

Polityka rachunkowości + wzory do pobrania

Wydanie 8.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych w jednostkach sfery budżetowej

1. Podstawa prawna prowadzenia rachunkowości budżetowej

1.1. Zasady ogólne

Rachunkowość jednostek sektora budżetowego nazywana jest rachunkowością budżetową. Dotyczy ona:

- 1) wykonania budżetu państwa,
- 2) wykonania budżetów JST,
- 3) budżetu środków europejskich,
- 4) jednostek budżetowych,
- 5) samorządowych zakładów budżetowych,
- 6) państwowych funduszy celowych.

Rachunkowość budżetowa jest specyficzną odmianą rachunkowości – opiera się na ogólnych zasadach rachunkowości, ale równocześnie musi zapewnić jawność i przejrzystość finansów publicznych. Zasady rachunkowości stosowane w sektorze finansów publicznych nie są jednolite. Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z: RachunkU, FinPubU oraz przepisami wykonawczymi do FinPubU. Regułę tę wprowadza art. 40 FinPubU, który ustala, że jednostki takie prowadzą rachunkowość na podstawie przepisów RachunkU z uwzględnieniem zasad określonych w FinPubU. Niektóre z jednostek sektora finansów publicznych muszą również uwzględniać szczególne rozwiązania wynikające z ustaw, na podstawie których są tworzone. Ewidencja finansowo-księgowa w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, w zakresie, w jakim nie jest uregulowana w FinPubU i przepisach wykonawczych do tej ustawy, jest prowadzona zgodnie z RachunkU oraz krajowymi standardami rachun-

kowości, a także stanowiskami Komitetu Standardu Rachunkowości oraz Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości.

1.2. Specyficzne regulacje dla rachunkowości budżetowej

Minister Finansów określił szczególne zasady rachunkowości dla jednostek sfery budżetowej w następujących przepisach:

- 1) rozporządzeniu MRiF z 13.9.2017 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 (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 342),
- 2) rozporządzeniu MF z 25.10.2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375),
- 3) zarządzeniu MRiF z 28.12.2017 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (t.j. Dz.Urz. MRiF z 2021 r. poz. 139 ze zm.).

Wydając te regulacje, Minister Finansów zobowiązany był uwzględnić charakter działalności prowadzonej przez jednostki, których rozporządzenia dotyczą, oraz potrzebę zapewnienia przejrzystości planów kont tych jednostek.

Szczególne zasady rachunkowości dla budżetu państwa, budżetów JST, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej dotyczą:

- 1) ewidencji wykonania budżetu,
- 2) ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,
- 3) ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST,
- 4) wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- 5) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, terminów ich składania oraz odbiorców tych sprawozdań.

Plany kont dla budżetu państwa, budżetów JST, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej powinny uwzględniać, że:

- 1) dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą;
- 2) ujmuje się również 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) wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych dokonuje się nie później niż na koniec kwartału.

1.3. Stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości

W sprawach nieuregulowanych przepisami RachunkU jednostki sektora finansów publicznych przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, natomiast w przypadku ich braku – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Standardy rachunkowości i stanowiska nie są stosowane obligatoryjnie i nie stanowią obowiązującego prawa. Jednostki stosują krajowe standardy rachunkowości i stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w zależności od postanowień polityki rachunkowości (szerzej na ten temat zob. rozdział II). Celem KSR i stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości jest objaśnienie przepisów RachunkU. W KSR znajdują się przykłady księgowania, wyceny składników aktywów i pasywów, jak też podane są liczne przykłady praktycznych rozwiązań pomocnych dla pracy służb finansowo-księgowych.

Obecnie zostało wydanych 15 KSR oraz 10 stanowisk Komitetu Standardów Rachunkowości.

Jednostki budżetowe czy samorządowe zakłady budżetowe najprzydatniejsze zalecenia dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych znajdują w poniższych, aktualnie obowiązujących KSR:

- 1) Komunikacie MF z 27.12.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 2),
- 2) Komunikacie Nr 2 MF z 29.3.2012 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 15),
- 3) Komunikacie Nr 2 MF z 21.3.2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 12),
- 4) Komunikacie MF z 27.12.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 2),
- 5) Komunikacie MRiF z 25.5.2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 11 „Środki trwałe” (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105),

- 6) Komunikacie MF z 15.5.2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 60),
- 7) Komunikacie MF z 20.7.2022 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (Dz.Urz. MF z 2022 r. poz. 81).

Przydatne dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych mogą być również poniższe stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości:

- 1) Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, które stanowi załącznik do uchwały Nr 5/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z 13.4.2010 r. (Dz.Urz. MF Nr 6, poz. 26),
- 2) Komunikat MF z 20.7.2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 55),
- 3) Komunikat MRiF z 22.6.2017 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia transakcji zamiany składnika aktywów niepieniężnych na inny składnik aktywów niepieniężnych (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 127),
- 4) Komunikat MF z 24.1.2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości (Dz.Urz. MF z 2018 r. poz. 7),
- 5) Komunikat MF z 11.2.2019 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 19),
- 6) Komunikat MF z 1.8.2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 83).

1.4. Ograniczenia w stosowaniu ustawy o rachunkowości

Szczególne rozwiązania w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych występują w jednostkach sektora budżetowego, dla których wprowadzono ograniczenia w stosowaniu RachunkU. Zgodnie z ustaleniami art. 80 ust. 1 RachunkU do gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:

- 1) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- 2) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych

nie stosuje się przepisów rozdziału 5 RachunkU dotyczącego sprawozdań finansowych jednostki, rozdziału 6 RachunkU regulującego zasady sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej oraz rozdziału 7 RachunkU ustalającego za-

sady badania, składania do właściwego rejestru sądowego, udostępniania i ogłaszania sprawozdań finansowych.

2. Wymagania w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych

W RachunkU określono wiele wymagań w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, obowiązujących również w jednostkach sektora budżetowego. Na podstawie art. 24 RachunkU księgi rachunkowe powinny być:

- 1) prowadzone rzetelnie – dokonane w nich zapisy muszą odzwierciedlać stan rzeczywistości;
- 2) prowadzone bezbłędnie – księgi uznaje się za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłądność działania stosowanych procedur obliczeniowych;
- 3) prowadzone sprawdzalnie – jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych, a w szczególności gdy:
 - a) udokumentowanie zapisów pozwala na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych,
 - b) zapisy uporządkowane są chronologicznie i systematycznie według kryteriów klasyfikacyjnych umożliwiających sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych, oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
 - c) w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapewniona jest kontrola kompletności zbiorów systemu rachunkowości oraz parametrów przetwarzania danych,
 - d) zapewniony jest dostęp do zbiorów danych pozwalających, bez względu na stosowaną technikę, na uzyskanie w dowolnym czasie i za dowolnie wybrany okres sprawozdawczy jasnych i zrozumiałych informacji o treści zapisów dokonanych w księgach rachunkowych;
- 4) prowadzone na bieżąco, jeżeli:
 - a) pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych, oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
 - b) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie, o którym mowa w pkt a powyżej, a za rok obrotowy – nie później niż do 85. dnia po dniu bilansowym,
 - c) ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi oraz obrotu detalicznego i gastronomii następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Aby księgi rachunkowe zostały uznane za poprawne, muszą być prowadzone zgodnie z art. 23 RachunkU, czyli zapisy w księgach rachunkowych powinny być dokonane w sposób trwały, bez pozostawiania miejsc pozwalających na późniejsze dopiski lub zmiany. Natomiast przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy stosować właściwe procedury i środki chroniące przed zniszczeniem, modyfikacją lub ukryciem zapisu.

Księgi rachunkowe muszą być również kompletne, tj. do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego powinno być wprowadzone, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

3. Nadrzędne zasady rachunkowości

Jednostki sektora budżetowego stosują także nadrzędne zasady rachunkowości, z tym że niektóre z nich w ograniczonym zakresie. Do nadrzędnych zasad rachunkowości, przewidzianych w RachunkU, zalicza się:

- 1) zasadę rzetelnego obrazu (wiarygodności),
- 2) zasadę przewagi treści nad formą, ściśle związaną ze stosowaniem zasady wiarygodności,
- 3) zasadę ciągłości – porównywalności,
- 4) zasadę memoriału,
- 5) zasadę współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów,
- 6) zasadę ostrożności,
- 7) zasadę indywidualnej wyceny,
- 8) zasadę istotności,
- 9) zasadę kontynuacji działalności.

3.1. Zasada rzetelnego obrazu

Zgodnie z zasadą rzetelnego obrazu jednostki zobowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy (art. 4 ust. 1 RachunkU).

Na podstawie ZmRachunkU15 uściślono stosowanie zasady rzetelnego obrazu, dodając w art. 4 RachunkU ust. 1a i 1b. Przepisy te stanowią, że w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostka jest zobowiązana przedstawiać wszelkie dodatkowe informacje konieczne do spełnienia tego obowiązku w informacji dodatkowej (art. 4 ust. 1a RachunkU). Jeżeli natomiast w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostka nie stosuje tego przepisu, a w informacji dodatkowej uzasadnia przyczyny jego niezastosowania oraz określa wpływ, jaki niezastosowanie przepisu wywiera na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki (art. 4 ust. 1b RachunkU).

Jednostki sfery budżetowej sporządzające sprawozdawczość finansową na podstawie RachBudżR również przygotowują informację dodatkową, w której powinny objaśnić

wystąpienie przypadków opisanych w art. 4 ust. 1b RachunkU. Obowiązek przygotowywania informacji dodatkowej w przypadku powyższych jednostek został wprowadzony począwszy od sprawozdań finansowych za 2018 r.

3.2. Zasada przewagi treści nad formą

Zasada przewagi treści nad formą została określona w art. 4 ust. 2 RachunkU. Stanowi ona, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Zatem informacje ujmowane w księgach powinny być zgodne z rzeczywistością.

3.3. Zasada ciągłości

Przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, co wynika z zasady ciągłości uregulowanej w art. 5 ust. 1 RachunkU. Zgodnie z tą zasadą w księgach rachunkowych należy dokonywać w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych, na dzień ich zamknięcia, stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. Zasady (politykę) rachunkowości można zmienić od początku roku obrotowego, czyli w tym przypadku nie będzie zachowana zasada ciągłości ich stosowania. Potrzeba zmiany zasad (polityki rachunkowości) może wynikać ze zmiany przepisów czy też z wewnętrznych potrzeb zmiany zasad innego przedstawiania działalności jednostki.

3.4. Zasada memoriału

Zasada memoriału nakazuje ująć w księgach rachunkowych jednostki wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6 ust. 1 RachunkU). Zatem w księgach danego roku należy ująć wszystkie zdarzenia dotyczące danego roku, także te nieopłacone, jak również nie notyfikowane przez kontrahenta, czyli nawet jeżeli kontrahent nie wystawił jeszcze faktury lub faktura jeszcze nie wpłynęła. Wszystkie dokumenty (istotne i nieistotne) do danego roku ujmują się do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, wówczas po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem w księgach roku obrotowego ujmują się dokumenty istotne, a nieistotne już w księgach roku następnego.

3.5. Zasada współmierności przychodów

Z kolei zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów wymaga, aby do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać koszty lub przychody

dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (art. 6 ust. 2 RachunkU). Kierując się zasadą współmierności przychodów i kosztów do danego roku należy zaliczyć koszty nie tylko poniesione i opłacone w danym roku, ale również koszty poniesione w latach poprzednich i aktywowane, które dotyczą danego roku, jak również koszty jeszcze nieopłacone, a nawet nienotyfikowane. Rozróżnia się stosowanie tzw. współmierności przedmiotowej i czasowej. Współmierność przedmiotowa wiąże się z przyporządkowywaniem do przychodów danego roku obrotowego kosztów związanych z ich osiągnięciem. Współmierność czasowa związana jest z periodyzacją kosztów. Z zasadą tą związane jest dokonywanie rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych kosztów oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów.

3.6. Zasada ostrożnej wyceny

W art. 7 ust. 1 RachunkU zdefiniowano zasadę ostrożnej wyceny. Nakazuje ona wyceńnić poszczególne składniki aktywów i pasywów z zastosowaniem rzeczywiście poniesionych na ich nabycie (wytworzenie) cen (kosztów), przy zachowaniu zasady ostrożności. W tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, należy między innymi uwzględnić:

- 1) zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników majątkowych, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- 2) wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- 3) wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,
- 4) rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Powyższe zdarzenia należy uwzględnić nie tylko wtedy, gdy zostaną ujawnione do końca roku obrotowego, lecz także wówczas, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Z uwagi na fakt, że z zasady ostrożnej wyceny wynika obowiązek ujęcia w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywanego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, wyceny tej należy dokonywać również wówczas, gdy korekty wartości składników majątkowych powodują powstanie straty lub jej powiększenie.

Zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny aktywa i przychody nie powinny być zawyżone, a zobowiązania i koszty zaniżone. Stosowanie tej zasady powoduje urealnienie wartości aktywów do wartości, która jest porównywalna z korzyściami ekonomicznymi, jakie może przynieść dany składnik aktywów w przyszłości. Odpisów aktualizujących należy dokonać, jeżeli następuje utrata wartości aktywów, tj. wtedy, gdy wartość bilansowa aktywów jest wyższa od ich wartości odzyskiwalnej. Dokonując wyceny bilansowej aktywów, należy pamiętać o definicji aktywów wynikającej z art. 3 ust. 1 pkt 12 RachunkU, zgodnie z którą przez aktywa należy rozumieć kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Uwzględnienie zmniejszenia wartości użytkowej składników aktywów, które obowiązkowo należy ująć w wyniku finansowym, dotyczy wszystkich składników aktywów, tj. aktywów trwałych i ob-

rotowych: rzeczowych składników majątku trwałego, aktywów finansowych, zapasów towarów, produktów czy materiałów. Zasadę ostrożnej wyceny należy również stosować w odniesieniu do należności, których spłata przez wierzycieli jest zagrożona.

Dodatkowe regulacje, stanowiące uszczegółowienie przepisów Rachunku, w których określono zasady ustalania i ujmowania w księgach rachunkowych oraz wykazywania w sprawozdaniu finansowym odpisów aktualizujących wartość bilansową aktywów jednostki, spowodowanych częściową lub całkowitą utratą zdolności do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych przez te aktywa, są zawarte w KSR 4 „Utrata wartości aktywów”. Znowelizowany KSR 4 stanowi załącznik do uchwały Nr 2/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z 14.2.2012 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów” (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 15).

3.7. Zasada indywidualnej wyceny

Zasada indywidualnej wyceny nakazuje wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych, ustalać oddzielnie. Zgodnie z tą zasadą, zdefiniowaną w art. 7 ust. 3 Rachunku, nie można kompensować między sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych. Nie można zatem kompensować ze sobą np. należności od odbiorców z zobowiązaniami wobec dostawców, chyba że taka kompensata następuje na podstawie KC czy umowy z kontrahentem lub przychodów i związanych z nimi kosztów.

3.8. Zasada istotności

Prowadząc księgi rachunkowe, jak również dokonując wyceny aktywów i pasywów, można zastosować uproszczenia na warunkach ustalonych zasadą istotności. Jednostka może mianowicie w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (art. 4 ust. 4 Rachunku). Z zasadą istotności wiążą się również regulacje wynikające z art. 8 ust. 1 Rachunku, zgodnie z którym przy określaniu zasad (polityki) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności.

Na podstawie ZmRachunku15 uściślono stosowanie zasady istotności poprzez dodanie ust. 4a do art. 4 ust. 4 Rachunku. Zgodnie z tym ustępem, stosując przepisy ustawy, jednostka kieruje się zasadą istotności, a informacje wykazywane w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy uznać za istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne. Zmiana ta obowiązuje od 23.9.2015 r.

3.9. Zasada kontynuacji działalności

Zasada kontynuacji działalności wynika z art. 5 ust. 2 RachunkU. Zgodnie z tą zasadą przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmińszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. W jednostkach stosujących RachBudżR należy uwzględnić regulacje wynikające z § 13 RachBudżR. Ustala on, że jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej.

3.10. Ograniczenia stosowania zasady memoriału

Szczególny charakter rachunkowości budżetowej wiąże się przede wszystkim z ograniczonym stosowaniem zasady memoriału. Jednostki wykonujące budżet, zarówno budżet państwa, jak i budżet JST, stosują zasadę kasową. Stosownie do § 3 RachBudżR 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. Natomiast w JST, zgodnie z § 5 RachBudżR, w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów JST operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych – w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

Do operacji szczególnych, stanowiących wyjątek przy ustalaniu wyniku budżetu JST, zalicza się między innymi:

- 1) dochody gmin z tytułu podatków i opłat za grudzień roku budżetowego, przekazane przez urzędy skarbowe do JST w styczniu następnego roku budżetowego (art. 11 ust. 1 DochSamTerytU) – ujmowane na koniec roku na koncie 901 „Dochody budżetowe”;
- 2) wpływy na rachunek budżetu środków pieniężnych z tytułu dotacji celowej otrzymanej w grudniu roku budżetowego za styczeń następnego roku (art. 49 DochSamTerytU) – ujmowane na koniec roku na koncie 909 „Rozliczenia międzyokresowe”;
- 3) wpływy na rachunek budżetu środków pieniężnych z tytułu subwencji oświatowej otrzymanej w grudniu roku budżetowego za styczeń następnego roku (art. 34 ust. 1 pkt 1 DochSamTerytU) – ujmowane na koniec roku na koncie 909 „Rozliczenia międzyokresowe”.

W związku z ujmowaniem operacji szczególnych na koncie 901 „Dochody budżetu”, czyli w wykonaniu dochodów budżetowych JST i 909 „Rozliczenia międzyokresowe”, przepływy pieniężne na rachunku budżetu nie mają bezpośredniego przełożenia na prezentowany wynik wykonania budżetu w bilansie JST.

Na wynik wykonania budżetu JST mają wpływ również przewidziane do realizacji w następnym roku budżetowym kwoty przewidziane w planie wydatków niewygasających.

Zasadę memoriału stosują natomiast państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe.

4. Odmienne zasady ewidencji finansowo-księgowej jednostek sektora budżetowego

W większości jednostek budżetowych występuje ujemny wynik finansowy, gdyż jednostki te świadczą usługi publiczne nieodpłatnie. Wynik dodatni z reguły występuje tylko w urzędach obsługujących JST, ponieważ ewidencjonowane są w nich wszystkie dochody budżetu nieujęte w planach finansowych innych jednostek organizacyjnych.

4.1. Odmienne definicja środków trwałych

Odmienne zasady ewidencji finansowo-księgowej jednostek sektora budżetowego dotyczą również rzeczowych aktywów trwałych. Na potrzeby tych jednostek w RachBudżR wprowadzono odrębną definicję środków trwałych. Dopuszczono również możliwość wyceny środków w decyzji właściwego organu wydającego zgodę na nieodpłatne przekazywanie składników majątkowych. Środki trwałe w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych dzielą się na:

- 1) środki trwałe finansowane ze środków na wydatki majątkowe,
- 2) pozostałe środki trwałe finansowane ze środków na wydatki bieżące.

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.

4.2. Bardziej restrykcyjne podejście do naliczania odsetek i wyceny należności i zobowiązań oraz innych składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych

Bardziej restrykcyjne niż reguluje to RachunkU jest podejście do naliczania odsetek i wyceny należności i zobowiązań oraz innych składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych. Mianowicie zgodnie z § 11 RachBudżR odsetki od należności i zobowiązań, 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. Natomiast na podstawie § 12 RachBudżR 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.

4.3. Odmienne podejście do przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych

Na podstawie § 14 RachBudżR jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. Natomiast w informacji dodatkowej, sporządzanej przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, począwszy od sprawozdania finansowego za 2018 r., w wierszu 1.15. wykazuje się kwotę środków pieniężnych wypłaconych na świadczenia pracownicze.

4.4. Odmienne zasady w przypadku jednostek postawionych w stan likwidacji

Inne zasady obowiązują również jednostki zobowiązane do stosowania RachBudżR w zakresie wyceny aktywów jednostek postawionych w stan likwidacji. Mianowicie jednostki te wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej.

Podstawa prawna:

- art. 11 ust. 1, art. 34 ust. 1 pkt 1, art. 49 DochSamTerytU,
- art. 40 FinPubU,
- art. 3 ust. 1 pkt 12, art. 4 ust. 1, 1a, 1b, 2, 4, 4a, art. 5 ust. 1, 2, art. 6 ust. 1, 2, art. 7 ust. 1, 3, art. 8 ust. 1, art. 23, 24, 80 ust. 1 RachunkU,
- § 2, 3, 5, 6, 11, 12, 13 i 14 RachBudżR.

Rozdział II. Dokumentacja rachunkowości jednostek sektora budżetowego w 2024 r. – zasady ogólne

1. Zagadnienia ogólne

1.1. Definicja i podstawy prawne obowiązku przygotowania dokumentacji (polityki) rachunkowości

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 11 RachunkU przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone przez RachunkU, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Jednostki, które stosują przepisy RachunkU, w tym jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, są zobowiązane do spełnienia wielu formalności, w tym stworzenia w języku polskim polityki rachunkowości, która określa zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostki. Jednostki mają obowiązek stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Obowiązek przygotowania, aktualizowania i stosowania zasad rachunkowości dotyczy również jednostek sektora budżetowego. W ich przypadku wynika on nie tylko z RachunkU, lecz także z FinPubU i przepisów wykonawczych do tej ustawy, w szczególności z RachBudżR.

1.2. Cel wprowadzenia polityki rachunkowości

Polityka rachunkowości jest podstawowym elementem systemu rachunkowości w jednostkach stosujących RachunkU, w tym w jednostkach sektora finansów publicznych. Polityka rachunkowości musi być dostosowana do specyfiki danej jednostki, tj. uwzględniać zadania statutowe jednostki, źródła finansowania, strukturę organizacyjną itp. Odmienne zasady rachunkowości związane są też z odrębną formą organizacyjną, jak np. jednostka budżetowa czy samorządowy zakład budżetowy. Jednostka budżetowa

otrzymuje środki na funkcjonowanie, z wyjątkiem jednostek oświatowych posiadających wydzielone rachunki dochodów, a samorządowy zakład budżetowy wykonuje odpłatnie zadania. Polityka rachunkowości w jednostkach prowadzących rachunkowość w oparciu o RachunkU musi zapewnić prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, z których będzie wynikał rzetelny obraz sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowego. Polityka rachunkowości w jednostkach sektora budżetowego powinna także zapewnić prowadzenie rachunkowości w sposób usystematyzowany i rzetelny, skutkujący odpowiednim przedstawieniem wykonania budżetu czy też planu finansowego jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego. Rachunkowość w jednostkach sektora budżetowego musi być prowadzona tak, żeby została zapewniona przejrzystość finansów publicznych oraz prawidłowość wykorzystania środków publicznych i mienia publicznego. Polityka rachunkowości w jednostkach sektora budżetowego musi umożliwić sporządzanie nie tylko sprawozdawczości finansowej, lecz także sprawozdań budżetowych i sprawozdań z operacji finansowych. Ze względu na konieczność dostosowania zasad (polityki) rachunkowości do potrzeb jednostki nie można ograniczać się w opisie kont zakładowego planu kont danej jednostki do przytoczenia opisu kont z załączników do RachBudżR bez uwzględniania faktycznego ich zastosowania.

1.3. Odpowiedzialność kierownika jednostki za opracowanie, aktualizację i stosowanie zasad rachunkowości

Stosownie do art. 4 ust. 3 RachunkU rachunkowość jednostki obejmuje między innymi przyjęte zasady (politykę) rachunkowości. Ustawa o rachunkowości wprowadza odpowiedzialność kierownika jednostki za opracowanie, aktualizację i stosowanie zasad rachunkowości. Dokumentacja opisująca przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości musi być sporządzona w języku polskim oraz mieć formę pisemną. Kierownik jednostki nie tylko ustala zasady (politykę) rachunkowości, lecz także aktualizuje je, jeśli występuje taka potrzeba.

Natomiast stosownie do art. 4 ust. 5 RachunkU kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych przez RachunkU, w tym z tytułu nadzoru. Odpowiedzialność ta spoczywa na nim również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 RachunkU, za ich zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę lub przedsiębiorcę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, to odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu. Generalną zasadą, wynikającą z art. 11 RachunkU, jest założenie, że księgi są prowadzone przez jednostkę, z tym że dopuszcza się powierzenie prowadzenia ksiąg rachunkowych innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2 RachunkU. W przypadku JSFP prowadzenie ksiąg rachunkowych może być powierzone innej JSFP na zasadach określonych w przepisach odrębnych, co wynika z art. 11 ust. 2 pkt 2 RachunkU. Regulacje dotyczące odpowiedzialności kierowników jednostki za gospodarkę finansową znajdują

się także w FinPubU. Stosownie do art. 53 ust. 1 FinPubU kierownik JSFP jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Wyłączenie z tej odpowiedzialności może wystąpić na warunkach ustalonych w art. 53 ust. 5 FinPubU. Z art. 53 ust. 5 FinPubU wynika, że kierownik jednostki obsługującej, o której mowa w art. 10b ust. 1 SamGminU, art. 6b ust. 1 SamPowiatU albo art. 8d ust. 1 SamWojU, jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej, o której mowa w art. 10a pkt 1 i 2 SamGminU, art. 6a pkt 1 i 2 SamPowiatU albo art. 8c pkt 1 i 2 SamWojU, w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą, o której mowa w art. 10b ust. 2 SamGminU, art. 6b ust. 2 SamPowiatU i art. 8d ust. 2 SamWojU, lub porozumieniem, o którym mowa w art. 10b ust. 3 SamGminU, art. 6b ust. 3 SamPowiatU i art. 8d ust. 3 SamWojU.

Możliwość powoływania CUW istnieje od 1.1.2016 r. Na mocy ZmSamGminU15 w ustawach samorządowych wprowadzono możliwość zapewnienia przez JST wspólnej obsługi jednostkom organizacyjnym zaliczanym do sektora finansów publicznych.

Zasady prowadzenia wspólnej obsługi zostały zawarte w:

- 1) art. 10a–10d SamGminU,
- 2) art. 6a, 6b, 6c i 6d SamPowiatU,
- 3) art. 8c–8f SamWojU.

Samorzady mogą zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną:

- 1) samorządowym jednostkom organizacyjnym zaliczanym do sektora finansów publicznych,
- 2) samorządowym instytucjom kultury,
- 3) innym zaliczanym do sektora finansów publicznych samorządowym osobom prawnym utworzonym na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

W przypadku gminy wspólną obsługę mogą prowadzić: urząd gminy, inna jednostka organizacyjna gminy, jednostka organizacyjna związku międzygminnego albo jednostka organizacyjna związku powiatowo-gminnego. W przypadku powiatu wspólną obsługę mogą prowadzić jednostki obsługujące, takie jak: starostwo powiatowe, inna jednostka organizacyjna powiatu, jednostka organizacyjna związku powiatów albo jednostka organizacyjna związku powiatowo-gminnego. Natomiast dla wojewódzkich jednostek obsługiwanych wspólną obsługę mogą prowadzić takie jednostki obsługujące, jak urząd marszałkowski albo inna wojewódzka samorządowa jednostka organizacyjna.

Odpowiednio rada gminy, rada powiatu lub sejmik województwa w odniesieniu do samorządowych jednostek organizacyjnych określa, w drodze uchwały, w szczególności:

- 1) jednostki obsługujące,
- 2) jednostki obsługiwane,
- 3) zakres obowiązków powierzonych jednostkom obsługującym w ramach wspólnej obsługi.

Samorządowe instytucje kultury i inne, zaliczane do sektora finansów publicznych, samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykony-

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl