

**Halina Rechul**  
**Judyta Witowska**

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Nowym Sączu

# **POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W JEDNOSTKACH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH**

## **Wprowadzenie**

Podstawowym źródłem informacji ekonomicznej dla każdego przedsiębiorstwa jest rachunkowość. Przez skrupulatne ewidencjonowanie każdej pojedynczej operacji gospodarczej gromadzi niezwykle istotne dane na temat całokształtu działalności firmy. Na podstawie informacji księgowych tworzone są sprawozdania finansowe, których odbiorcami są zarówno jednostki wewnętrzne przedsiębiorstwa, jak i użytkownicy zewnętrzni<sup>1</sup>. Wielkości zawarte w sprawozdaniach finansowych powinny zatem stanowić rzetelne źródło informacji dla potencjalnych odbiorców. Jakość informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych zależy w głównej mierze od procesu informacyjnego, który jest konsekwencją przestrzegania określonych zasad i właściwej organizacji rachunkowości w danej jednostce<sup>2</sup>.

Jednostki podlegające ustawie o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.) zobowiązane są do tworzenia dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości dla danej jednostki. Dotyczy to także jednostek sektora finansów publicznych. Celem artykułu jest ukazanie specyfiki polityki rachunkowości sporządzanej przez jednostki sektora finansów publicznych. W opracowaniu zawarto analizę obowiązujących aktów prawnych odnoszących się do przedstawionego tematu, a także dokonano przeglądu literatury przedmiotu.

---

<sup>1</sup> M. Goluch, *Znaczenie sprawozdań finansowych w przedsiębiorstwie*, w: *Wybrane aspekty funkcjonowania rynku finansowego w warunkach kryzysu*, red. M. Kicia, A. Korzeniowska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2009, s. 100-101.

<sup>2</sup> M. Kaczurak-Kozak, *Zasady (polityka) rachunkowości i prowadzenie ksiąg rachunkowych w samorządowych jednostkach budżetowych*, „Studia Lubuskie” 2011, nr 7, Wydawnictwo PWSZ, Sulechów 2011, s. 287.

## 1. Istota i znaczenie zasad (polityki) rachunkowości

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe mają obowiązek posiadania polityki (zasad) rachunkowości, która określa ramy organizacyjne dla rachunkowości i zapewnia odpowiednią jej jakość. Pojęcie polityki rachunkowości zostało zdefiniowane w literaturze w niejednorodny sposób. Według W. Brzezina polityka rachunkowości to zakres czynności, który określa sposób prowadzenia rachunkowości uwzględniający teorię rachunkowości oraz praktykę<sup>3</sup>. Inną definicję polityki rachunkowości podaje P. Kabalski, według którego polityka rachunkowości jest to zbiór opinii, reguł, przepisów, standardów rachunkowości, które są pomocne dla jednostek przy sporządzaniu sprawozdań finansowych<sup>4</sup>. Polityka rachunkowości została również zdefiniowana w art. 3, ust. 1, pkt 11 ustawy o rachunkowości jako „(...) wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymagalną jakość sprawozdań finansowych”<sup>5</sup>.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. W przypadku kwestii nieuregulowanych w przepisach ustawy jednostka ma możliwość stosowania Krajowych Standardów Rachunkowości, a w przypadku braku odpowiednich przepisów prawnych należy stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości<sup>6</sup>. Polityce rachunkowości poświęcono MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, a także KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”<sup>7</sup>.

Głównymi elementami składowymi zasad (polityki) rachunkowości są<sup>8</sup>:

- 1) określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) wskazanie metod wyceny składników aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) zakładowy plan kont,
- 4) wykaz ksiąg rachunkowych,

<sup>3</sup> W. Brzezina, *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1995, nr 32, s. 29.

<sup>4</sup> P. Kabalski, *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa 2009, s. 11.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.

<sup>6</sup> N. Szlachetka, *Elementy polityki rachunkowości według polskiego prawa bilansowego*, w: *Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, red. H. Żukowska, B. Sawicka, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012, s. 19-20.

<sup>7</sup> D. Krzywdą, *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*, SKwP, Warszawa 2013, s. 15.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm., art. 8, 10.

- 5) charakterystyka systemu przetwarzania danych,
- 6) informacje dotyczące systemu ochrony danych oraz ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów będących podstawą zapisów.

Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości zawiera zapis dotyczący ustalenia roku obrotowego, jak również informację na temat wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych. Zgodnie z ustawą o rachunkowości rok obrotowy oznacza „rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego, to księgi rachunkowe oraz sprawozdania finansowe za ten okres można połączyć z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy”<sup>9</sup>. Natomiast okresami sprawozdawczymi nazywamy okresy, za które sporządzane są sprawozdania finansowe, a także inne sprawozdania, które przygotowywane są w oparciu o zapisy w księgach rachunkowych (m.in. deklaracje podatkowe, sprawozdania statystyczne). Ustalenie okresu sprawozdawczego należy dostosować do wymogów informacyjnych kadry zarządczej, a także innych użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych<sup>10</sup>.

Kolejnym ważnym elementem w polityce rachunkowości jest określenie metod wyceny składników aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Dokonując wyboru wyceny poszczególnych składników majątkowych, należy pamiętać o zgodności z przepisami prawa bilansowego oraz wziąć pod uwagę, która z metod będzie najwłaściwsza dla danej jednostki gospodarczej z punktu widzenia zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. Jednocześnie należy pamiętać, że wybór określonej metody ma wpływ na całokształt zasad (polityki) rachunkowości.

Fundamentem systemu rachunkowości każdej jednostki gospodarczej jest zakładowy plan kont, który ma istotny wpływ na realizację funkcji informacyjnej rachunkowości. Sposób organizacji zakładowego planu kont nie jest bez znaczenia dla pracochłonności prowadzonej ewidencji księgowej. Złożoność zakładowego planu kont uzależniona jest w głównej mierze od rodzaju działalności, jej rozmiarów, a także potrzeb informacyjnych danej jednostki gospodarczej.

---

<sup>9</sup> Ibid., art. 3.

<sup>10</sup> N. Szlachetka, op. cit., s. 21.

Przy opracowywaniu zakładowego planu warto skorzystać z wzorcowego planu kont, który został zaproponowany przez grono opiniotwórczych środowisk księgowych. Wzorcowy plan kont został stworzony, aby ujednocilić rozwiązania w zakresie grupowania operacji gospodarczych.

Kolejnym istotnym elementem zasad (polityki) rachunkowości jest wykaz ksiąg rachunkowych. W skład ksiąg rachunkowych wchodzi zapisy księgowe oraz ich sumy (obrotu)<sup>11</sup>. Ustawodawca definiuje księgi rachunkowe jako „zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą<sup>12</sup>:

- 1) dziennik,
- 2) księgę główną,
- 3) księgi pomocnicze,
- 4) zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych,
- 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz)<sup>13</sup>”.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych ma na celu ukazać w sposób rzetelny i jasny sytuację majątkową i finansową jednostki gospodarczej<sup>13</sup>.

System przetwarzania danych stanowi ważny element polityki rachunkowości. Może on być prowadzony w dwojaki sposób: albo techniką tradycyjną, albo techniką komputerową. Przetwarzanie danych metodą tradycyjną polega na ręcznym zapisywaniu operacji gospodarczych, natomiast w metodzie komputerowej wykorzystuje się systemy informatyczne pozwalające na automatyzację procesu księgowości. Zgodnie z ustawą o rachunkowości opis systemu przetwarzania danych powinien zawierać wykaz stosowanych programów księgowych z określeniem wersji oprogramowania oraz dat, od których są one wykorzystywane. Ponadto powinien zawierać informacje na temat zasad ochrony danych, ze szczególnym zwróceniem uwagi na ograniczenie dostępu osobom niepowołanym<sup>14</sup>.

Należyta ochrona danych księgowych wynika wprost z interpretacji regulacji prawa bilansowego. Dokumentacja księgowa powinna być przechowywana w sposób gwarantujący właściwą ich ochronę przed wprowadzeniem niedozwolonych zmian, rozpowszechnianiem, uszkodzeniem oraz zniszczeniem<sup>15</sup>. Wprowadzając dane do programów księgowych, należy przestrzegać określonych zasad<sup>16</sup>:

- stosować odporne na zniszczenia nośniki danych,
- systematycznie tworzyć kopie zapasowe,

<sup>11</sup> E. Nowak, *Rachunkowość kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2007, rozdz. 2, s. 29.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit., art. 13.

<sup>13</sup> *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, red. T. Kiziukiewicz, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 156.

<sup>14</sup> T. Kiziukiewicz, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2012, s. 48.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, op. cit., art. 71.

<sup>16</sup> N. Szlachetka, op. cit.

- przechowywać dane przez odpowiedni czas, nie krótszy niż wymagany przepisami ustawy o rachunkowości.

Warto zaznaczyć, że jednostki gospodarcze mają możliwość formułowania określonych zasad (polityki) rachunkowości spośród zasad określonych przez organy regulacyjne państwa (lub organy ponadpaństwowe). Wyboru na szczeblu jednostki dokonuje kierownictwo. Jednak im bardziej szczegółowo określone są zasady rachunkowości na poziomie makroekonomicznym, tym mniejsze są możliwości swobodnego ustalania polityki rachunkowości na poziomie jednostki<sup>17</sup>.

## **2. Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych**

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych sektor finansów publicznych tworzą<sup>18</sup>:

- 1) organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- 3) jednostki budżetowe,
- 4) samorządowe zakłady budżetowe,
- 5) agencje wykonawcze,
- 6) instytucje gospodarki budżetowej,
- 7) państwowe fundusze celowe,
- 8) Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 9) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 10) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 11) uczelnie publiczne,
- 12) Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- 13) państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz państwowe instytucje filmowe,
- 14) inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, jednostek badawczo-rozwojowych, banków i spółek prawa handlowego.

---

<sup>17</sup> D. Krzywda, op. cit., s. 14.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm., art. 9.

Wymienione w ustawie podmioty nie są jednorodne pod względem swojego charakteru, pełnionych funkcji oraz zadań. Większość jednostek ma osobowość prawną oraz autonomię w zakresie prowadzonej gospodarki finansowej. Inne natomiast nie mają osobowości prawnej, są zaś wyodrębnione organizacyjnie. Różnie też kształtuje się ich niezależność w zakresie podejmowanych decyzji, czego przykładem może być jednostka budżetowa<sup>19</sup>. Jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i państwowe fundusze celowe to podstawowe formy organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych, które stosują zasady gospodarki finansowej zawarte w ustawie o finansach publicznych. W tabeli 1 zostały przedstawione główne cechy tych jednostek sektora finansów publicznych.

Tabela 1

Cechy głównych jednostek sektora finansów publicznych

Status prawny	Organ założycielski	Metoda budżetowania i rozliczenia z budżetem
1	2	3
Jednostka budżetowa		
Jednostka nieposiadająca osobowości prawnej	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – państwowe jednostki budżetowe</li> <li>– Organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego – gminne, powiatowe, wojewódzkie jednostki budżetowe</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Metoda budżetowania brutto</li> <li>➤ Pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody przekazują do budżetu państwa lub budżetu samorządowego</li> </ul>
Samorządowy zakład budżetowy		
Jednostka nieposiadająca osobowości prawnej	Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (gmina, powiat województwo)	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Metoda budżetowania netto</li> <li>➤ Wpłata do budżetu samorządowego nadwyżki środków obrotowych, ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego</li> </ul>
Agencja wykonawcza		
Państwowa osoba prawna	Minister sprawujący nadzór nad agencją wykonawczą	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Metoda budżetowania netto</li> <li>➤ Wpłata do budżetu państwa nadwyżki środków obrotowych, ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego</li> </ul>

<sup>19</sup> A. Ciągiewicz-Miśta, A. Talik, *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, w: *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 90.

cd. tabeli 1

Instytucja gospodarki budżetowej		
1	2	3
Osoba prawna	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, za zgodą Rady Ministrów</li> <li>– Organ lub kierownik jednostek, o których mowa w art. 139, ust. 2 ustawy o finansach publicznych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Metoda budżetowania netto</li> <li>➤ Na ogólnych zasadach</li> </ul>
Państwowy fundusz celowy		
Jednostka nieposiadająca osobowości prawnej	Minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz lub inny organ wskazany w tej ustawie	➤ Brak rozliczeń z budżetem

Źródło: K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013, s. 132.

### 3. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej

Podstawowym aktem prawnym, który reguluje zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.). Zgodnie jednak z art. 80 ustawy o rachunkowości przepisy:

- a) rozdziału 5 „Sprawozdania finansowe jednostki”,
  - b) rozdziału 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej”,
  - c) rozdziału 7 „Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”
- nie dotyczą części podmiotów sektora finansów publicznych.

Zasady funkcjonowania podmiotów sfery finansów publicznych regulowane są także przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.). Głównymi cechami finansów publicznych określonymi w ustawie są ich jawność oraz przejrzystość, które znajdują swoje odzwierciedlenie w ewidencji księgowej. W ramach rachunkowości budżetowej zastosowanie mają także ogólne zasady rachunkowości, do których należą: zasada kontynuacji działalności, zasada ciągłości, ostrożnej wyceny, zasada wyższości treści nad formą, zasada istotności, periodyzacji, zasada współmierności oraz zasada indywidualnej wyceny.

Przedstawione zasady pozwalają na rzetelne i wiarygodne odzwierciedlenie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki<sup>20</sup>.

<sup>20</sup> K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013, s. 60.

Poza wymienionymi aktami prawnymi nie bez znaczenia dla prawidłowego prowadzenia rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych są rozporządzenia Ministra Finansów w zakresie:

- szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>21</sup>,
- zasad rachunkowości oraz planu kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego<sup>22</sup>.

Minister Finansów jest zobowiązany także do określenia w drodze zarządzenia zasad rachunkowości oraz planu kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów<sup>23</sup>.

Jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane są również do stosowania szczególnych zasad dotyczących<sup>24</sup>:

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

Przedstawione szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych częściowo różnią się od zasad zawartych w ustawie o rachunkowości. Podstawowe różnice dotyczą m.in. sposobu definiowania środków trwałych, umorzenia i amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wyceny i aktualizacji środków trwałych, odpisów aktualizujących należności, rozliczeń międzyokresowych, okresów sprawozdawczych, planów kont oraz sprawozdań finansowych.

<sup>21</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2013 r., poz. 289 z późn. zm.

<sup>22</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2010 r., nr 208, poz. 1375.

<sup>23</sup> Zarządzenie nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysków przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych nieopodatkowanych należności budżetowych, do których ustalenia lub określania są uprawnione organy podatkowe, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 62 z późn. zm.

<sup>24</sup> K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, op. cit., s. 61.



Tabela 2

## Regulacje wynikające z Rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont

Regulacje wynikające z Rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej	
1	2
Okres sprawozdawczy	Rokiem obrotowym jest rok budżetowy, natomiast okresami sprawozdawczymi są miesiące.
Plan kont	W załącznikach do Rozporządzenia przedstawione zostały wzorcowe plany kont uwzględniające konta bilansowa i konta pozabilansowe dla: 1) budżetu państwa (załącznik nr 1), 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego (załącznik nr 2), 3) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (załącznik nr 3), 4) placówek (załącznik nr 4). Wzorcowe plany kont stanowią jedynie podstawę do opracowania zakładowych planów kont.
Sprawozdanie finansowe	Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sporządzają: – bilans, – rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) – zestawienia zmian w funduszu na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki. Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają bilans z wykonania budżetu. Placówki sporządzają bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Wzory sprawozdań stanowią kolejne załączniki do Rozporządzenia.
Środki trwałe	<i>Definicja środków trwałych</i> została poszerzona w stosunku do zawartej w ustawie o rachunkowości o środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki. Ponadto wyróżnia się pozostałe środki trwałe.  <i>Umorzenie i amortyzacja środków trwałych</i> prowadzona jest zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości. Ponadto jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarzać i amortyzować środki trwałe jednorazowo za okres całego roku. Natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż okresy miesięczne – jednorazowo za dany okres.  <i>Uproszczony odpis amortyzacyjny</i> polegający na jednorazowym odpisaniu w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania obejmuje: a) książki i inne zbiory biblioteczne, b) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu w szkołach i placówkach oświatowych, c) odzież i umundurowanie, d) inwentarz żywy, e) pozostałe środki trwałe o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych.  <i>Wycena środków trwałych</i> otrzymanych nieodpłatnie dokonywana jest na podstawie wartości określonej w decyzji o przekazaniu. <i>Aktualizacja wartości początkowej środków trwałych</i> i dotychczasowych odpisów umorzeniowych prowadzona jest na podstawie odrębnych przepisów. Wyniki aktualizacji odnoszone są na fundusz.

cd. tabeli 2

1	2
Wartości niematerialne i prawne	Umorzenie i amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych prowadzona jest zgodnie z zasadami przyjętymi dla środków trwałych.
Należności	Aktualizacja wartości należności dokonywana jest na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z poniższymi zasadami: a) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodu budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych, b) odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.
Rozliczenia międzyokresowe	Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Źródło: K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013, s. 62-66; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2013 r., poz. 289 z późn. zm.

## Podsumowanie

Polityka rachunkowości nie jest pojęciem jednoznacznym. Nawet w ustawie o rachunkowości funkcjonuje zamiennie z określeniem „zasady rachunkowości”. Istnieje wiele czynników różnicujących politykę rachunkowości różnych jednostek, nadając im specyficzny charakter. Jednostki sektora finansów publicznych, które mogą przybierać różne formy organizacyjno-prawne, prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości przy jednoczesnym uwzględnieniu szczególnych rozwiązań zawartych w Rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Przedstawione szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych częściowo różnią się od zasad zawartych w ustawie o rachunkowości i dotyczą głównie sposobu określania roku obrotowego, budowy planu kont, zakresu sprawozdawczości finansowej oraz definiowania głównych składników majątkowych.

## Literatura

Brzezin W., *Nauka, polityka i praktyka rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1995, nr 32.

*Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*, red. W. Lachiewicz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

- Kabalski P., *Polityka rachunkowości w spółce stosującej MSSF*, SKwP, Warszawa 2009.
- Kiziukiewicz T., *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 2012.
- Krzywda D., *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*, SKwP, Warszawa 2013.
- Nowak E., *Rachunkowość kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2007.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2013 r., poz. 289 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2010 r., nr 208, poz. 1375.
- Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, red. T. Kiziukiewicz, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013.
- Wybrane aspekty funkcjonowania rynku finansowego w warunkach kryzysu*, red. M. Kicia, A. Korzeniowska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2009.
- Zarządzenie nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysków przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych nieopodatkowanych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe, Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 62 z późn. zm.
- Zawartość informacyjna polityki rachunkowości*, red. H. Żukowska, B. Sawicka, Wydawnictwo KUL, Lublin 2012.

## THE ACCOUNTING POLICY IN PUBLIC FINANCE SECTOR ENTITIES

### Summary

The accounting policy is the most important document for regulating the accounting system. This is achieved by specifying some elements of the accounting areas. Having an accounting policy is a legal requirement, and the official responsible for introducing the policy is the manager of the unit. The purpose of this article is to present general principles of the financial management in major organizational forms of public sector entities, taking into account specific accounting principles contained in the Regulation.