



Jolanta Chluska

Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania
Instytut Finansów, Bankowości i Rachunkowości
jchluska@zim.pcz.pl

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI W ZARZĄDZANIU JEDNOSTKAMI SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Streszczenie: Podmioty sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości, ustawą o finansach publicznych oraz innymi aktami prawnymi o charakterze uzupełniającym lub wykonawczym. Polityka rachunkowości tych podmiotów w istotny sposób wpływa na informacje ekonomiczno-finansowe wykorzystywane w zarządzaniu. Informacje tworzone przez rachunkowość powinny spełniać oczekiwania kierowników jednostek oraz odbiorców sprawozdania finansowego, powinny być rzetelne i prawidłowe. Na przykładzie analizy ustalania polityki rachunkowości w zakresie amortyzacji środków trwałych wybranych podmiotów sektora publicznego zaprezentowano czynniki mające wpływ na te ustalenia w kontekście zarządzania podmiotem.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, sektor publiczny, zarządzanie.

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych są tworzone w formach organizacyjno-prawnych przewidzianych w ustawie o finansach publicznych. Zaliczają się do nich m.in.:

- 1) jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- 2) jednostki budżetowe,
- 3) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 4) państwowe i samorządowe instytucje kultury [Ustawa o finansach publicznych, art. 9].

Celem artykułu jest prezentacja zasad polityki rachunkowości w wybranych jednostkach sektora finansów publicznych i ich uwarunkowań informacyjnych w procesach zarządzania, na przykładzie wyceny oraz amortyzacji środków trwałych. Na podstawie literatury przedmiotu, aktów prawnych oraz obserwacji praktyki funkcjonowania tych podmiotów można sformułować tezę, że polityka rachunkowości jest jednym z narzędzi zarządzania podmiotem sektora publicznego. Do weryfikacji tej tezy wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz studium przypadku, a dodatkowo analizę sprawozdań finansowych, obserwacje i wywiady realizowane w trakcie badania sprawozdań finansowych. Podmiotem rozważań są wybrane jednostki sektora publicznego – jednostki budżetowe, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej oraz instytucje kultury. Jako przykład regulacji specyficznych dla zarządzania podmiotami sektora publicznego wybrano amortyzację środków trwałych. Podmioty sektora publicznego wykorzystują w swojej działalności środki trwałe, które pozostają w ich użytkowaniu na podstawie tytułu własności lub innej formy prawnej władania, upoważniającej do czerpania z nich korzyści ekonomicznych.

1. Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami sektora publicznego

Zarządzanie jednostkami sektora publicznego jest zadaniem kadry zarządzającej. Takie podstawowe obszary zarządzania, jak planowanie, motywowanie, koordynowanie, organizowanie i kontrola, wymagają informacji cechującej się:

- a) przydatnością,
- b) rzetelnością,
- c) wiarygodnością,
- d) prawidłowością.

Informacje o powyższych cechach tworzy system rachunkowości podmiotu. Wiarygodność i rzetelność gwarantuje realizacja nadrzędnej zasady rachunkowości, jaką jest zasada prawdziwego i wiernego obrazu (*true and fair view*), którą zapewnia przestrzeganie podstawowych zasad rachunkowości: kontynuacji działalności, ciągłości, memoriału, współmierności, ostrożnej wyceny, wyższości treści nad formą, istotności. W wybranych obszarach rachunkowości, w tym sprawozdawczości, podmiotów sektora publicznego, zastosowanie znajdzie metoda kasowa. Wartość aktywów trwałych, w tym środków trwałych jest znaczącym parametrem oceny:

- a) kondycji majątkowej podmiotów,
- b) możliwości kontynuacji przez nie działalności,

- c) przekształceń,
- d) restrukturyzacji,
- e) sanacji.

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych, formułując we własnym zakresie politykę rachunkowości¹. Za kształt tej polityki odpowiada kierownik jednostki.

Polityka rachunkowości definiowana jest jako „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych” [Ustawa o rachunkowości, art. 3 ust. 1 pkt 11]. W zakres uregulowań zakładowych zasad rachunkowości wchodzi:

- 1) dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości,
- 2) instrukcje lub regulaminy dotyczące istotnych dla systemu rachunkowości obszarów, takich jak: gospodarka kasowa, gospodarka magazynowa, ewidencja i rozliczanie kosztów, inwentaryzacja,
- 3) instrukcja sporządzania i obiegu dowodów księgowych,
- 4) inne opracowania, w zależności od specyfiki działalności i potrzeb informacyjnych [Chluska, 2014, s. 84, 85].

Zakres dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości określa art. 10 ustawy o rachunkowości. Dokumentacja składa się z kilku części i reguluje m.in. takie zagadnienia, jak:

- 1) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 2) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych [Nowak, 2014, s. 53, 54].

Zgodnie z art. 3 ust 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, przez środki trwale rozumie się rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi spełniające następujące warunki:

- a) przewidywany okres ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok,
- b) kompletność, zdatność do użytku,
- c) przeznaczenie na potrzeby jednostki.

Podmioty gospodarujące środkami trwałymi dla celów rachunkowości ustalają w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości zasady amortyzacji środków trwałych. Zasady te w istotny sposób decydują o wartości posiadanego mienia. Jednostki sektora publicznego, ustalając politykę rachunkowości w zakresie amortyzacji środków trwałych, oprócz ustawy o rachunkowości i ustawy o finansach publicznych, uwzględniają regulacje szczegółowe w randze ustaw lub rozporządzeń, dotyczące określonego podmiotu.

¹ Polityka rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych musi uwzględniać implementację procedur kontroli zarządczej [Łęgowik-Świącik, 2013, s. 373-375].

2. Polityka rachunkowości jednostek budżetowych

Jedną z form organizacyjno-prawnych funkcjonowania podmiotów sektora finansów publicznych są jednostki budżetowe, będące jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej. Jednostki budżetowe prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości, ustawą o finansach publicznych oraz aktami wykonawczymi do powyższych ustaw. Na kształt systemów rachunkowości jednostek budżetowych ma wpływ specyfika tych jednostek w takich obszarach, jak:

- a) zasady finansowania działalności,
- b) planowanie kosztów i przychodów,
- c) zakres regulacji prawnych rachunkowości.

Ustalając zakładowe zasady rachunkowości, kierownictwo jednostki budżetowej uwzględni, oprócz ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych, przepisy szczegółowe Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. 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.

Amortyzacji środków trwałych jednostka budżetowa dokonuje według indywidualnych zasad, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Pozostałe środki trwałe o wartości nieprzekraczającej 3500 zł mogą być umarżane jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania. Na rozwiązania takie pozwalają przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. Jednostki, które są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarżać 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.

Kierownik jednostki budżetowej może w uzasadnionych przypadkach zmienić lub zaktualizować ustaloną zakładową politykę rachunkowości. Przepisy szczegółowe nie regulują trybu takich zmian, co oznacza, że zastosowanie znajdują uregulowania ustawy o rachunkowości w tym zakresie.

Charakterystykę zakładowych zasad amortyzacji wybranej jednostki budżetowej (szkoły) prezentuje przykład 1.

Przykład 1

W Zespole Szkół X, polityka rachunkowości w zakresie środków trwałych i ich amortyzacji (umorzenia) przewiduje:

„Rzeczowe aktywa trwałe obejmują środki trwałe, pozostałe środki trwałe, środki trwałe w budowie (inwestycje), zbiory biblioteczne. (...) Środki trwałe to składniki aktywów zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości oraz środki trwałe stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego Starostwa Powiatowego w XYZ, otrzymane w zarząd lub użytkowane i przeznaczone na potrzeby jednostki. (...) Odpisów umorzeniowych dokonuje się począwszy od miesiąca przyjęcia środka trwałego do używania. Umorzenie ujmowane jest na koncie 071 «Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych». Amortyzacja obciąża konto 400 «Amortyzacja» na koniec roku. W jednostce przyjęto metodę liniową dla wszystkich środków trwałych.

Pozostałe środki trwałe to środki trwałe, które finansuje się ze środków na bieżące wydatki. Obejmują: książki i inne zbiory biblioteczne, środki dydaktyczne służące do nauczania i wychowywania w szkołach i placówkach oświatowych, meble i dywany, środki trwałe o wartości początkowej nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. 3500 zł, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

Pozostałe środki trwałe ujmuje się w ewidencji ilościowo-wartościowej na koncie 013 «Pozostałe środki trwałe» i umarza się je w 100% w miesiącu przyjęcia do używania, a umorzenie to ujmowane jest na koncie 072 «Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych» w korespondencji z kontem 401 «Zużycie materiałów i energii».

Analizując przykład polityki rachunkowości w powyższej jednostce budżetowej, stwierdza się następujące regulacje szczególne dla tego typu jednostek:

- a) wyodrębniono grupy składników aktywów trwałych, charakterystyczne dla tego podmiotu,
- b) w grupie pozostałych środków trwałych granicę ich istotności odniesiono do kwoty zawartej w przepisach prawa podatkowego,
- c) przyjęto liniową metodę amortyzacji,
- d) początek ustalania odpisów amortyzacyjnych ustalono na miesiąc przyjęcia środków trwałych do użytkowania (powszechnie początek amortyzacji w podmiotach ustala się na następny miesiąc po przyjęciu środka trwałego do używania)²,

² Ustawa o rachunkowości [art. 31] stanowi, że: „Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania (...)”.

- e) ujęcie umorzenia pozostałych środków trwałych w korespondencji z kontem 401 „Zużycie materiałów i energii” przewidują przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. (Załącznik nr 3),
- f) ustalenie naliczenia amortyzacji dla jednostek zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych za okres całego roku dopuszczają przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. (§ 9.1).

3. Polityka rachunkowości instytucji kultury

Specyfika podmiotów prowadzących działalność kulturalną odzwierciedlona jest w systemach rachunkowości szczególnie w obszarze funduszy własnych oraz gospodarki finansowej podmiotów. Prowadzenie działalności kulturalnej jest zadaniem własnym jednostek samorządu terytorialnego o charakterze obowiązkowym [Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, art. 9 ust. 1 i 2]. Formami organizacyjnymi działalności kulturalnej są teatry, opery, operetki, filharmonie, orkiestry, instytucje filmowe, kina, muzea, biblioteki, domy kultury, ogniska artystyczne, galerie sztuki oraz ośrodki badań i dokumentacji w różnych dziedzinach kultury [Ustawa o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, art. 2]. Prawie każda instytucja kultury prowadzi obok działalności kulturalnej elementy działalności gospodarczej (wynajem powierzchni, usługi reklamowe, obsługa imprez) [Pietrzak, 2010, s. 13]. Instytucje kultury, choć uwzględniają w działalności przepisy ustawy o finansach publicznych, nie posiadają odrębnych, szczególnych regulacji prawnych dotyczących rachunkowości, włącznie ze sprawozdawczością. Oznacza to, że zasady polityki rachunkowości, w tym amortyzacji środków trwałych powinny być ustalane na podstawie ustawy o rachunkowości. W dokumentacji polityki rachunkowości instytucji kultury – Gminnym Ośrodku Kultury i Sportu Y – zawarto opis zasad amortyzacji (umorzenia) majątku, co zaprezentowano w przykładzie 2.

Przykład 2

W Gminnym Ośrodku Kultury i Sportu Y, polityka rachunkowości w zakresie środków trwałych i ich amortyzacji (umorzenia) przewiduje:

„Środki trwałe umarza się i amortyzuje metodą liniową, poczynając od miesiąca, w którym przyjęto je do używania, do ostatniego miesiąca, w którym nastąpi zrównanie wartości umorzenia z wartością początkową środka trwałego. Podstawą dokonywania odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) są stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych. (...) Jednocześnie, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania umarza się

środki dydaktyczne, odzież i umundurowanie, meble i dywany, inwentarz żywy, pozostałe środki (wyposażenie). Za wyposażenie w użytkowaniu uważa się przedmioty, których wartość równa się lub przekracza 100 zł. Nie umarza się gruntów i dóbr kultury”.

Analizowana polityka rachunkowości w istotnym zakresie nawiązuje do zasad przewidzianych w prawie podatkowym. Nawiązuje także do zasady istotności w kwalifikowaniu do środków trwałych składników majątkowych o niskiej wartości.

4. Polityka rachunkowości samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej

Do grupy podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami zaliczane są samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (SPZOZ). W formie samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej funkcjonują m.in.: szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie, pogotowia ratunkowe. Organami tworzącymi SPZOZ są jednostki samorządu terytorialnego, ministrowie, centralne organy administracji rządowej albo wojewodowie, publiczne uczelnie medyczne. SPZOZ są samodzielnymi i samofinansującymi się jednostkami gospodarczymi, dla których w przepisach prawa nie przewidziano specyficznych zasad rachunkowości, stąd polityka rachunkowości wyznaczana jest przez kierownictwo zakładu na podstawie ustawy o rachunkowości.

Środki trwałe, jako składniki wykorzystywane w podmiocie leczniczym, w długim okresie zużywają się fizycznie i ekonomicznie stopniowo w działalności leczniczej świadczenia usług zdrowotnych. Ustalając szczegółową amortyzację środków trwałych, należy ustalić metodę, okres, stawkę amortyzacji. W podmiotach leczniczych w Polsce najczęściej przyjmuje się do stosowania metodę równomierną (liniową). Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego oraz przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto pozostałości środka trwałego, jeśli jest istotna. Wybrane zasady amortyzacji SPZOZ – Szpitala Powiatowego Z – prezentuje przykład 3.

Przykład 3

W Szpitalu Powiatowym Z polityka rachunkowości w zakresie środków trwałych i ich amortyzacji (umorzenia) przewiduje:

„(...) Środki trwałe o wartości powyżej 3500 zł amortyzuje się metodą liniową przy zastosowaniu stawek podatkowych, począwszy od miesiąca następnego po przyjęciu do użytkowania. (...) Niskowartościowe środki trwałe o wartości od 500 zł do 3500 zł amortyzowane są jednorazowo w momencie ich zakupu i przekazania do użytkowania.

Przedmioty o jednostkowej wartości początkowej niższej niż 500 zł są traktowane jak materiały i przy zakupie obciążają konto zużycia materiałów – analitycznie:

- a) bielizna i pościel – bez względu na wartość,
- b) drobny sprzęt medyczny,
- c) drobny sprzęt gospodarczy,
- d) sprzęt biurowy,
- e) sprzęt kwaterunkowy – do wartości 3500 zł.

Dla zapewnienia kontroli nad tymi składnikami majątku obejmuje się je ewidencją ilościową – pozabilansową według użytkowników w zależności od asortymentu.

Na podstawie decyzji Dyrektora Zakładu dopuszcza się możliwość stosowania obniżonej stawki amortyzacyjnej”.

Ścisły związek samodzielnych, publicznych zakładów opieki zdrowotnej z sektorem publicznym (przede wszystkim poprzez organ tworzący, status jednostki sektora publicznego, źródło finansowania) sprawia, że w wielu obszarach rachunkowości podmiotów nawiązuje się do przepisów podatkowych czy innych budżetowych, z uwzględnieniem istotności.

Podsumowanie

Różnorodność działalności podmiotów gospodarczych prowadzących rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości sprawia, że polityka rachunkowości powinna uwzględniać ich specyfikę. Na zróżnicowanie zasad rachunkowości wpływa również forma organizacyjno-prawna oraz źródła finansowania działalności. Polityka rachunkowości, sterująca danymi sprawozdawczości finansowej podmiotów sektora publicznego, w istotny sposób wpływa na informacje mikro- i makroekonomiczne będące podstawą do podejmowania decyzji w poszczególnych jego obszarach. Na przykładzie amortyzacji i umorzenia środków trwałych w różnych podmiotach sektora finansów publicznych zaprezentowano czynniki wpływające na kształtowanie wyceny ważnych składników majątku podmiotów – środków trwałych. Odnoszenie opisów zasad amortyzacji

do rozwiązań podatkowych nie zawsze odzwierciedla zużycie środków trwałych, zwłaszcza w aspekcie realizacji zasady ostrożnej wyceny³. Podejmowane decyzje zarządcze mogą nie być optymalne. Na podstawie informacji sprawozdawczych podejmowane są również decyzje zarządcze w odniesieniu do całego sektora. Formułując zasady polityki rachunkowości w poszczególnych jednostkach, należy brać to pod uwagę.

Przytoczone przykłady oraz analiza literatury przedmiotu i aktów prawnych, a także obserwacja praktyki gospodarczej podmiotów pozwoliły zweryfikować tezę postawioną we wprowadzeniu do artykułu.

Literatura

- Chluska J. (2014), *Rachunkowość podmiotów leczniczych*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Łęgowik-Świącik S. (2013), *Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 289.
- Nowak W. (2014), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Pietrzak U. (2010), *Plan kont z komentarzem dla instytucji kultury*, ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. 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, Dz.U. z 2013 r., poz. 289.
- Stępień M. (2013), *Odpisy aktualizujące jako wyraz ryzyka utraty wartości w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego* [w:] B. Micherda, M. Andrzejewski (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji ryzyka gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, Dz.U. z 2012 r., poz. 406.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013, poz. 330 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885.

³ Na rolę zasady ostrożnej wyceny zwraca uwagę M. Stępień [2013, s. 205].

**THE ACCOUNTING POLICY IN THE MANAGEMENT OF THE PUBLIC
SECTOR ENTITIES**

Summary: The public sector entities keep accounts in accordance with the Act on accounting, the law on public finances and other legal acts of a complementary or executive character. The accounting policy of these entities significantly influences financial and economic information used in management. The information created by the accounts should comply with the expectations of managers and recipients of the financial statements and should be fair and correct. On the example of the analysis of the determination of fixed asset depreciation accounting policy of chosen entities of the public sector the article shows the factors affecting these findings in the context of the management of the entity.

Keywords: the accounting policy, public sector, management.