

Ewa Maćkowiak

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

WPŁYW ZMIAN W FINANSACH PUBLICZNYCH NA ZASADY RACHUNKOWOŚCI JEDNOSTEK SFERY BUDŻETOWEJ

Wprowadzenie

Reforma finansów publicznych spowodowała wiele zmian w rachunkowości jednostek sfery budżetowej. Została znowelizowana ustawa o finansach publicznych, która w pewnym stopniu narzucała zasady rachunkowości. Nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych 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 RP, zwane dalej rozporządzeniem, zbliża rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych do rachunkowości jednostek prywatnych. Zmiany dotyczą zarówno ujęcia środków europejskich, planów kont, jak i zmian w zakresie ujęcia środków trwałych, pokrycia amortyzacji, pewnych metod wyceny składników majątku obrotowego, czy też ewidencji naliczonych odsetek¹.

Celem artykułu jest zaprezentowanie zmian, jakie zachodzą w rachunkowości budżetowej, oraz wskazanie tendencji światowych w zakresie odejścia od zasady kasowej na rzecz zasady memoriałowej.

1. Jednostka w sektorze finansów publicznych

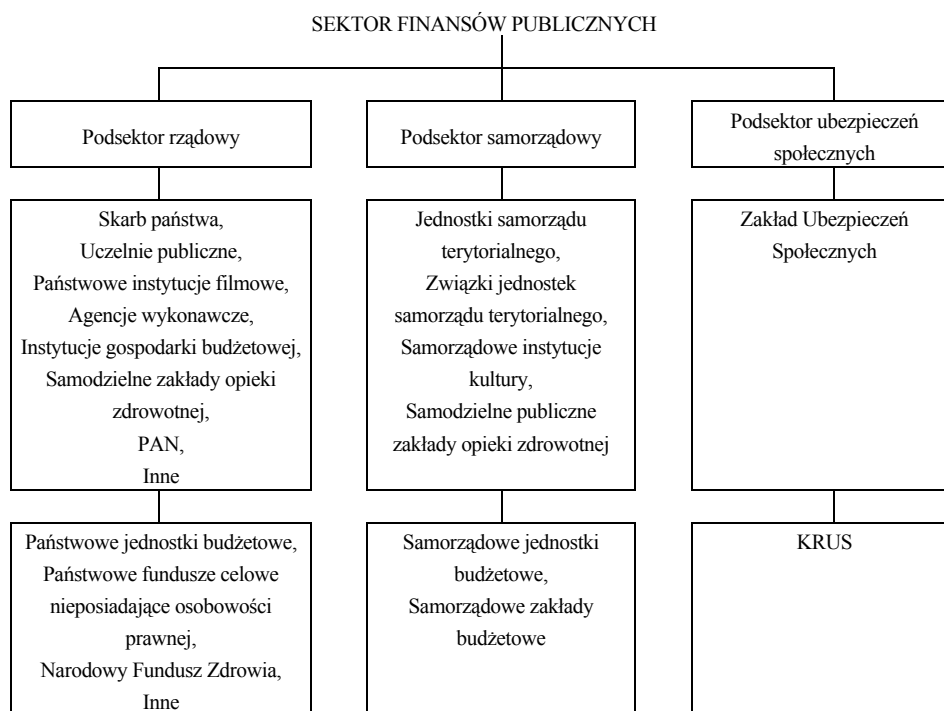
Sektor publiczny po raz pierwszy pojawił się w warunkach polskich po II wojnie światowej wraz z przeprowadzeniem reformy terytorialnej kraju. Reforma

¹ Por: M. Cellary: *Polityka rachunkowości 2011 z komentarzem do planu kont w jednostkach finansów publicznych*. C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 2.

samorządowa, która miała miejsce w roku 1991 spowodowała oddzielenie finansów państwa od finansów samorządów lokalnych. Od początku 2006 roku w ramach sektora finansów publicznych wyróżnia się trzy podstawowe podsektory:

- rządowy,
- samorządowy,
- ubezpieczeń społecznych.

Podział sektora finansów publicznych został zaprezentowany na rys. 1.



Rys. 1. Podział sektora finansów publicznych

Uregulowania prawne sektora finansów publicznych zostały zawarte w rozdziale X Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wraz z nowelizacją ustawy o finansach publicznych oraz nowym rozporządzeniu pojawiła się nowa definicja jednostki, która obejmuje tylko jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe. Tym samym status jednostki straciły budżet państwa i budżet jednostki samorządu terytorialnego oraz fundusze celowe. Te ostatnie utraciły także osobowość prawną i zostały przekształcone w państwowe fundusze celowe. Zmiana ta podyktowana jest faktem, iż funkcjonowanie każdej jednostki wiąże się z uzyskaniem pewnych praw, a także z pewnymi obowiązkami. Prawa i obo-

wiązki każdego podmiotu, jednostki są zapisane w odpowiednim akcie prawnym. Odnosząc prawa i obowiązki do budżetu, należy zauważyć, iż budżet nie ma takich znamion, a więc celowe było wyłączenie go z zakresu jednostki. Należy jednak pamiętać, iż pozbawienie budżetu statusu jednostki nie pociąga za sobą żadnych zmian w zasadach ewidencji księgowej.

Jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty, województwa samorządowe), a także ich jednostki organizacyjne działające w formie jednostek budżetowych i zakładów budżetowych według ustawy o rachunkowości są zobowiązane do stosowania przepisów powyższej ustawy. Jednostki samorządu terytorialnego i nieposiadające osobowości prawnej ich jednostki organizacyjne obok stosowania ustawy o rachunkowości zobowiązane są do stosowania przepisów z dnia 27 sierpnia 2009 roku ustawy o finansach publicznych, natomiast szczególne zasady zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów.

2. Uregulowania krajowe i międzynarodowe w zakresie jednostek sektora publicznego

W rachunkowości jednostek prywatnych, w celu ujednoczenia zasad rachunkowości, zostały utworzone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. Podobna praktyka została zapoczątkowana w 1996 roku, kiedy Międzynarodowa Federacja Księgowych powołała do życia Komitet Sektora Publicznego. Zadaniem komitetu było utworzenie międzynarodowych standardów, które mogłyby być stosowane przez jednostki sektora publicznego. Pierwsze osiem standardów po raz pierwszy ukazało się w 2000 roku. W 2002 roku opublikowano Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego. W roku 2004 komitet został przekształcony w Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Na MSRSP składa się 27 standardów z czego 26 opiera się na zasadzie memoriałowej, natomiast jeden – na zasadzie kasowej.

Standard, którego podstawą jest metoda kasowa dotyczy problematyki związanej ze sprawozdaniem z wpływów pieniężnych oraz płatnościami.

Prace nad MSRSP polegały w dużej mierze na aplikowaniu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości do specyfiki sektora publicznego. W miarę możliwości starano się zachować oryginalny tekst MSR. Zmiany jakie wprowadzono dotyczyły tych zagadnień, które wymagały koniecznej modyfikacji ze względu na specyfikę finansów publicznych.

W zakres MSRSP wchodzi także tzw. standardy przejściowe, których stosowanie ma przyczynić się do przejścia z systemu rachunkowości kasowej na system rachunkowości memoriałowej.

Odejście od rachunkowości kasowej jest związane z ogólnoswiatowymi tendencjami, które wskazują iż dużo lepsze wyniki osiąga się stosując zasadę memoriałową. Ze względu na specyfikę jednostek sfery budżetowej nie jest możliwe całkowite odejście od zasady kasowej. Natomiast sam proces przejścia do zasady kasowej na memoriałową jest procesem długotrwałym i związanym z wysokimi kosztami, jakie związane są między innymi ze szkoleniami, nowymi programami finansowo księgowymi.

Cel prac nad MSRSP był zbieżny z celem, dla którego zostały powołane MSSF, a więc z ujednoczeniem zasad rachunkowości, a w tym przypadku zasad sprawozdawczości rządów krajów, władz regionalnych oraz lokalnych.

Z zakresu MSRSP zostały wyłączone przedsiębiorstwa państwowe. Ze względu na specyfikę funkcjonowania i w wielu przypadkach łączenia kapitału prywatnego z kapitałem państwowym, przedsiębiorstwa państwowe prowadzą rachunkowość na podstawie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

Podobnie jak MSSF, standardy dotyczące jednostek sektora publicznego nie mają mocy prawnej, a stanowią jedynie propozycje rozwiązań. Rozwój standardów jest jednak w dużej mierze promowany i finansowany przez takie organizacje, jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy oraz rządy krajów rozwiniętych (np. Kanady). Szacuje się, że obecnie około 60 krajów oraz międzynarodowe organizacje, jak np. OECD, NATO czy Komisja Europejska stosują lub przygotowują się do stosowania MSRSP jako podstawy sporządzania sprawozdań finansowych. Zakres stosowania MSRSP na świecie:

- NATO,
- Komisja Europejska,
- Bank Światowy,
- UNICEF,
- ONZ,
- Ministerstwo Sprawiedliwości Izraela,
- Ministerstwa Finansów Niemiec, Holandii, Austrii, Bułgarii, Słowacji, Łotwy, Chorwacji, Estonii, Kanady, Meksyku,
- Urząd Finansowy Szwajcarii,
- Narodowy Instytut Finansowy Portugalii,
- Główna Agencja Celną i Podatkową Kanady.

Należy zwrócić uwagę na fakt, iż krajowe uregulowania w zakresie rachunkowości w żadnym miejscu nie odnoszą się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. W ustawie o rachunkowości jest odniesienie, które mówi, że w sprawach nieuregulowanych ustawą należy się posilkować krajowymi standardami rachunkowości, a jeśli dany problem nie jest tutaj rozwiązany, należy wykorzystać zapisy MSSF.

MSRSP nie unieważniają krajowych regulacji dotyczących sektora finansów publicznych. Mogą one pomóc w tworzeniu lub poprawie już istniejących standardów, tak aby zapewnić większą porównywalność danych różnych krajów. Przykładowe porównanie terminologii wykorzystywanej w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości i Międzynarodowych Standardach Rachunkowości Sektora Publicznego zawiera tab. 1.

Tabela 1

MSSF a MSRSP – terminologia

MSRSP	MSSF
Jednostka	Przedsiębiorstwo
Przychód	Przychód
Sprawozdanie z dokonań finansowych	Rachunek zysków i strat
Sprawozdanie z pozycji finansowej	Bilans
Aktywa netto/kapitał	Kapitał

Źródło: K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak: *Rachunkowość budżetowa*. Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 41.

Podstawą prawną obowiązującą w Polsce są przede wszystkim dwie ustawy: ustawa o rachunkowości oraz ustawa o finansach publicznych. Uzupełnieniem ustaw są rozporządzenia ministra finansów, do których należy zaliczyć:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych 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 RP;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 roku w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości z tytułu poręczeń i gwarancji;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 roku w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych.

3. Zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych nieposiadających osobowości prawnej

Różnorodność funkcji realizowanych przez rząd za pomocą sektora finansów publicznych oraz wysoka ranga tego sektora wymaga utrzymania sprawnego systemu informacyjnego gwarantującego szybką, jawną i przejrzystą informację. Dokonując klasyfikacji jednostek sektora finansów publicznych, z punktu widzenia rachunkowości, można wyróżnić:

- jednostki nieposiadające osobowości prawnej,
- jednostki posiadające osobowość prawną.

Rachunkowość jednostek nieposiadających osobowości prawnej obejmuje rachunkowość budżetu państwa, budżetu środków europejskich, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, budżetu środków europejskich, rachunkowość samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz organów podatkowych. Ten zakres rachunkowości nazywany jest rachunkowością budżetową. Dokonując dalszej klasyfikacji rachunkowości budżetowej, należy wyróżnić:

- rachunkowość wykonania budżetu państwa, budżetu środków europejskich, budżetów samorządu terytorialnego;
- rachunkowość jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- rachunkowość podatków i opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych².

Rachunkowość wykonania budżetu opiera się na zasadzie kasowej. Rachunkowość ma na celu tworzenie informacji na temat gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych. Ewidencja księgowa ma na celu ustalenie wyniku wykonania budżetu w postaci nadwyżki lub deficytu, a także pozwala na określenie stanu rozrachunków z innymi podmiotami.

Druga grupa, czyli rachunkowość jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych charakteryzuje się szerszym zakresem niż grupa pierwsza. Przedmiotem rachunkowości jest tutaj tworzenie informacji, z jednej strony o gromadzeniu oraz wydatkowaniu środków pieniężnych, a z drugiej strony to informacje o zasobach majątkowych, źródłach jego pochodzenia, przychodach i kosztach oraz wyniku finansowym. Można powiedzieć, że zakres rachunkowości budżetowej to:

- gromadzenie i wydatkowanie środków pieniężnych,
- rozrachunki,
- aktywa trwale i obrotowe,

² Por. K. Potoczny: *Rachunkowość budżetowa*. Wydawnictwo eMPiZ, Poznań 2002, s. 9.

- dochody i przychody, wydatki i koszty,
- fundusze i wynik finansowy.

Trzecia grupa, czyli organy podatkowe prowadzą rachunkowość, która obejmuje ewidencję podatków i opłat oraz niepodatkowych należności krótkoterminowych.

Jednostki budżetowe nieposiadające osobowości prawnej prowadzą rachunkowość na podstawie ustawy o rachunkowości, jednak są zobowiązane do uwzględnienia zapisów rozporządzenia Ministra Finansów³. Porównując zapisy zawarte w ustawie o rachunkowości oraz rozporządzeniu ministra finansów, należy zauważyć pewne różnice; dotyczą one:

- środków trwałych,
- aktualizacji należności,
- rozliczeń międzyokresowych kosztów,
- określenia roku obrotowego oraz okresu sprawozdawczego,
- układu planów kont,
- sprawozdań finansowych.

Ustawa o rachunkowości definiuje środki trwałe jako „(...) rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższej niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy;
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- d) inwentarz żywy.

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy⁴.

Z kolei rozporządzenie Ministra Finansów wskazuje, iż przez środki trwałe rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych 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 (Dz.U. 2010 r., nr 128, poz. 861).

⁴ Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 15.

Różnicę należy zauważyć również w odniesieniu do umorzenia środków trwałych. Znowelizowane rozporządzenie daje w tym zakresie trzy możliwości:

1. Można zastosować stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od prawnych.
2. Według zasad wynikających z ustawy o rachunkowości.
3. Według stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Jeżeli jednostka jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych, ma prawo do amortyzowania i umarzania środków trwałych jednorazowo za okres całego roku, natomiast jeśli jednostka rozlicza podatek dochodowy za okresy inne niż okresy miesięczne – jednorazowo za dany okres.

Różnica pomiędzy umorzeniem środków trwałych według ustawy o rachunkowości a rozporządzeniem dotyczy tzw. pozostałych środków trwałych. Ta kategoria nie ma swojego odzwierciedlenia w ustawie o rachunkowości i występuje w przypadku jednostek sfery budżetowej. Zatem jednorazowo w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania można ująć: książki i inne zbiory biblioteczne, środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu w szkołach i placówkach oświaty, odzież i umundurowanie, meble i dywany, inwentarz żywy, pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nie przekraczającej wartość 3500 zł.

Kolejna rozbieżność pomiędzy ustawą a rozporządzeniem dotyczy aktualizacji należności. Aktualizacja należności opiera się na zasadach zawartych w ustawie o rachunkowości, z tym że rozporządzenie narzuca pewne zastrzeżenia:

1. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach nierasowych.
2. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.
3. Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy.

W przeciwieństwie ustawy o rachunkowości rozporządzenie nie daje możliwości tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników, w tym na świadczenia emerytalne.

Ustawa o rachunkowości nie wymaga, aby rok obrotowy był rokiem kalendarzowym, rozporządzenie z kolei wskazuje, że rok obrotowy to rok budżetowy, natomiast okresem sprawozdawczym jest miesiąc.

Zakładowy plan kont jednostek sfery budżetowej zawiera się w załącznikach rozporządzenia. Plan kont zawiera zestawienie kont bilansowych oraz pozabilansowych, które w miarę potrzeb mogą być uzupełniane o właściwe konta.

Według ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, sprawozdania z przepływu środków pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym, informacji dodatkowej. Jednostki budżetowe sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

4. Zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych posiadających osobowość prawną

Osobowość prawną posiadają agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, uczelnie publiczne, Państwowa Akademia Nauk, samorządowe instytucje kultury, państwowe instytucje filmowe oraz inne państwowe lub samorządowe osoby prawne. Podmioty te prowadzą księgowość na podstawie ustawy o rachunkowości. Obok ustawy o rachunkowości powyższe jednostki muszą uwzględniać zapisy odpowiednich ustaw i rozporządzeń, które regulują zasady gospodarki finansowej.

W przypadku agencji wykonawczych jest to rozporządzenie ministra właściwe dla danego resortu. Dla Agencji Nieruchomości Rolnych będzie to Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Wsi z dnia 16 marca 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Agencji Nieruchomości Rolnych oraz gospodarki finansowej Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, dla Wojskowej Agencji Mieszkaniowej będzie to Rozporządzenie Ministra Obrony Narodowej z dnia 8 lutego 2005 roku w sprawie funduszy i gospodarki finansowej Wojskowej Agencji Mieszkaniowej.

Zasady gospodarki finansowej samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej reguluje ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej.

Zasady gospodarki finansowej uczelni publicznych uregulowane zostały w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 22 grudnia 2006 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych.

5. Memoriałowe ukierunkowanie rachunkowości w sektorze publicznym

Nadrzędnym aktem prawnym dotyczącym sfery finansów publicznych jest ustawa o rachunkowości. Reguluje ona zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki sektora finansów publicznych, jednak nie wszystkie zapisy ustawy są wykorzystywane przez jednostki. Chodzi tutaj o trzy rozdziały: „Sprawozdanie finansowe jednostki”, „Sprawozdanie finansowe jednostek powiązanych”, „Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych”.

W rachunkowości budżetowej obowiązują wszystkie zasady rachunkowości, jakie zostały wymienione w ustawie o rachunkowości, a więc: zasada kontynuacji działania, zasada ciągłości, zasada ostrożnej wyceny, zasada wyższości treści nad formą, zasada istotności, zasada periodyzacji, zasada współmierności, zasada indywidualnej wyceny, zasada memoriałowa. Zastosowanie tych wszystkich zasad ma na celu pokazanie prawdziwego i wiernego obrazu jednostki sfery budżetowej.

W ustawie o finansach publicznych jest zapis wskazujący na kasowe ujęcie wykonania bilansu, czyli zdarzeń, które zachodzą w organie finansowym. Stosowanie metody kasowej ma swoje konsekwencje związane z ujęciem dochodów wydatków w ewidencji oraz sprawozdawczości.

Ewidencja wydatków na podstawie metody kasowej powoduje, że do wydatków nie zalicza się zobowiązań budżetu, które nie zostały jeszcze uregulowane. Podobnie jeśli jednostka otrzyma kredyt, to ujmuje go w momencie wpływu na rachunek budżetu, a zatem zobowiązania i należności ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty.

W literaturze przedmiotu można znaleźć wiele krytycznych uwag pod adresem stosowania metody kasowej. Przykładem takiej niedoskonałości może być brak możliwości tworzenia rezerw na należności i zobowiązania. Wykorzystując metodę kasową, można dokonywać manipulacji rzeczywistym deficytem budżetowym⁵.

Podsumowując wszystkie powyższe uwagi, można określić podstawową wagę ujęcia kasowego, która polega na tym, że pomijane są operacje, które nie powodują wypływu środków finansowych. Konsekwencją jest pominięcie wpływu na wynik budżetu takich wydatków, jak: przeterminowane płatności, które nie zostały zapłacone do końca roku, nieodpłatnie przekazane papiery wartościowe, umorzone pożyczki udzielone ze środków budżetowych.

Metoda kasowa ma również pewne zalety; pozwala dość szybko ocenić w jaki sposób jednostka gospodaruje środkami pieniężnymi.

Przeciwieństwem zasady kasowej jest zasada memoriałowa, która zaliczana jest do podstawowych zasad rachunkowości jednostek prywatnych. Zasada ta ma swoje odzwierciedlenie także w rachunkowości sektora finansów publicznych. Na podstawie zasady memoriałowej jednostki muszą dokonywać ewidencji operacji gospodarczych, czy to w zakresie majątku, źródeł finansowania – funduszy, czy też przychodów i kosztów. W procesie modyfikacji zasad rachunkowości sektora finansów publicznych można zaobserwować zjawisko wzorowania się na rachunkowości stosowanej w sektorze prywatnym⁶.

⁵ Por. E. Malinowska, W. Misiąg: *Finanse publiczne w Polsce. Przewodnik 2002*. ODDK Gdańsk 2002, s. 322.

⁶ Por. K. Winiarska: *Op. cit.*, s. 36.

Odchodzi się więc od zasady kasowej na rzecz zasady memoriałowej. Można zaobserwować to, analizując MSRSP, gdzie tylko jeden standard opiera się na zasadzie kasowej. Wprowadzanie zasady memoriałowej do ujęcia dochodów i wydatków spowoduje, że sprawozdanie z wykonania budżetu będzie w pewnym sensie przypominało rachunek zysków i strat.

INFLUENCE OF THE FINANCE PUBLIC CHANGES FOR RULES ACCOUNTING IN BUDGETARY SPHERE ENTITIES

Summary

The amendment to the Act on public finance and the new regulation on the accounting rules and on charts of accounts for budgetary sphere entities has introduced many changes in budgetary accounting. These changes are designed to align the budgetary accounting to the unit of the private sphere. By analyzing world's trends in budgetary accounting should be observed the tendency, which aims to move away from cash to accrual rule. Budget execution in terms of accrual accounting principle will cause it adopts characteristics presented by the profit and loss statement.