

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowi
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdnie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Wojciech A. Nowak

Uniwersytet Łódzki

RACHUNKOWOŚĆ SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH JAKO RACHUNKOWOŚĆ BRANŻOWA

Streszczenie: Artykuł dotyczy ustalenia natury rachunkowości sektora finansów publicznych oraz jej niektórych implikacji w sferach regulacji i praktyki. Poszukiwania skoncentrowano na zarysowaniu granic sektora finansów publicznych i adaptacji rachunkowości do jego specyfiki, a także możliwych zaburzeń i ich skutków dla jakości generowanej informacji. Zastosowana metoda ma charakter narracyjno-analityczny. Rezultaty analiz wskazują na branżowy charakter rachunkowości sektora finansów publicznych oraz na słabości w mechanizmach adaptacji branżowej, osłabiających jakość informacji. Branżowe przepisy mogą zastępować zasady i reguły ogólnie obowiązujące albo tworzyć ich uzupełnienie. Obydwa podejścia mogą w praktyce owocować nieporównywalnością odwzorowań i predykcji rachunkowościowych oraz nieprzystawaniem ich jakości do pożądanego poziomu efektywności i skuteczności kontroli/regulacji zasobów i kontroli/regulacji zarządczej. Potwierdzają to przykłady z praktyki polskiego sektora finansów publicznych.

Słowa kluczowe: rachunkowość, branża, budżet, sektor finansów publicznych, sektor publiczny.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.14

1. Wstęp

Rachunkowość sektora publicznego, obejmującego także sektor finansów publicznych, bywa w Polsce i w świecie uważana za rachunkowość autonomiczną, niezależną od rachunkowości sektora prywatnego. Przeczy jednak temu zarówno sama natura sektora publicznego jako organicznego składnika gospodarstwa krajowego, jak i natura samej rachunkowości sektora publicznego¹ wskazująca na wspólne korzenie z rachunkowością sektora prywatnego. Gospodarstwo krajowe bazuje na zasobach i kontroli nad zasobami. Wykazano w artykule częstkowość sektora finansów publicznych w ramach gospodarstwa krajowego i sektora publicznego oraz organiczność związku rachunkowości sektora finansów publicznych z rachunkowo-

¹ W Polsce nazywanej również rachunkowością budżetową, w świecie często utożsamianej z rachunkowością sektora publicznego i nazywanej też rachunkowością rządową bądź – rzadziej – rachunkowością budżetową.

ścią wszelkich podmiotów ekonomicznych jako obiektów realizujących kontrolę nad zasobami. Artykuł ma charakter teoretyczny, a zastosowane w nim podejście i metoda mają charakter narracyjno-analityczny.

2. Sektor finansów publicznych jako część gospodarstwa krajowego

Rachunkowość odnosi się do podmiotu gospodarującego i kontrolowanych przezeń zasobów oraz jego zobligowań realizowanych z pomocą owych zasobów. Przez zasoby rozumieć będziemy wszelkie obiekty materialne i konceptualne, nadające się do wykorzystania w razie potrzeby. Przez podmiot gospodarujący rozumieć będziemy podmiot pozyskujący i generujący zasoby w celu zaspokojenia swych potrzeb, związanych z trwaniem i rozwojem w ramach przyrody i społeczeństwa i wśród innych podmiotów gospodarujących.

W globalnej perspektywie gospodarki przyjęło się uważać, że głównym podmiotem gospodarującym jest gospodarstwo krajowe, definiowane wąsko jako „wyodrębniony granicami polityczno-ekonomicznymi na obszarze danego kraju organizm gospodarczy, w ramach którego działają podmioty gospodarcze niższego szczebla (gospodarstwa domowe, przedsiębiorstwa), podlegające władzy państwa, rozumiane jako centralny ośrodek regulacyjny” [Samecki 2012, s. 462]. Ponieważ samo pełnienie funkcji regulacyjnych przez państwo wymaga odpowiedniego wykorzystywania zasobów, więc, na użytek niniejszej pracy, gospodarstwo krajowe zdefiniowano jako zbiór zasobów występujących na obszarach będących we władaniu danego kraju i wykorzystywanych w celu zaspokajania potrzeb związanych z jego trwaniem i rozwojem. Wykorzystywanie zasobów wymaga panowania nad nimi i stosownej regulacji, czyli kontroli. Kontrola/regulacja zasobów może być sprawowana przez osoby prywatne w interesie prywatnym bądź przez władze publiczne (reprezentujące ogół) w interesie publicznym. Interes, w związku z którym wykorzystywane są zasoby, może mieć charakter korzyści ekonomicznych (dla zysku) albo charakter korzyści pozaekonomicznych (nie dla zysku). Przyjmując charakter kontroli/regulacji i charakter korzyści jako kryteria grupowania zasobów w kolekcje, w gospodarstwie krajowym można wyróżnić cztery sektory. Będą to: sektor prywatny dla korzyści ekonomicznych, sektor prywatny dla korzyści pozaekonomicznych, sektor publiczny dla korzyści ekonomicznych i sektor publiczny dla korzyści pozaekonomicznych. Ten ostatni, czyli sektor publiczny dla korzyści pozaekonomicznych, to nic innego jak sektor finansów publicznych. Uwzględniając szczebel funkcjonowania władz publicznych sprawujących kontrolę nad zasobami, wyróżnić w nim można subsektory: lokalny/samorządowy i centralny/państwowy. Graficznie sektory gospodarstwa krajowego przedstawiono na schemacie (rys. 1), ze szczególnym wyróżnieniem sektora finansów publicznych.



Rys. 1. Zarys granic sektora finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

3. Podmioty sektora finansów publicznych

Jeśli bazą i sednem gospodarstwa krajowego są zasoby, to ich kontrola/regulacja wymaga skutecznych instrumentów działania. We współczesnych społeczeństwach kluczową rolę w tym względzie odgrywają instrumenty prawne, określające zdolność jednostki do bycia podmiotem prawa, mającego zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych. W Polsce zdolność prawną, czyli zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków prawnych, mają osoby fizyczne, osoby prawne (jednostki organizacyjne z nadaną osobowością prawną) oraz ułomne osoby prawne (jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi ze zdolnością prawną nadaną przepisami szczególnymi – ułomna zdolność prawna). Zakres korzystania ze zdolności prawnej przez dany podmiot określa jego zdolność do czynności prawnych, ustalaną przepisami prawa². Osoba prawna realizuje czynności prawne za pomocą swych organów (jednoosobowych bądź wieloosobowych). Może też ustanowić pełnomocnika realizującego czynności prawne w jej imieniu (na podstawie udzielonego mu pełnomocnictwa).

² Kwestie zdolności prawnej i czynności prawnych w Polsce reguluje Kodeks Cywilny, Tytuł II. Osoby oraz Tytuł IV. Czynności prawne [KC 1964]

Jako podmioty sektora finansów publicznych występują jedynie jednostki organizacyjne i ich komponenty. Osoby fizyczne nie są podmiotami tego sektora. Zatem w sektorze finansów publicznych kontrola/regulacja zasobów odbywa się poprzez jednostki organizacyjne będące osobami prawnymi (mające zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych) oraz ich komponenty, mogące działać w imieniu osób prawnych w trybie przedstawicielstwa ustawowego bądź pełnomocnictwa.

W świetle powyższego podmioty, poprzez które realizowana jest kontrola zasobów polskiego sektora finansów publicznych, można podzielić następująco:

1. Podmioty będące osobami prawnymi
 - a) Skarb Państwa,
 - b) gminy, powiaty, województwa,
 - c) inne państwowe i samorządowe jednostki mające osobowość prawną.
2. Podmioty niebędące osobami prawnymi
 - a) sektor finansów publicznych jako całość,
 - b) „wspólna kasa” władz publicznych – budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego (gminy, powiaty i województwa) i ich związków,
 - c) państwowe fundusze celowe,
 - d) komponenty osób prawnych
 - i. jednostki budżetowe – państwowe i samorządowe, na terytorium RP i poza nim,
 - ii. samorządowe zakłady budżetowe.

Szczegółowy katalog podmiotów i rodzajów podmiotów tworzących obecnie sektor finansów publicznych, określa ustawa z 2009 r. o finansach publicznych [UoFP 2009]. Przedstawia się on jak poniżej – cytujemy za [UoFP 2009, art. 9]:

- 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, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.

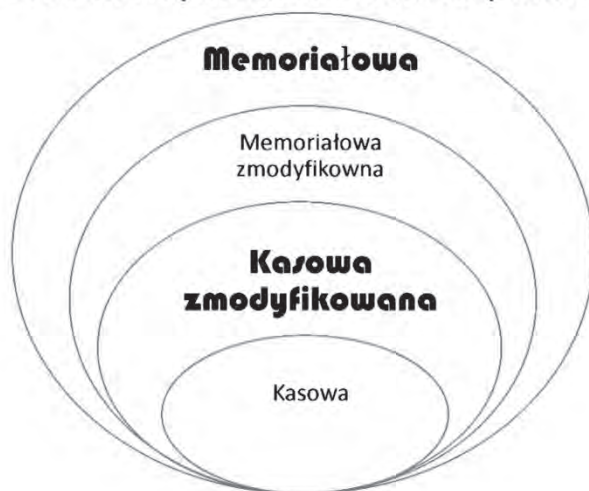
4. Rachunkowość jako dostawca informacji dla kontroli zasobów

Podmioty kontrolujące/regulujące zasoby są systemami otwartymi, oddziałującymi wzajemnie z przyrodą, społeczeństwem i z innymi podmiotami kontrolującymi zasoby. Sytuację w zakresie zasobów i nawiązujących do nich zobligowań nazwiemy pozycją zasobową podmiotu. W ujęciu systemowym „rachunkowość to system odwzorowywania i predykcji, w kategoriach medium wymiany, stanów i dynamiki zasobowej pozycji podmiotu ekonomicznego, oraz komunikowania owego odwzorowywania zainteresowanym stronom” [Nowak 2010, s. 52]. Tak rozumiana rachunkowość dostarcza zainteresowanym stronom informacji koniecznej (choć niewystarczającej) do efektywności i skuteczności kontroli zasobów. Współcześnie informacja ta jest wyrażana z wykorzystaniem jednostki pieniądza jako głównego medium wymiany. Niezbędność informacji z rachunkowości dla kontroli zasobów podkreśla jedna z amerykańskich definicji rachunkowości, brzmiąca: „Rachunkowość jest działalnością usługową. Jej funkcją ma być dostarczanie informacji ilościowych, przede wszystkim natury finansowej, o podmiotach ekonomicznych (*economic entities* – podmiotach/jednostkach gospodarujących), przygotowywaniu których to informacji przyświeca intencja przydatności do podejmowania decyzji ekonomicznych i dokonywania rozstrzygających wyborów spośród alternatywnych sposobów działania” (za: [Nowak 1998, s. 51]).

Z całą mocą podkreślmy fakt, że rachunkowość jest głównym instrumentem generowania i komunikowania miarodajnej informacji dla kontroli/regulacji zasobów i że, jako taka, jest w sektorze finansów publicznych działalnością świadczącą usługi na rzecz organów podmiotów sprawujących kontrolę nad zasobami. Zakres informacji, a zatem i zakres rachunkowości, zależy od rodzaju zasobów i nawiązujących do nich zobligowań oraz od zakresu i zasięgu ich kontroli/regulacji. Generowaniu informacji w rachunkowości służą konwencje pomiarowe (bazy pomiaru, zasady pomiaru). Wyróżnia się cztery takie konwencje, to jest: konwencję memoriałową, zmodyfikowaną konwencję memoriałową, konwencję kasową i zmodyfikowaną konwencję kasową. Konwencje te pokazano na rys. 2 wraz z relacjami pomiędzy nimi.

Konwencja memoriałowa obejmuje wszelkie zasoby i dostrzega zmiany do nich się odnoszące w chwili ich wystąpienia. Zmodyfikowana konwencja memoriałowa dostrzega jedynie zasoby i zmiany powiązane z ruchem pieniądza. Konwencja kasowa dostrzega tylko bieżące stany i przepływy pieniądza. Zmodyfikowana konwencja kasowa dostrzega bieżące stany i przepływy pieniądza oraz krótkoterminowe odroczenia do nich się odnoszące. Obecnie w polskim sektorze finansów publicznych wykorzystuje się konwencję memoriałową (z pewnymi modyfikacjami) oraz

Konwencje odzworowań rachunkowościowych podmiotów ekonomicznych sektora finansów publicznych



Rys. 2. Konwencje odzworowań rachunkowościowych i ich wzajemne relacje

Źródło: opracowanie własne.

zmodyfikowaną konwencję kasową. Kanoniczny model odzworowania rachunkowościowego (model sprawozdawczy) nie zależy od konwencji i jest wieloskładnikowy, obejmując sprawozdanie z pozycji finansowej, rachunek dochodu, rachunek zmian w aktywach netto (kapitale, funduszu) oraz rachunek przepływów pieniężnych.

5. Branżowy charakter rachunkowości sektora finansów publicznych

Z dotychczasowych rozważań co do kontroli/regulacji zasobów i natury rachunkowości wynika, że rachunkowość jako system odzworowania, predykcji i komunikowania pozycji zasobowej podmiotu, będzie pełnić tę funkcję bez względu na sektorową przynależność podmiotu kontrolującego zasoby. Natomiast sposób pełnienia tej funkcji będzie modyfikowany specyfiką danego sektora gospodarstwa krajowego oraz zasięgiem i zakresem realizowanej w nim kontroli/regulacji zasobów. Zatem rachunkowość występująca w poszczególnych sektorach i subsektorach gospodarstwa krajowego wyrasta jako gałąź ze wspólnego pnia i w tym sensie jest rachunkowością branżową. Odnosi się to także do rachunkowości podmiotów funkcjonujących w ramach sektora finansów publicznych.

Kontrola/regulacja zasobów może być sprawowana w ramach pojedynczego podmiotu bądź w ramach grupy podmiotów. Rachunkowościowe odwzorowanie zasobowej pozycji pojedynczego podmiotu odbywa się według algorytmu kształtowanego w trybie wielowiekowej praktyki, przedstawionego na rys. 3.

Proces odwzorowań rachunkowościowych podmiotów ekonomicznych
sektora finansowego



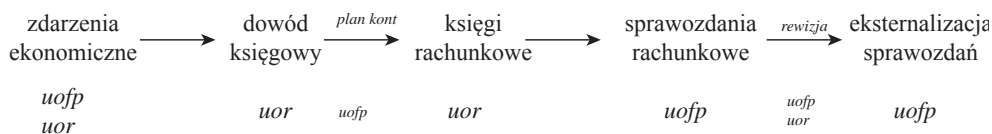
Rys. 3. Sekwencyjność odwzorowania rachunkowościowego

Źródło: opracowanie własne.

Regulacja procesu odwzorowań rachunkowościowych
podmiotów ekonomicznych sektora finansów publicznych

a) Organizacja rachunkowości \longrightarrow *uofp* + *uor*

b) Odwzorowania rachunkowościowe

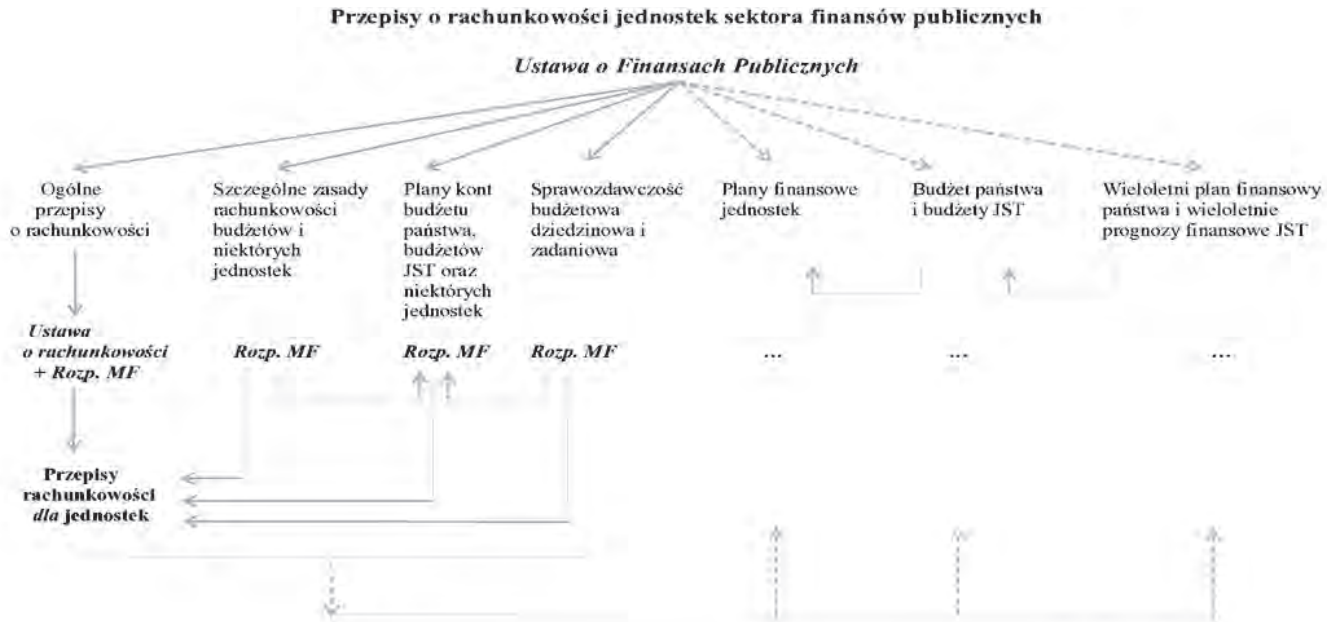


uofp – ustawa o finansach publicznych; *uor* – ustawa o rachunkowości

Rys. 4. Podejście do regulacji rachunkowości w polskim sektorze finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne.

Rachunkowościowe odwzorowanie grupy podmiotów odbywa się poprzez odpowiednie zespalandzenie (łączenie, konsolidację) ich indywidualnych odwzorowań rachunkowościowych bądź ich elementów. W chwili obecnej techniki zespalandzenia odwzorowań rachunkowościowych wygenerowanych w ramach tej samej konwencji pomiarowej i tego samego modelu sprawozdawczego są już opracowane w stopniu umożliwiającym ich standaryzację w skali międzynarodowej. Natomiast nie do końca rozwiązany problem wydaje się zespalandzenie odwzorowań rachunkowościowych zrealizowanych w różnych konwencjach pomiarowych i formowanych w odmiennych modelach sprawozdawczych. W polskim sektorze finansów publicznych odnosi się to, na przykład, do zespalandzenia odwzorowań jednostek samorządu terytorialnego jako grup podmiotów kontrolujących/regulujących zasoby (konwencje memoriałowa i zmodyfikowana kasowa, sprawozdania finansowe i sprawozdania budżetowe).



JST: jednostki samorządu terytorialnego; MF: Ministerstwo Finansów

Rys. 5. Rachunkowość w sektorze finansów publicznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Nowak 2014, s. 2-12].

Branżowy charakter rachunkowości sektora finansów publicznych przejawia się w sposobie jej regulacji w Polsce. Mianowicie ustawa o finansach publicznych [UoFP 2009] nakłada na jednostki sektora finansów publicznych stosowanie przepisów o rachunkowości, o ile jej postanowienia i postanowienia przepisów wykonawczych do niej nie stanowią inaczej. Przepisy o rachunkowości zaś to nic innego, jak ustawa o rachunkowości [UoR 1994] i przepisy wykonawcze do niej. Sposób regulacji odwzorowań rachunkowościowych jednostek sektora finansów publicznych przedstawiono na rys. 4.

W szerszej perspektywie ustawa o finansach publicznych wpisuje się w kontrolę/regulację zasobów także poprzez uregulowania dotyczące predykcji w tym zakresie. Retrospektywne odwzorowania rachunkowościowe traktowane są przy tym jako baza wiedzy o przeszłości dla planów finansowych i budżetów. Sposób ujęcia tych kwestii w ustawie o finansach publicznych przedstawiono na rys. 5. Nadmienimy, że o ile retrospekcje (odwzorowania retrospektywne, sprawozdania) są domeną rachunkowości finansowej, o tyle predykcje jako odwzorowania prospektywne są domeną rachunkowości zarządczej.

6. Problemy praktyki rachunkowości sektora publicznego

Branżowy charakter rachunkowości owocuje modyfikacją zasad i reguł ogólnie obowiązujących za pomocą zasad i reguł szczególnych, obowiązujących tylko w danej branży. W sektorze finansów publicznych oznacza to obecnie wprowadzenie, przez ustawę o finansach publicznych i przepisy wykonawcze do niej, szczególnych zasad uznania niektórych pozycji aktywów i pasywów, odrębnego modelu sprawozdawczości finansowej i jej adresatów, specjalnej budżetowej klasyfikacji aktywów i pasywów, specjalnego modelu sprawozdawczości budżetowej i jej adresatów oraz sektorowej kolekcji wzorcowych planów kont.

Zasady i reguły branżowe mogą zastępować zasady i reguły ogólnie obowiązujące albo tworzyć opeje, dodając się do ogólnie obowiązującego. Obydwa podejścia mogą w praktyce owocować nieporównywalnością retrospekcji i predykcji rachunkowościowych, nieprzystawianiem ich jakości do pożądanego poziomu efektywności i skuteczności kontroli nad zasobami i – szerzej – kontroli/regulacji zarządczej. Szerokiemu omówieniu kwestii stosowania w sektorze finansów publicznych ogólnie obowiązujących zasad i reguł rachunkowości poświęcono wydaną ostatnio przez Wydawnictwo C.H. Beck książkę pod tytułem *Ustawa o rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych* (patrz [Nowak (red.) 2014]). Natomiast bieżącą problematyką funkcjonowania rachunkowości w sektorze finansów publicznych zajmowano się niedawno (w czerwcu 2014) w Uniwersytecie Łódzkim, na zorganizowanym przez Katedrę Rachunkowości warsztacie naukowym, zatytułowanym „Rachunkowość i kontrola zarządcza sektora finansów publicznych w Polsce”³.

³ Rachunkowość rozważano w kontekście kontroli/regulacji zarządczej oraz audytu wewnętrznego i finansowego.

I z tego właśnie warsztatu przytoczymy dwa przykłady zagrożeń, jakie niesie „ubranżawianie” ogólnie uznanych zasad i reguł rachunkowości.

Przykład pierwszy dotyczy opcji wyceny środków trwałych. Mianowicie jednostki polskiego sektora finansów publicznych mogą wyceniać otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego albo według przepisów ustawy o rachunkowości, albo w wartości określonej w tej decyzji. Wybrany sposób wyceny ma być ujęty w polityce rachunkowości jednostki, stanowionej przez jej kierownika. Efektem funkcjonowania opcji wyceny środków trwałych jest nieporównywalność wartości aktywów trwałych pomiędzy różnymi jednostkami samorządu terytorialnego dla tych samych okresów sprawozdawczych (tab. 1).

Tabela 1. Efekt równoległości funkcjonowania reguły uznania ogólnie obowiązującej i reguły uznania branżowej

Analiza wybranych danych finansowych
bilans łączny (w mln zł)

Miało	Aktywa trwałe		Dyna- mika %	Grunt		Dyna- mika %	Aktywa obrotowe		Dyna- mika %	Wynik finansowy		Dyna- mika %
	2010	2011		2010	2011		2010	2011		2010	2011	
Łódź	5 230,0	5 407,2	103,3	291,1	431,6	148,3	471,8	540,3	114,5	541,8	216,2	39,9
Kraków	51 847,1	52 686,5	101,6	45 622,5	46 028,7	100,9	413,1	315,6	76,4	801,8	548,9	68,5
Poznań	15 202,3	16 107,7	105,9	10 200,2	10 412,2	102,1	960,4	424,4	44,2	712,9	639,2	89,7
Wrocław	7 728,8	8 357,4	108,1	277,9	278,4	100,2	418,3	419,1	100,2	921,7	731,5	79,4

Źródło: materiały udostępnione przez Małgorzatę Wojtczak, dyrektor Wydziału Budżetu Urzędu Miasta Łodzi (17.06.2014).

Przykład drugi dotyczy niepełności modelu sprawozdawczości finansowej budżetu jako podmiotu ekonomicznego wchodzącego w skład jednostki samorządu terytorialnego. Model sprawozdawczości finansowej rzeczowego podmiotu ma tylko jeden składnik, którym jest bilans z wykonania budżetu. Najistotniejsze pozycje tego bilansu to środki pieniężne, zobowiązania finansowe, roczny wynik wykonania (budżetu) oraz wynik skumulowany. Przykładowe dane przedstawiono w tab. 2. Są to informacje o wielkiej wadze dla kontroli/regulacji zasobów „wspólnej kasy” i zarządzania finansowego, lecz dalece niewystarczające do oceny sytuacji majątko-

wej i finansowej oraz wyniku finansowego tego komponentu jednostki samorządu terytorialnego. Zdaniem praktyków – podkreślmy – niezbędne jest ich uzupełnienie co najmniej o dane o wykonaniu dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów budżetu, obecnie przedstawiane w sprawozdaniach budżetowych. Niezupełność branżowego modelu sprawozdawczości finansowej budżetu jako podmiotu ekonomicznego polega tutaj na ograniczeniu się do bilansu, bez uwzględnienia co najmniej rachunku wyniku finansowego (dla zupełności modelu trzeba jeszcze rachunku zmian w aktywach netto oraz rachunku przepływów pieniężnych).

Tabela 2. Efekt niezupełności modelu sprawozdawczości finansowej – informacje istotne, choć niewystarczające

Analiza wybranych danych finansowych bilans z wykonania budżetu (w mln zł)

Miasto	Środki pieniężne budżetu		Dyna- mika %	Zobowiązania finansowe		Dyna- mika %	Wynik (różny) wykonania budżetu		Dyna- mika %	Wynik skumulowany		Dyna- mika %
	2010	2011		2010	2011		2010	2011		2010	2011	
Łódź	148,2	112,4	75,8	1 313,4	1 587,5	120,8	-195,7	-297,3	151,9	-984,2	-1 167,4	118,6
Kraków	92,6	102,9	111,1	2 003,9	2 040,5	101,8	20,3	17,2	84,7	-1 935,5	-1 930,6	99,7
Poznań	94,3	312,8	331,7	1 174,1	1 775,1	151,2	-491,2	-342,0	69,6	-978,2	-1 092,0	111,6
Wrocław	216,8	63,6	29,3	1 924,1	2 054,5	106,8	-114,9	-129,1	112,3	-1 726,8	-1 831,0	106,0

* dane o finansach w skali ogólnokrajowej w oparciu o dane GUS

Źródło: materiały udostępnione przez Małgorzatę Wojtczak, dyrektor Wydziału Budżetu Urzędu Miasta Łodzi (17.06.2014).

7. Podsumowanie – konkluzje

Sektor finansów publicznych jest organiczną częścią gospodarstwa krajowego, rozumianego jako zbiór zasobów występujących na obszarach będących we władaniu danego kraju i wykorzystywanych w celu zaspokajania potrzeb związanych z jego trwaniem i rozwojem. Kontrola/regulacja zasobów gospodarstwa krajowego odbywa się poprzez podmioty ekonomiczne. W sektorze finansów publicznych podmiotami ekonomicznymi są jednostki o charakterze osób prawnych, ich komponenty oraz ich grupy.

Rachunkowość jako system odwzorowania, predykcji i komunikowania stanów i dynamiki pozycji zasobowej podmiotu ekonomicznego pełni tę funkcję bez względu na sektorową przynależność podmiotu. Sposób pełnienia tej funkcji modyfikowany jest specyfiką danego sektora gospodarstwa krajowego i sposobu realizowanej w nim kontroli/regulacji zasobów. Zatem rachunkowość występująca w poszczególnych sektorach i subsektorach gospodarstwa krajowego wyrasta jako gałąź ze wspólnego pnia i w tym sensie jest rachunkowością branżową. Odnosi się to także do rachunkowości podmiotów funkcjonujących w ramach sektora finansów publicznych.

Branżowy charakter rachunkowości owocuje modyfikacją zasad i reguł ogólnie obowiązujących, zasadami i regułami szczególnymi, obowiązującymi tylko w danej branży. Branżowe zasady i reguły mogą zastępować zasady i reguły ogólnie obowiązujące albo tworzyć opcje, dodając się do ogólnie obowiązującego. Obydwa podejścia mogą w praktyce powodować nieporównywalność odwzorowań i predykcji rachunkowościowych oraz nieprzystawanie ich jakości do pożądanego poziomu efektywności i skuteczności kontroli/regulacji zasobów i kontroli/regulacji zarządczej. Potwierdzają to przykłady z obecnej praktyki polskiego sektora finansów publicznych.

Literatura

- KC 1964, *Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny*, DzU 2014, tekst jednolity.
- Nowak W.A., *Projekt europejskich standardów rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych*, „Rachunkowość” 2014, nr 3, s. 2-12.
- Nowak W.A., *Rachunkowość sektora publicznego. Koncepcje, metody, uwarunkowania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Nowak W.A., *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Nowak W.A. (red.), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Samecki P., *Gospodarka światowa*, [w:] R. Milewski (red.), *Elementarne pojęcia ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2012, s. 461-476.
- UoFP 2009, *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, DzU 2013, poz. 885, tekst jednolity z późn. zm.
- UoR 1994, *Ustawa o rachunkowości*, DzU 2013, poz. 330, tekst jednolity, z późn. zm.

PUBLIC FINANCE SECTOR ACCOUNTING AS AN INDUSTRY ACCOUNTING

Summary: The paper has been oriented towards the determination of public finance sector accounting nature and some implications of this nature for the accounting regulation and practice. Investigations and analyses are focused on public finance sector demarcation, accounting adaptation to the nature of this sector, adaptation mechanisms and some of their implications for accounting information quality. An adopted method is of narrative-analytical character. Obtained results point out that public finance sector accounting is of industry nature, and there are weaknesses in industry adaptation mechanisms which can result in accounting information quality degeneration.

Keywords: accounting, industry, budget, public finance sector, public sector.