniona przez trzy osoby – po jednej z każdej z badanych jednostek budżetowych. Rezultaty ankiety zawarto w tabeli 17.3.

Tabela 17.3. Wyniki wywiadu kwestionariuszowego

Pytanie	Wskazania jednostki			Pytanie	Wskazania jednostki			Pytanie	Wskazania jednostki					
	JB1	JB2	JB3		JB1	JB2	JB3		JB1	JB2	JB3			
1	a		1	8	A	11	13	16	16	a*	1	1	1	
	b	1			B					b*	1		1	
	c		1		c					c*	1		1	
	d			9	a	1	1			d*	2	2	3	
	e				b			1	17	a*	1	1	1	
2	a			c				b*		1	2	2		
	b	1	1	1	10	a				c*	1	1	1	
	c	1				b	1	1		1	d*	2	2	3
	d					c					e*	3	1	1
a	1	1		11		a	1	1	1	18	a			
b		1	1		b	1			b			1 ⁴	1 ⁷	
c					c	1	1	1	c					
4	a	1	1		1	d					d	1 ²	1 ⁵	1 ⁸
	b				e				e					
	c				f				a					
5	a	1	1	1	12	a				b				
	b	1	1			b				c. I	1			
	c					c				c. II	1	1	1	
6	a	1 ¹				d				c. III				
	b		1	1		e		1		c. IV			1	
	c				13	a	1	1	1	c. V				
	d					b				a				
	e				14	a	1	1	1	b				
7	a	1	1	1		b				c. I	1	1	1	
	b					c				c. II	1	1		
	c				15	a	1			c. III				
	d					b	1	1	1	c. IV				
						c		1	1					
						d	1	1	1					

1 – odpowiedź zaznaczona; * – wskazanie na punkty 1–4; ¹ – 200; ² – mało odpisów aktualizujących; ⁴ – brak rezerw; ⁵ – brak aktualizacji aktywów; ⁷ – nie są tworzone rezerwy; ⁸ – nie dokonano odpisów należności.

Źródło: opracowanie własne.

Odpowiedzi na pytania kwestionariusza generalnie potwierdzają ustalenia wynikające z wywiadu grupowego, które można sformułować następująco:

- wszystkie jednostki budżetowe stosują uproszczenia w zakresie, w jakim umożliwia im to RwRJB,
- uproszczenia w wycenie i ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych są przez kadrę księgową badanych jednostek uważane za przyczynę naruszeń nadrzędnych zasad rachunkowości,
- za główne naruszenie uznawana jest niewłaściwa realizacja zasady jasnego i rzetelnego obrazu ze względu na przyjęte metody amortyzacji środków trwałych,
- respondenci dostrzegają potrzebę zmian w przepisach dotyczących szczególnych zasad rachunkowości jednostek budżetowych idących w kierunku ich harmonizacji z zasadami nadrzędnymi.

Jedyna istotna, zaobserwowana różnica między wypowiedziami słownymi a odpowiedziami na pytania ankiety dotyczy uproszczeń w wycenie zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych – w trakcie wywiadu grupowego uproszczenie polegające na stosowaniu zasad podatkowych w kalkulacji umorzenia/amortyzacji było traktowane przez uczestników wywiadu jako reguła właściwa, a w odpowiedziach na pytanie ankiety respondenci uznali to uproszczenie za nieprawidłowe. Tłumaczyć to można tym, że struktura i treść pytań skłaniała do określonej refleksji wśród ankietowanych i w konsekwencji powszechna praktyka uproszeń w naliczaniu amortyzacji mogła być oceniona jako naruszająca zasadę jasnego i rzetelnego obrazu.

17.3. Wnioski z badania i jego ograniczenia

Analiza wypowiedzi uzyskanych w trakcie zarówno personalnego wywiadu, jak i badania ankietowego wskazuje, że na pytanie dotyczące zakresu stosowania szczególnych zasad rachunkowości właściwa jest następująca odpowiedź: jednostki budżetowe stosują szczególne zasady rachunkowości – zarówno te obligatoryjne, jak i fakultatywne. Odpowiedź ta nie zaskakuje, biorąc pod uwagę znacznie większy poziom formalizacji systemu rachunkowości w sektorze publicznym niż prywatnym. W tym kontekście interesujące wydają się zachowania jednostek wskazujące na chęć przełamania prymatu zasad finansów publicznych nad

zasadami rachunkowości – dotyczy to przykładowo węższego stosowania uproszczeń w wycenie aktywów trwałych niż jest to uregulowane w RwRJB. Istotnym wnioskiem z przeprowadzonego badania jest rozpoznanie przez badane jednostki konfliktu między szczególnymi zasadami rachunkowości wychodzącymi z prawa finansów publicznych a zasadami prawa bilansowego.

Podstawowe ograniczenia prezentowanego badania dotyczą przede wszystkim celowej próby podmiotowej wynikającej z przyjętej metody jakościowej. Jakkolwiek nie można wniosków z tego badania rozciągać na cały zbiór jednostek budżetowych, jednak badanie wskazuje na określone zjawisko, które powinno być poddane dalszej weryfikacji przy wykorzystaniu dodatkowych metod badawczych i przy większej próbie badawczej.

Podsumowanie

Przeprowadzone badania pokazują, że kadra zajmująca się rachunkowością w jednostkach budżetowych sygnalizuje problemy mające źródło w konieczności równoległego stosowania przepisów prawa bilansowego i finansów publicznych. Za szczególnie istotne należy uznać trudności we właściwej realizacji zasad memoriału, współmierności oraz ostrożnej wyceny, biorące się z obserwowanego wśród osób zajmujących się rachunkowością jednostek budżetowych poczucia konieczności respektowania prymatu zasad wychodzących z prawa finansów publicznych nad prawem bilansowym. Wydaje się to zrozumiałe, biorąc pod uwagę:

- uwarunkowania funkcjonalne jednostek budżetowych,
- obecność tych zagadnień w branżowej,
- wyniki kontroli NIK, z której raport odbił się szerokim echem w środowisku (*Prawidłowość prowadzenia rachunkowości...*, 2015).

Jednak kwestię tę można oceniać niejednoznacznie. Rozpoznawanie i artykułowanie przez księgowych jednostek budżetowych konfliktów pomiędzy *lex specialis* opartych na prawie finansów publicznych a *lex generalis*, określonych w prawie bilansowym stoi na przykład w sprzeczności z traktowaniem uproszczeń w wycenie środków trwałych za właściwe.

W ocenie autorów zasadne jest kontynuowanie badań nad stosowaniem zasad rachunkowości przez jednostki budżetowe. Badania powinny nabrać ilościowego

charakteru, co pozwoliłoby na wyjście poza podstawowe ograniczenie badań zaprezentowanych w rozdziale, jakim jest niewielka, celowo dobrana próba jednostek. Rezultaty takich badań mogą być wskazówką kierunku modyfikacji norm rachunkowości JSFP.

Bibliografia

- Adamek-Hyska, D. (2011a). Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego. *Studia Ekonomiczne*, 73, 66–84.
- Adamek-Hyska, D. (2011b). Polityka rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w świetle aktualnych przepisów prawa. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 60, 19–30.
- Antkowiak, P. (2016). Racjonalizacja kosztów działania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, w: I. Wieczorek (red.), *Zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego. Wybrane aspekty*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Bartosiewicz, A. (2015). Wykonując zadania własne gmina może być podatnikiem VAT. *Finanse Komunalne*, 2, 71–78.
- Biadacz, R. (2011). Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej na przykładzie szkoły podstawowej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 42, 97–109.
- Bucior, G. (2013). Badanie sprawozdania finansowego w sektorze publicznym. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 58, 319–325.
- Bucior, G. (2014). Podmiotowość samorządowej jednostki budżetowej w systemie podatku VAT. W: H. Lelusz (red.), *Metodyczne aspekty badań w rachunkowości*, (zakres stron rozdziału). Olsztyn: Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego.
- Bucior, G., Wiercińska, A. (2018). Szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 522, 29–39.
- Cellary, M. (2010). *Polityka rachunkowości 2011 z komentarzem do planu kont w jednostkach finansów publicznych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Filipiak, B. (2009). *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*. Warszawa: Difin.

- IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Boards Pronouncements. International Federation of Accountants (2017). Pobrano z: <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements> (26.03.2018).
- Gaździk, E., Ostapowicz, E., Jarosz, B., Skiba, H. (2018). *Polityka rachunkowości 2019 z komentarzem do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*. Warszawa: Wiedza i Praktyka.
- Gontarczyk-Skowrońska, M. (2016). Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jako instrument realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 41–50.
- Gorzalczyńska-Koczkodaj, M. (2015). Dysfunkcje systemu rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 395, 94–103.
- Hellich, E.B. (2011). *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Kaczurak-Kozak, M. (2016). Dualizm sprawozdawczości finansowej jednostki sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2 (80), 75–82.
- Kaczurak-Kozak, M. (2013). Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 61, 101–107.
- Kostrzewa, T. (2011). Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 41, 595–605.
- Kiziukiewicz, T. (2015). Analiza wyników badań ankietowych dotyczących sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki budżetowe. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 245–255.
- Komisja Europejska (2013). Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego „W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSP dla państw członkowskich”. Bruksela. Pobrano z: źródło: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL> (26.03.2018).

- Kożuch, A.J., Wakuła, M. (2012). Rachunkowość jako źródło informacji o kosztach w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. *Acta Universitatis Nicolai Copernici. Zarządzanie*. 39 (407), 97–108.
- Maćkowiak, E. (2014). Wpływ zmian w finansach publicznych na zasady rachunkowości jednostek sfery budżetowej. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 164, 86–96.
- Nadolna, B. (2014). *Specyfika rachunkowości państwowych i samorządowych jednostek budżetowych*, w: T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych i instytucji finansowych* (40-64). Warszawa: PWE.
- Nowak, W.A. (1998). *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody uwarunkowania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Nowak, W.A. (2015). Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 388, 148–158.
- Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych. Informacja o wynikach kontroli* (2015). Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Dz.U. 2014, poz. 1053.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Dz.U. 2015, poz. 1542.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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. Dz.U. 2017, poz. 1911.
- Rup, W. (2017). Jak przygotować jednostkowe sprawozdania budżetowe. *Rzeczpospolita*, 13.12.2017.
- Sawicki, K. (2013). Sprawozdanie finansowe i budżetowe jako podstawa audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W: T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej* (285-299). Warszawa: Difin.

- Szewieczek, A., Tkocz-Wolny, K. (2017). Ocena możliwości implementacji standardów IPSAS do systemu rachunkowości podmiotów sektora publicznego w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 94 (150), 81–108.
- Szewieczek, A. (2015). W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego – perspektywa europejska. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 252, 118–130.
- Tkocz-Wolny, K. (2016). Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (82/1), 841–850.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz.U. 2016, poz. 1870.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. . 2016, poz. 1888, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2018, poz. 395.
- Wakula, M. (2013). Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 61, 355–363.
- Wakula, M. (2016). Standaryzacja rachunkowości budżetowej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* 2 (80), 235–241.
- Winiarska, K. (2016). *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Winiarska, K. (2011). Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 32, zakres stron.
- Winiarska, K., Kaczurak-Kozak M. (2018). *Rachunkowość budżetowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Wolska, H. (2014). Prowadzenie działalności gospodarczej przez gminę z wieloma ograniczeniami. Pobrano z: <https://www.prawo.pl/samorzad/prowadzenie-dzialalnosci-gospodarczej-przez-gmine-z-wieloma,96011.html>.
- Zysnarska, A. (2010). *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Zysnarska, A. (2016). *Rachunkowość sektora budżetowego z elementami analizy finansowej*. Gdańsk: ODDK.

Streszczenie

Regulacje dotyczące rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych opierają się na przepisach prawa bilansowego, jak również na wielu przepisach z zakresu finansów publicznych, zawartych w odpowiednich ustawach oraz rozporządzeniach. Celem rozdziału jest wskazanie zakresu i konsekwencji stosowania szczególnych zasad rachunkowości oraz zasad nadrzędnych przez jednostki budżetowe.

Autorzy zastosowali metody badawcze: wywiad grupowy zogniskowany na przedmiotowej problematyce wsparty wywiadem kwestionariuszowym, analizę i krytykę piśmiennictwa.

Badania jakościowe obejmowały kadrę księgową gminnej, powiatowej i państwowej jednostki budżetowej i miały charakter próby celowej. Wnioski z przeprowadzonego badania wskazują na stosowanie przez wszystkie badane jednostki uproszczeń w zakresie, w jakim umożliwia im to Rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13.09.2017 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości jednostek budżetowych. Uproszczenia w wycenie i ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych są przez kadrę księgową badanych jednostek uważane za przyczynę naruszeń nadrzędnych zasad rachunkowości (głównie zasady jasnego i rzetelnego obrazu). Dodatkowo respondenci dostrzegają potrzebę zmian w przepisach dotyczących szczególnych zasad rachunkowości jednostek budżetowych, które ich zdaniem powinny zmierzać w kierunku ich harmonizacji z zasadami nadrzędnymi.