

Grzegorz Bucior, Aleksandra Wiercińska

Uniwersytet Gdański, Wydział Zarządzania

e-mails: grzegorz@bucior.pl; aleksandra.wiercinska@ug.edu.pl

SZCZEGÓLNE ZASADY RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

SPECIFIC ACCOUNTING PRINCIPLES OF BUDGETARY UNITS

DOI: 10.15611/pn.2018.522.02

JEL Classification: M14, M41

Streszczenie: Regulacje dotyczące rachunkowości podmiotów sektora finansów publicznych opierają się na przepisach prawa bilansowego, jak również szeregu przepisów z zakresu finansów publicznych, zawartych w odpowiednich ustawach oraz rozporządzeniach. Celem artykułu jest wskazanie zakresu i konsekwencji stosowania szczególnych zasad rachunkowości oraz zasad nadrzędnych przez jednostki budżetowe. Praca ma charakter przeglądu literatury przedmiotu. Analizą objęto publikacje z ostatnich lat dotyczące problematyki rachunkowości stosowanej przez jednostki sektora finansów publicznych. Podstawowym wnioskiem z analizy literatury przedmiotu jest stwierdzenie występowania luki w odniesieniu do badań nad stosowaniem szczególnych zasad rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych. Dostępne publikacje mają przede wszystkim charakter oceny regulacji dotyczącej rachunkowości jednostek sektora budżetowego, a prace prezentujące badania jakościowe lub ilościowe należą do rzadkości.

Słowa kluczowe: rachunkowość jednostek budżetowych, rachunkowość budżetowa, jednostka budżetowa, szczególne zasady rachunkowości budżetowej.

Summary: Regulations regarding the accounting of entities among the public finance sector are based on the accounting law, as well as a number of regulations in the field of public finances contained in relevant laws and regulations. The purpose of the article is to indicate the scope and consequences of applying specific accounting principles and general principles by budgetary units. The paper is the literature review. The main conclusion coming from the review is the research gap in application of specific accounting principles by public finance sector entities. Available publications are primarily in the form of an assessment of the accounting regulations of budget sector entities, and work presenting qualitative or quantitative research is rare.

Keywords: accounting of budgetary units, budgetary accounting, budgetary unit, specific rules of budgetary accounting.

1. Wstęp

Pomimo iż cele realizowane przez jednostki sektora finansów publicznych (dalej: JSFP) różnią się od celów działania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, polskie prawo bilansowe nie wykształciło odrębnych zasad i metod adresowanych do sektora publicznego. Tym samym JSFP powinny wypełniać postulat jasnego i rzetelnego obrazu, stanowiący fundament systemu rachunkowości, w sposób właściwy podmiotom gospodarczym [Ignatowski 2017]. Zrozumiała jest jednak ingerencja legislatora, powodująca konieczność przestrzegania przez JSFP szczególnych zasad dotyczących wyceny i ewidencji składników bilansowych, sprawozdawczości czy nawet stosowanych technik rachunkowości. Wynika to z odmiennych potrzeb informacyjnych interesariuszy sektora publicznego i prywatnego. W konsekwencji tego mamy do czynienia z dwoistością norm rachunkowości sektora publicznego poprzez równoległe funkcjonowanie przepisów [Kaczurak-Kozak 2016]:

- 1) prawa bilansowego – tworzonych głównie na potrzeby podmiotów prowadzących komercyjną działalność gospodarczą,
- 2) prawa finansów publicznych – determinujących funkcjonowanie systemu rachunkowości JSFP.

Ten normatywny dualizm jest przyczyną szeregu problemów, z jakimi borykają się JSFP, co w szczególności dotyczy podstawowej ich formy, jaką jest jednostka budżetowa.

Celem artykułu jest przedstawienie problematyki dotyczącej szczególnych zasad rachunkowości jednostek budżetowych. Praca ma charakter przeglądu literatury oraz analizy regulacji i stanowi punkt wyjścia do dalszych badań.

2. Jednostka budżetowa jako podmiot systemu rachunkowości

Sektor finansów publicznych w Polsce regulowany jest przez Ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (zwaną dalej UoFP). Określa ona m.in. zasady dotyczące:

- 1) działania oraz organizacji jednostek sektora publicznego,
- 2) funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych w zakresie gospodarki finansowej,
- 3) kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem,
- 4) rachunkowości, planowania i sprawozdawczości, które obowiązują w sektorze finansów publicznych.

Przepisy te stosuje się do wszystkich podmiotów, które realizując zadania publiczne, wykorzystują do tego środki publiczne lub nimi dysponują. Przyjęty po transformacji ustrojowej przełomu lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku model sektora finansów publicznych zakładał, iż zadania publiczne będą re-

alizowane przez podmioty o bardzo różnym charakterze, dotyczącym podmiotowości prawnej, formy organizacyjnej czy rodzaju prowadzonej gospodarki.

Podstawową formą organizacyjną sektora publicznego jest jednostka budżetowa. Podmioty te wykonują budżet i w zależności od jego charakteru (rządowy/lokalny) wyróżnia się państwowe lub samorządowe jednostki budżetowe. Są one tworzone, łączone i likwidowane przez (UoFP, art. 12):

a) ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – w przypadku państwowych jednostek budżetowych,

b) organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego – w przypadku samorządowych (gminnych, powiatowych lub samorządu wojewódzkiego) jednostek budżetowych.

Jednostki budżetowe nie mają osobowości prawnej, swoje wydatki pokrywają bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, co określane jest mianem budżetowania brutto. Działają na podstawie statutu, który określa nazwę jednostki, jej siedzibę i przedmiot działalności [Winiarska 2011]. Jednostki budżetowe wykorzystują mienie, które zostało im przekazane w zarząd (nieruchomości) i nieodpłatne użytkowanie (ruchomości). Zgodnie z art. 11 UoFP podstawą ich gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym.

W związku z gospodarowaniem zasobami publicznymi oraz ograniczonymi środkami finansowymi niezbędne jest ich wykorzystywanie w sposób oszczędny, celowy i efektywny [Antkowiak 2016]. Należy przy tym pamiętać o przestrzeganiu podstawowych zasad finansów sektora publicznego, tj. jawności i przejrzystości [Gontarczyk-Skowrońska 2016].

Jawność budżetowa zakłada, że wszyscy interesariusze (w tym społeczeństwo oraz instytucje) mają nieograniczony dostęp do informacji o gospodarce środkami publicznymi [Zysnarska 2016]. Umożliwia to kontrolę finansową zasobów publicznych oraz długu publicznego. Zasada przejrzystości jest realizowana poprzez stosowanie jednolitej klasyfikacji budżetowej, wskazanej w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, jak również przez przestrzeganie przez jednostki budżetowe zasad rachunkowości, określonych w Ustawie o rachunkowości z dnia 24 września 1994 r., zasad szczególnych wskazanych w UoFP oraz odpowiednich rozporządzeniach Ministerstwa Rozwoju i Finansów [Hellich 2011].

Rachunkowość odgrywa istotną rolę w funkcjonowaniu jednostki budżetowej. Realizuje ona funkcję informacyjną, planistyczną oraz kontrolną (por. [Biadacz 2011]). Rachunkowość sektora budżetowego można zdefiniować jako system identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji, grupowania i prezentacji informacji, które dotyczą procesu planowania i wykonywania budżetu państwa i budżetu jednostek samorządu

terytorialnego, ukazując sytuację majątkową i finansową, zmiany w aktywach netto, zobowiązaniach oraz wyniku finansowym jednostki [Zysnarska 2016]. Obejmuje ona swoim zasięgiem rachunkowość rządu, samorządów lokalnych i instytucji budżetowych. Jej głównym zadaniem jest dostarczenie informacji o wykonaniu budżetu, planów finansowych, jak również sytuacji majątkowej jednostek budżetowych [Nowak 1996].

Konsekwencją niejednorodnej struktury podmiotowej sektora finansów publicznych jest wyodrębnienie czterech systemów rachunkowości stosujących w części odmiennych zasad i metod:

- 1) rachunkowość wykonania budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych nieposiadających osobowości prawnej (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, fundusze celowe),
- 3) rachunkowość organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego,
- 4) rachunkowość państwowych i samorządowych osób prawnych (agencje wykonawcze, ZUS, SPOZ, uczelnie publiczne itd.).

Z kolei rachunkowość jednostek budżetowych składa się z dwóch podsystemów, które dotyczą:

- 1) wykonania budżetu,
- 2) pozostałej części zdarzeń gospodarczych, odzwierciedlających funkcjonowanie jednostki.

Ewidencja operacji związanych z realizacją budżetu, czyli dochodów i wydatków jednostki budżetowej, opiera się na zmodyfikowanej zasadzie kasowej [Zysnarska 2010]. Podstawowymi kategoriami są tu przepływy środków pieniężnych, co oznacza, że transakcje i zdarzenia ujmowane są w księgach niezależnie od momentu realizacji umowy. Istotny jest tu realny wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy lub ich wypłata. Konsekwencją tego może być sytuacja ujęcia dochodów i wydatków budżetowych w innym roku obrachunkowym niż ten, którego dotyczą [Kozuch, Wakuła 2012]. Należy zauważyć, że ujęcie kasowe nie sprzyja analizie skuteczności realizacji zadań wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego [Filipiak 2009]. Pozostałe zdarzenia, które mają miejsce w jednostce budżetowej, są rejestrowane i ukazywane w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniach finansowych według zasady memoriałowej. Pozwala to na uzyskanie pełnego obrazu na temat sytuacji majątkowej i finansowej podmiotu.

3. Regulacje rachunkowości jednostek budżetowych

Rachunkowość jednostki budżetowej powinna być prowadzona zgodnie z obowiązującymi przepisami prawnymi, a przede wszystkim:

- 1) Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (zwana dalej UoR),
- 2) Ustawą z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,

3) Rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13.09.2017 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 (zwane dalej RwRJB),

4) Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7.12.2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,

5) Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

Jednostki budżetowe, jak wszystkie podmioty sektora publicznego, muszą podporządkować się zasadom gospodarki finansowej wyszczególnionym w UoFP. Jednak podstawowym aktem prawnym regulującym prawo bilansowe tych jednostek jest UoR. Określa ona zakres rachunkowości, zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak również zasady dotyczące wyceny aktywów i pasywów. Jednostki budżetowe są wyłączone ze stosowania reguł opisanych w rozdziałach: 5, 6 i 7 ustawy, które dotyczą zasad sporządzania sprawozdań finansowych oraz ich badania i ogłaszania. W tym zakresie zobowiązane są one stosować wytyczne przedstawione w RwRJB. Rozporządzenie to wprowadza szereg szczegółowych zasad rachunkowości, którymi muszą się kierować jednostki budżetowe. Zostały one przedstawione w tab. 1.

Podstawą prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostki budżetowe jest plan kont przestawiony w załączniku 3 do Rozporządzenia MRiF z dn. 13.09.2017 r. Może zostać dostosowany na potrzeby jednostki przez:

1) ograniczenie liczby kont do tych, które są wykorzystywane w danym podmiocie,

2) podział kont syntetycznych na dwa lub więcej kont,

3) uwzględnianie ustaleń dysponenta części budżetowej lub zarządu JST w zakresie zasad grupowania operacji istotnych dla prowadzonego rodzaju działalności.

W związku z integracją Polski z Unią Europejską oraz postępującym procesem globalizacji pojawia się problem porównywalności danych jednostek sektora publicznego. W literaturze coraz częściej zwraca się uwagę na potrzebę harmonizacji przepisów rachunkowości w tym obszarze [Adamek-Hyska 2011; Kaczurak-Kozak 2013; Kostrzewa 2011; Szewieczek 2015; Szewieczek, Tkocz-Wolny 2017; Tkocz-Wolny 2016; Wakula 2016; Winiarska, Kaczurak-Kozak 2018; Nowak 2015]. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości w obszarach przez nią nieuregulowanych jednostki mogą sięgać po standardy międzynarodowe. Od 2000 r. tworzone są wytyczne, które powstają poprzez adaptację Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, z uwzględnieniem szczególnych uwarunkowań sektora publicznego. Instytucją tworzącą i publikującą Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards*) jest Rada Międzynarodowa

Tabela 1. Szczególne zasady rachunkowości dla jednostek budżetowych według Rozporządzenia MRiF z dn. 13.09.2017 r.

Lp.	Zakres regulacji	Treść	Przepis
1	2	3	4
1	Wykonanie budżetu	<ul style="list-style-type: none"> • Ujawnianie dochodów i wydatków według zasady kasowej. • Ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetu państwa oraz nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa oraz na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich. 	§4 i §5
2	Wycena środków trwałych	<ul style="list-style-type: none"> • Środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji. • Wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a wyniki aktualizacji są odnoszone na fundusz. 	§6 §7 pkt 5
3	Umorzenie/ amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	<ul style="list-style-type: none"> • Środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. • Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, przy czym ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.) albo stawki określone przez jednostkę nadrzędną lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. • Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, mogą być umarzone: <ol style="list-style-type: none"> a) książki i inne zbiory biblioteczne, b) środki dydaktyczne, c) odzież i umundurowanie, d) meble i dywany, e) inwentarz żywy, f) pozostałe środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. 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. 	§7

1	2	3	4
		<p>Nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury.</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 okresy miesięczne – jednorazowo za dany okres. 	
4	Inwentaryzacja	<ul style="list-style-type: none"> • Inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości. • Zapasy wojenne podlegają inwentaryzacji według zasad określonych przez kierownika jednostki obsługującej organ będący dysponentem części budżetowej. 	§8
5	Należności i zobowiązania	<ul style="list-style-type: none"> • Wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości. • Odpisy aktualizujące wartość należności: <ol style="list-style-type: none"> a) dotyczących rozchodów budżetów: państwa, środków europejskich i jednostek samorządu terytorialnego, zalicza się do wyników na pozostałych operacjach nie kasowych, b) dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze, c) są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. • 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, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. • Należności i zobowiązania wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy. 	<p>§10</p> <p>§11</p> <p>§12</p>
6	Kosztów podstawowej działalności operacyjnej	<ul style="list-style-type: none"> • Koszty podstawowej działalności operacyjnej ujmuje się: <ol style="list-style-type: none"> a) tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, b) tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”, z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym, c) zarówno na kontach zespołu 4, jak i w zespole 5. 	§22
7	Aktywa i pasywa	<ul style="list-style-type: none"> • Składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy. 	§12

Tabela 1, cd.

1	2	3	4
		<ul style="list-style-type: none"> Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej. 	§13
8	Rozliczenia międzyokresowe	<ul style="list-style-type: none"> Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. 	§14

Źródło: opracowanie własne.

dowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards Board*, IPSASB). Standardy mogą zostać zastosowane przez organy władzy na poziomie państwowym, regionalnym i lokalnym oraz przez ich jednostki organizacyjne [IFAC... 2017]. Należy zwrócić uwagę na fakt, że z 26 standardów 25 opiera się na zasadzie memoriałowej, a tylko jeden z nich na zasadzie kasowej. W rachunkowości sektora publicznego zauważa się zatem odejście od stosowania metody kasowej na rzecz memoriałowego ujęcia zdarzeń w księgach rachunkowych. Równocześnie Komisja Europejska podkreśla, że rachunkowość memoriałowa ma pełnić funkcję uzupełniającą w stosunku do rachunkowości kasowej, zwłaszcza w przypadku planowania czy kontroli budżetów.

4. Zakończenie

Analiza piśmiennictwa dotyczącego stosowania szczególnych, wynikających z przepisów prawa finansów publicznych zasad rachunkowości prowadzi do wniosku, iż przedmiotowa problematyka rzadko jest obecna w naukowych publikacjach. Dodatkowo przegląd prac naukowych z ostatnich lat wskazuje, iż autorzy zajmujący się rachunkowością jednostek sektora finansów publicznych tworzyli artykuły i monografie mające charakter opinii o właściwej konstrukcji norm (przykładowo: [Adamczyk-Hyska 2011; Gorzałczyńska-Koczkodaj, 2015; Kaczurak-Kozak 2016; Bucior 2014; Szewieczek, Tkocz-Wolny 2017; Zysnarska 2010]) lub stanowiące analizę piśmiennictwa (przykładowo: [Maćkowiak 2014; Tkocz-Wolny 2016]). Rzadkie były natomiast prace prezentujące efekty badań jakościowych bądź ilościowych (przykładowo: [Kiziukiewicz 2015; Kaczmarek 2013; Biadacz 2011; Nucińska 2017]). Ta ewidentna luka badawcza powinna, w ocenie autorów, być wskazówką do podjęcia badań, w szczególności dotyczących realizacji zasad rachunkowości przez JSFP.

Literatura

- Adamek-Hyska D., 2011, *Kierunki harmonizacji rachunkowości jednostek sektora publicznego*, [w:] *Problemy harmonizacji rachunkowości*, Kostur A.M. (red.), Studia Ekonomiczne: Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, s. 66-84.
- Antkowiak P., 2016, *Racjonalizacja kosztów działania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, [w:] I. Wieczorek (red.), *Zarządzanie w jednostkach samorządu terytorialnego. Wybrane aspekty*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, s. 177-220.
- Biadacz R., 2011, *Kontrola zarządcza w jednostce budżetowej na przykładzie szkoły podstawowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 42, s. 97-109.
- Bucior G., 2014, *Podmiotowość samorządowej jednostki budżetowej w systemie podatku VAT*, [w:] *Metodyczne aspekty badań w rachunkowości*, Lelusz H. (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego, s. 47-56.
- Filipiak B., 2009, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa.
- Gontarczyk-Skownońska M., 2016, *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych jako instrument realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych*, [w:] *Standardy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – wyzwania dla praktyki*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, s. 41-50.
- Goźdździńska-Koczkodaj M., 2015, *Dysfunkcje systemu rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 395, s. 94-103.
- Hellich E.B., 2011, *Podstawowe problemy rachunkowości sektora finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa.
- IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Standards Boards Pronouncements. International Federation of Accountants (IFAC) (2017), źródło: <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>, dostęp: 26.03.2018.
- Ignatowski R., 2017, *Rzetelny i jasny obraz w sprawozdaniach finansowych – badanie sondażowe w eksperymencie badawczym*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 92(148), s. 47-67.
- Kaczmarek M., 2013, *Wyniki badań w zakresie stosowanych rozwiązań w rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych w wybranych krajach europejskich*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, s. 87-100.
- Kaczurak-Kozak M., 2013, *Charakter Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego i ich przydatność – opinie*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, s. 101-107.
- Kaczurak-Kozak M., 2016, *Dualizm sprawozdawczości finansowej jednostki sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 2/(80), s. 75-82.
- Kiziułowicz T., 2015, *Analiza wyników badań ankietowych dotyczących sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki budżetowe*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 77, s. 245-255.
- Kostrzewa T., 2011, *Wdrożenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sektora finansów publicznych w Polsce*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41, s. 595-605.
- Koźuch A.J., Wakuła M., 2012, *Rachunkowość jako źródło informacji o kosztach w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Acta Universitatis Nicolai Copernici, Zarządzanie XXXIX, zeszyt 407, s. 97-107.

- Maćkowiak E., 2014, *Wpływ zmian w finansach publicznych na zasady rachunkowości jednostek sfery budżetowej*, Studia Ekonomiczne, nr 164, Transformacja polskiej rachunkowości na tle rozwoju rachunkowości międzynarodowej, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, s. 86-96.
- Nowak E., 1996, *Leksykon rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Nowak W.A., 1998, *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody uwarunkowania*, PWN, Warszawa.
- Nowak, W.A., 2015, *Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 388, Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa, s. 148-158.
- Nucińska J., 2017, *system rachunkowości a pomiar efektywności publicznego finansowania oświaty w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 478, s. 325-336.
- Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych. Informacja o wynikach kontroli*, 2015, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- 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. z 2014 r., poz. 1053).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7.12.2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. z 2015 r., poz. 1542).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13.09.2017 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. z 2017 r., poz. 1911).
- Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego: W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich. Przydatność MSRSR dla państw członkowskich, Komisja Europejska, Bruksela 2013, źródło: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL>, dostęp: 26.03.2018.
- Szewieczek A., 2015, *W kierunku standaryzacji rachunkowości jednostek sektora publicznego – perspektywa europejska*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Nr 252, s. 409-422.
- Szewieczek A., Tkocz-Wolny K., 2017, *Ocena możliwości implementacji standardów IPSAS do systemu rachunkowości podmiotów sektora publicznego w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 94(150), s. 81-108.
- Tkocz-Wolny K., 2016, *Harmonizacja i standaryzacja rachunkowości sektora publicznego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 4(82/1), s. 841-850.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1870).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r., poz. 395).
- Wakuła M., 2013, *Koszty w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 61, s. 355-363.
- Wakuła M., 2016, *Standaryzacja rachunkowości budżetowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 2(80), s. 235-241.
- Winiarska K., 2011, *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 32, s. 677-688.

- Winiarska K., 2016, *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., 2018, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Zysnarska A., 2010, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Zysnarska A., 2016, *Rachunkowość sektora budżetowego z elementami analizy finansowej*, ODDK, Gdańsk.

Copyright of Research Papers of the Wrocław University of Economics / Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu is the property of Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.