

Marek Ignor

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

RACHUNKOWOŚĆ SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH NA TLE RACHUNKOWOŚCI SEKTORA PRYWATNEGO

1. Wstęp

W Polsce podstawowe struktury rządowe działają w formach organizacyjnych przewidzianych ustawą o finansach publicznych (jako jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze i ośrodki specjalne). Gospodarka finansowa tych form podlega zawartym w ustawie zasadom, które wynikają z ich powiązania z budżetem państwa. Niejako obok budżetu państwa funkcjonują fundusze celowe i agencje rządowe, które są charakterystycznymi dla sektora publicznego formami organizacyjnymi wykonywania zadań publicznych. Kolejnym poziomem sektora finansów publicznych są jednostki samorządu terytorialnego wraz z jednostkami im podległymi. Sfera samorządowa nie będzie jednak przedmiotem analizy niniejszego opracowania. Rozważania dotyczące rachunkowości w sektorze publicznym obejmą budżet państwa i państwowych jednostek (bezpośrednio związanych z budżetem).

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na **pięć zasadniczych pytań**:

- Jaką rolę odgrywa rachunkowość w sektorze finansów publicznych?
- Jakie istotne różnice dzielą rachunkowość sektora państwowego od rachunkowości sektora prywatnego?
- Czy obecny system rachunkowości w sektorze finansów publicznych jest efektywny z punktu widzenia celów, jakie wyznacza nowoczesna rachunkowość?
- Czy i jakie kierunki zmian powinny nastąpić w obecnym systemie rachunkowości sektora finansów publicznych?
- Jakie istnieją tendencje w zakresie rozwoju systemów rachunkowości sektora publicznego innych państw?

Próba rzetelnej odpowiedzi na powyższe pytania wymaga rozpoczęcia rozważań od definicji rachunkowości. Rachunkowość można określić jako system opisu,

pomiaru, interpretowania i przekazywania informacji ekonomicznych wynikających ze zjawisk i procesów gospodarczych, który pozwala jego użytkownikom na sformułowanie ocen i podjęcie decyzji niezbędnych w procesie zarządzania. W związku z tym rachunkowość można uznać za uniwersalny „system pomiaru wartości ekonomicznej” [2, s. 13] zdarzeń i rzeczy, każdego podmiotu gospodarującego.

Różnice w stosowanych systemach rachunkowości determinowane są głównie poprzez: charakterystykę podmiotu gospodarującego, obowiązujący system prawny, uwarunkowania społeczne, otoczenie. Niemniej jednak, wykorzystując ogólne zasady wypracowane przez naukę i praktykę rachunkowości, należy stwierdzić, że w każdym ze stosowanych systemów rachunkowości mamy do czynienia z trzema rodzajami funkcji, jakie ona pełni [1, s. 144]: **informacyjną, kontrolną, analityczną**.

Przytoczone ogólne cechy i funkcje rachunkowości są spójne zarówno dla rachunkowości podmiotów gospodarczych, jak i rachunkowości jednostek sektora publicznego. Przechodząc do szczegółowej analizy sektora prywatnego i publicznego w zakresie stosowanych systemów rachunkowości, można wyraźnie stwierdzić, że przy wielu podobieństwach istnieje grupa zasad, które mają zastosowanie wyłącznie dla jednego z sektorów.

Podstawowym aktem prawnym dla rachunkowości jednostek gospodarczych jest ustawa o rachunkowości. Rachunkowość zaś budżetu państwa i jednostek państwowych podlega **regulacjom ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych** oraz aktów wykonawczych (wydanych na mocy delegacji ustawowych). Konieczność dostosowania rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – w tym budżetu państwa – do wymagań wynikających z przepisów ustawy o rachunkowości oznacza konieczność przestrzegania zawartych w tej ustawie zasad prawidłowej rachunkowości. Ich zastosowanie zapewnia realizację nadrzędnej zasady rachunkowości, a mianowicie zasady prawdziwego i wiernego obrazu, która obliguje jednostki do odzwierciedlania rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego [4, s. 81].

Ustawa o finansach publicznych dodatkowo wymaga podporządkowania rachunkowości budżetu państwa i jednostek rządowych jej zasadom budżetowym. Spośród nich **szczególne związki z rachunkowością mają**: zasada jawności, zasada jedności formalnej i materialnej, zasada równowagi, zasada zupełności, zasada ogólności i jednoznaczności, zasada szczegółowości.

Oprócz konieczności dostosowania rachunkowości budżetu państwa i jednostek powiązanych do nadrzędnych zasad prawa bilansowego i zasad budżetowych na jej specyfikę i szczególną postać rozwiązań składają się następujące cechy i zasady [3, s. 84]: kasowy charakter wykonania budżetu, wymagania klasyfikacji budżetowej, obowiązek ewidencji zdarzeń *ex ante*, specyficzne ujęcie majątku trwałego, odrębne zasady wyceny aktywów i pasywów, określone zasady inwentaryzacji, obligatoryjność jednego planu kont, odrębności sprawozdawczości budżetowej.

Procesy regulowane ustawą o finansach publicznych związane są z [3, s. XI]: pobieraniem i gromadzeniem dochodów i przychodów publicznych, wydatkowaniem środków publicznych, finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, zaciąganiem zobowiązań, które angażują środki publiczne, zarządzaniem środkami i długiem publicznym, rozliczeniami z budżetem Unii Europejskiej.

Ustawa o finansach publicznych nie tylko zobowiązuje jednostki sektora finansów publicznych do stosowania jednolitych zasad rachunkowości, ale jednocześnie podkreśla konieczność uwzględniania szczególnych zasad w zakresie [3, s. 4-5]: ewidencji wykonania budżetu, ewidencji majątku trwałego stanowiącego własność Skarbu Państwa, wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań. W związku z tym Minister Finansów określa w drodze rozporządzenia szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont.

2. Zasada kasowa a zasada memoriału

Sektor publiczny (nie tylko w Polsce) stosuje najczęściej tradycyjną rachunkowość kasową, co w połączeniu z odpowiednimi systemami nadzoru nad dyscypliną budżetową ma na celu umożliwienie sprawowania kontroli nad zgodnym z intencją decydentów wykorzystaniem środków publicznych. System ten **różni się zatem od modelu rachunkowości memoriałowej stosowanego w sektorze prywatnym**. Kasowy charakter budżetu państwa stwarza konieczność stałej kontroli środków pieniężnych z uwzględnieniem stopnia realizacji planu finansowego.

Do zasady kasowej przypisane są kategorie **dochodu i wydatku**, które powstają podczas faktycznego transferu środków pieniężnych. W takim rozumieniu pojęcie dochodu w finansach publicznych należy tłumaczyć jako wpływ środków pieniężnych, co oznacza, że jest on odmiennie interpretowany przez prawo bilansowe i podatkowe. Zastosowanie zasady kasowej pozwala ustalić wynik finansowy wykonania budżetu. Może on przyjąć postać nadwyżki lub deficytu budżetowego. Ustawa o finansach publicznych wyróżnia kolejną parę pojęć, tj.: **przychód i rozchód**. Przychodami i rozchodami publicznymi nazywamy takie wpływy i wypływy środków pieniężnych, które nie wpływają na wynik realizacji planu, czyli ewentualną nadwyżkę lub deficyt. Do rozchodów zaliczamy spłaty pożyczek i kredytów, udzielone pożyczki, wykup papierów wartościowych oraz inne płatności wynikające z odrębnych ustaw oraz zarządzania długiem publicznym i płynnością [7, s. 16-17]. Przychody budżetu państwa pochodzą ze sprzedaży papierów wartościowych oraz innych operacji finansowych, z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, ze spłat pożyczek udzielonych ze środków publicznych, z otrzymanych pożyczek i kredytów, pozostałych przychodów jednostek sektora finansów publicznych [7, s. 15].

Zasada memoriału jest ściśle związana z **pojęciem przychodu i kosztu**. W takim rozumieniu przychód nie jest jednoznaczny z pojawieniem się dochodu, a

koszt nie musi oznaczać poniesienia wydatku. W takim też wypadku pojawiają się **należności i zobowiązania**, które stanowią kolejną kategorię.

W kontekście ściślejszego monitoringu budżetowego rachunkowość kasowa – sama w sobie – ma istotne ograniczenia. Dlatego też w wielu krajach pojawiła się idea wprowadzenia zasad rachunkowości memoriałowej wraz z jej systemami i procesami. Tendencję do przeprowadzania zmian determinują trzy czynniki:

- 1) opinia publiczna – otoczenie domaga się lepszej jakości informacji finansowych;
- 2) rachunkowość kasowa nie dostarcza właściwych i dostatecznych informacji umożliwiających aktywne zarządzanie oraz kontrolę nad zasobami według wszystkich rodzajów kosztów;

- 3) zastosowanie ogólnie przyjętych metod i technik analizy finansowej i ekonomicznej w odniesieniu do jednostek sprawozdających na podstawie informacji generowanych przez rachunkowość kasową jest ograniczone lub wręcz niemożliwe.

Powyższe tezy sprawiły, że część krajów europejskich oraz organizacje międzynarodowe, takie jak Komisja Europejska, OECD i NATO, podjęły działania w kierunku wdrożenia systemu rachunkowości memoriałowej [6, s. 56]. Zgodnie z zasadami rachunkowości memoriałowej model sprawozdawczy składa się w większości przypadków z bilansu, rachunku zysku ekonomicznego lub rachunku wyników finansowych oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych. Rachunkowość memoriałowa daje zatem korzyści związane z kompleksowością, dokładnością i obiektywnością informacji finansowych. Dzięki pełnej wycenie kosztów powoduje usprawnienie procesu zarówno planowania i zarządzania, jak i procesu decyzyjnego. Umożliwia także lepsze zarządzanie z wykorzystaniem uzyskiwanych wyników działalności oraz zwiększa przejrzystość informacji podawanych do wiadomości publicznej.

Mimo że w sektorze prywatnym metoda memoriałowa jest stosowana już od dawna, przejście w całości zasad obowiązujących w firmach i zastosowanie ich w sposób bezpośredni **w sektorze publicznym jest niemożliwe**. Przystawienie się jednostek sektora publicznego na metodę memoriałową wiąże się z szeregiem problemów charakterystycznych tylko dla tego sektora. Należy pamiętać, że w sektorze publicznym występują **szczególne rodzaje aktywów i zobowiązań**, których nie znajdziemy w sektorze prywatnym. Są to między innymi: aktywa związane z dziedzictwem narodowym, aktywa militarne, aktywa infrastrukturalne, programy ubezpieczeń społecznych.

Analiza poszczególnych projektów w sektorze publicznym pokazuje, że reformy w kierunku rachunkowości memoriałowej wprowadzają zmiany do sprawozdawczości finansowej, ale zachowane zostaje dotychczasowe podejście do zasad stosowanych w rachunkowości budżetowej. Tam, gdzie zaczęto wprowadzać reformy, **rachunkowość kasowa i memoriałowa współistnieją ze sobą**, przy czym rachunkowość kasowa jest zasadniczo stosowana w sprawozdawczości budżetowej, a memoriałowa w sprawozdawczości ogólnej. Zjawisko to jest znane powszechnie jako „system dualny” [6, s. 58].

Charakteryzując rachunkowość memoriałową i kasową, należy podkreślić, że system kasowy również nie jest pozbawiony korzyści, ponieważ:

1) jest spójny, łatwo dostępny i doskonale nadaje się do sporządzania bieżących informacji na temat wykonania budżetu i przestrzegania uprawnień budżetowych nadawanych poszczególnym decydom, a także umożliwia porównanie stanu faktycznego z prognozami;

2) jest przejrzysty i stosunkowo prosty od strony technicznej, nie wiąże się z dokonywaniem subiektywnych osądów i nie zawiera żadnych danych szacunkowych.

Oba systemy rachunkowości nie są kompatybilne. Uzupełniają się wzajemnie, a korzyści wynikające z każdego z nich należy zoptymalizować.

3. Standaryzacja i harmonizacja

Rachunkowość stanowi pewien rodzaj języka gospodarczego, który dostarcza informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. Współcześnie istnieje konieczność: porównywalności danych w czasie i przestrzeni, jednoznacznej interpretacji danych, rzetelności i wiarygodności danych [5, s. 40].

W sektorze prywatnym już w latach 70. rozpoczęto proces standaryzacji rachunkowości wychodzący naprzeciw ww. postulatowi. Na potrzeby standaryzacji tworzy się wzorce, normy i zasady, które są uznawane przez środowisko zawodowych księgowych. W celu zapewnienia standaryzacji i harmonizacji rachunkowości powołano międzynarodowe organizacje, których głównym zadaniem jest opracowywanie i rozpowszechnianie standardów rachunkowości. Wśród wielu organizacji na szczególną uwagę zasługuje Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB). Rada przygotowuje standardy rachunkowości zwane Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, opracowywane wspólnie z ekspertami z całego świata [5, s. 43].

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) podjęła w 1996 r. inicjatywę opracowania jednolitego zestawu **Międzynarodowych Standardów Rachunkowości dla Sektora Publicznego** (MSRSP – IPSAS) [6, s. 57]. Wywodzące się z Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) MSRSP proponują rozwiązania właściwe dla szczególnych potrzeb i dla rodzaju działalności organizacji sektora publicznego.

W związku z tym, że proces standaryzacji dla sektora publicznego – w porównaniu z sektorem prywatnym – jest stosunkowo krótki, należy przypuszczać, że w najbliższych latach będzie on przedmiotem zainteresowania zarówno środowisk naukowych, jak i rządów państw.

Obecnie stosuje się **dwadzieścia cztery standardy MSRSP**. Nie obejmują one jeszcze wszystkich potencjalnych rodzajów operacji, jakie są możliwe w sektorze publicznym. W przypadku operacji, które nie zostały objęte standardami, organizacje muszą opracować własne zasady rachunkowości za pomocą wytycznych zawar-

tych w MSSF, uwzględniając ogólne zasady MSRSP. Kluczem do właściwego wdrożenia nowych zasad, procedur i systemu rachunkowości zgodnych z MSRSP jest odpowiednie ich zrozumienie i przyswojenie, a co za tym idzie – właściwe i spójne stosowanie przez użytkowników.

4. Rachunkowość a metoda budżetowania

Kolejnym elementem mającym wpływ na rachunkowość jednostek sfery państwowej w Polsce jest jej powiązanie z metodą budżetowania oraz „klasyfikacją budżetową”.

Rozwiązania ewidencyjne zależą od **metody budżetowania**, która wyraża powiązanie danej jednostki z budżetem państwa. Z tego względu można wyróżnić podmioty objęte metodą budżetowania netto i brutto. W zależności od metody rozwiązania ewidencyjne w rachunkowości określonych jednostek różnią się. Metodą budżetową brutto są objęte jednostki budżetowe, w których granicą kosztów są zaplanowane wydatki, a wpływy są w całości odprowadzane do budżetu państwa. Inne rozwiązania ewidencyjne są stosowane w metodzie budżetowania netto, gdy rozliczenie z budżetem następuje wynikowo. Jednostkami, które tak funkcjonują, są zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze. Stosowne nadwyżki odprowadzają do budżetu. Rachunkowość tych jednostek opiera się na zasadzie memoriału.

Klasyfikacja budżetowa to systematyczny podział dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostek sektora publicznego stosowany obligatoryjnie w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości budżetowej [3, s. XV]. Klasyfikacja budżetowa spełnia cztery funkcje [3, s. XVI]: ekonomiczną, organizacyjno-finansową, prawną, informacyjną, w tym statystyczną. Zastosowanie klasyfikacji sprzyja ujednoliceniu zasad planowania, wykonania, ewidencji i kontroli budżetów.

Tak zwane „części budżetowe” są głównym elementem struktury organizacyjnej budżetu państwa i najwyższym stopniem klasyfikacji budżetowej. Występują tylko w budżecie państwa. W systemie klasyfikacyjnym określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów ustala się podział na [3, s. XV]: działy, rozdziały, paragrafy dochodów, przychodów i środków, paragrafy wydatków i środków, paragrafów przychodów i rozchodów, szczegółową klasyfikację wydatków dla zadań z zakresu bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego. Klasyfikacja budżetowa ma odzwierciedlenie w budowaniu planów kont. Plany kont dla budżetu państwa i jednostek sektora państwowego powinny uwzględniać zasady określone w przepisach o rachunkowości, standardach międzynarodowych oraz szczególne zasady określone przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Zgodnie ze szczegółowymi zasadami rachunkowości, ustalając zakładowy plan kont, należy kierować się następującymi zasadami [3, s. XIX]:

- plan kont dla budżetu państwa może być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych;

- założowe plany kont powinny uwzględniać również ustalenia dysponenta części budżetowej odnośnie do grupowania istotnych operacji gospodarczych dla poszczególnych rodzajów działalności.

W rachunkowości sektora finansów publicznych szczególną rolę odgrywają **konta pozabilansowe**, funkcjonujące na zasadzie pojedynczego zapisu. Ich zastosowanie wiąże się z kolejną charakterystyczną cechą, wynikającą z konieczności wykazywania w księgach zdarzeń *ex ante*.

5. Sprawozdawczość i majątek sektora publicznego

Charakterystyczną cechą rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych jest to, że do jednostek tych nie odnoszą się rozdziały ustawy o rachunkowości, dotyczące sprawozdawczości, a więc rozdziały 5 i 6. Podlegają one odrębnym przepisom sprawozdawczości budżetowej zawartym w rozporządzeniu Ministra Finansów.

Na majątek publiczny składa się mienie państwowe i samorządowe. Mienie państwowe dzieli się na mienie stanowiące własność Skarbu Państwa i mienie innych państwowych osób prawnych (jednostek). Prywatny sektor wyróżnia aktywa trwałe i aktywa obrotowe. Inaczej niż w podmiotach gospodarczych majątek Skarbu Państwa stanowią przede wszystkim aktywa trwałe złożone głównie z nieruchomości i tzw. wkładu finansowego w funduszach, udziałach i akcjach. Minister Skarbu prowadzi zbiorczą ewidencję majątku Skarbu Państwa w ujęciu wartościowym, z podziałem rodzajowym składników uwzględniającym ich przeznaczenie, sposób zagospodarowania oraz ewidencjonowania. W ewidencji zbiorczej majątku Skarbu Państwa wyodrębnia się: składniki podlegające ewidencji na szczególnych zasadach, majątek powierzony różnym agencjom, prawa majątkowe, które stanowią wkład założycielski lub udział w państwowych osobach prawnych, podział składników majątku ze względu na sposób gospodarowania lub przeznaczenia.

Charakterystykę składników majątku trwałego rozpoczynają rzeczowe **aktywa trwałe**, do których należą środki trwałe i środki trwałe w budowie, czyli inwestycje w ujęciu szczegółowym przepisów sektora publicznego. Przepisy regulujące szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora publicznego, **rozszerzają definicję środków trwałych** w stosunku do ujęcia w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z tymi przepisami środki trwałe to [3, s. 115]: składniki w rozumieniu ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości) oraz środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa, w stosunku do których jednostka wykonuje uprawnienia właścicielskie, niezależnie od sposobu ich wykorzystania.

Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa, otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości odpisy amortyzacyjne muszą być przeprowadzane systematycznie według planowanego rozłożenia wartości początkowej

danego środka trwałego na cały przyjęty przez jednostkę okres jego amortyzowania. Ustawa pozostawia przy tym jednostkom swobodę wyboru metody amortyzacji i wielkości stawek odpisów. Środki trwałe w **sektorze finansów publicznych umarza się i amortyzuje na dwa sposoby**: podobnie jak wartości niematerialne i prawne według stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub według stawek określonych przez dysponenta części budżetowej. W sektorze finansów publicznych jednorazowo, przez odpisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, umarza się środki trwałe, których wartość nie przekracza wartości określonej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (3500 zł) oraz książki i inne zbiory biblioteczne, środki dydaktyczne, odzież i umundurowanie, meble i dywany, inwentarz żywy, pozostałe środki trwałe (wypożyczenie). Nie umarza się gruntów i dóbr kultury, a zatem są one ujmowane według wartości brutto. Wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a w wyniku aktualizacji są odnoszone na fundusz. Do rzeczowego majątku trwałego należy też składnik określany w sektorze finansów publicznych jako **inwestycje**, będący odpowiednikiem **środków trwałych w budowie** w ujęciu ustawy o rachunkowości. Inwestycje wiążą się z pozyskaniem nowych środków trwałych w drodze ich budowy, zakupu, montażu. Według ustawy o rachunkowości, inwestycje (mające charakter rzeczowy oraz finansowy) nie muszą zostać nabyte w celu użytkowania przez jednostkę. Takiego rozumienia inwestycji nie ma w sektorze finansów publicznych.

W jednostkach sektora finansów publicznych drugą grupę aktywów tworzy **majątek obrotowy**, obejmujący rzeczowe aktywa obrotowe, należności krótkoterminowe, aktywa finansowe i krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe.

Rzeczowe składniki majątku obrotowego wycenia się na dzień bilansowy według ich wartości wynikających z ewidencji [3, s. 115]. Jest to inne rozwiązanie, niż przewiduje ustawa o rachunkowości, według której na dzień bilansowy aktualizuje się wartości aktywów obrotowych do poziomu cen sprzedaży netto.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości na dzień bilansowy wycenia się należności w kwocie wymaganej zapłaty, a zatem wraz z ewentualnymi odsetkami z zachowaniem zasady ostrożności, co oznacza konieczność aktualizacji odpowiednio do stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty. W zależności od rodzaju należności odpisy obciążają pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe. W jednostkach sektora finansów publicznych odpisy aktualizacyjne należności na rzecz funduszy na podstawie ustaw obciążają te fundusze. Nie dokonuje się odpisów aktualizacyjnych należności z tytułu dochodów i wydatków budżetowych. Specyficzne jest też to, że odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, w których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty lub z datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. Należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie póź-

niej niż na koniec kwartału według zasad obowiązujących na dzień bilansowy, a zatem przyjmuje się kurs kupna danej waluty banku obsługującego transakcję, z tym że kurs ten nie może przekroczyć średniego kursu tej waluty wyznaczonego na dany dzień przez Narodowy Bank Polski.

Środki pieniężne w walucie krajowej w postaci gotówki w kasie i na rachunkach bankowych wykazuje się w księgach rachunkowych w wartości nominalnej. Środki pieniężne wyrażone w walucie obcej wykazuje się w ten sam sposób, w jaki przeliczenia dla należności i zobowiązań.

Z wzorów bilansów wynika, że główne składniki aktywów to:

- dla budżetu państwa: środki pieniężne, należności i rozliczenia, inne aktywa;
- dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych: aktywa trwałe, aktywa obrotowe, inne aktywa.

Główne składniki pasywów wymienione we wzorze bilansu budżetu państwa to zobowiązania i aktywa netto budżetu (nadwyżka lub niedobór budżetu i inne wyniki finansowe). Aktywa netto to zgodne z definicją ustawy o rachunkowości aktywa jednostki pomniejszone o zobowiązania, odpowiadające wartościowo kapitałowi (funduszowi) własnemu.

6. Wnioski końcowe

Ostatnie lata praktyki optymalizacji procesów zarządzania w sektorze publicznym determinują ewolucję systemów budżetowych oraz stosowania rachunkowości w tym sektorze. We wszystkich krajach Unii Europejskiej dają się zauważyć działania reformatorskie. Niniejsze opracowanie ma na celu pokazanie obecnego systemu rachunkowości budżetu państwa i jednostek państwowych w Polsce na tle rachunkowości stosowanej w sektorze prywatnym. Na podkreślenie zasługuje to, że nie jest możliwe przejście w całości zasad rachunkowości obowiązujących w firmach i zastosowanie ich w sposób bezpośredni dla budżetu państwa. Implementacja rozwiązań z rachunkowości stosowanej dla jednostek gospodarczych do jednostek sektora publicznego wiąże się z wieloma problemami i zastosowaniem specyficznych narzędzi charakterystycznych tylko dla tego sektora. Jak pokazują doświadczenia wielu państw, przyszły system powinien być systemem „dualnym”, wykorzystującym zasady memoriałowe w rachunkowości ogólnej oraz kasowe w odniesieniu do wykonania budżetu.

Literatura

- [1] Cebrowska T. (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- [2] Dobija M., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.

-
- [3] Gajoch H., *Rachunkowość budżetowa. Zbiór przepisów z wprowadzeniem*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- [4] Kiziukiewicz T., *Specyficzne cechy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 387, USz, Szczecin 2005.
- [5] Micherda B. (red.), *Perspektywy rachunkowości w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa 2007.
- [6] *Reforma rachunkowości budżetowej i systemów budżetowych w Europie. Wybrane fragmenty z książki pod redakcją Klausa Lüdera i Rowana Jonesa „Reforming governmental accounting and budgeting in Europe”*, PricewaterhouseCoopers, http://www.pwc.com/pl/pol/inssol/publ/2005/publ_reforma_rach.pdf, 2005.
- [7] Winiarska K., Wołoszyn A.J., *Rachunkowość budżetowa*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.

PUBLIC FINANCE SECTOR ACCOUNTING VIS-À-VIS PRIVATE SECTOR ACCOUNTING

Summary

This article presents specific features of public sector accounting system vis-à-vis private sector accounting system. The analysis of the approach applied in public sector accounting indicates it is necessary to transform the applied principles in order to optimise them from the management processes point of view.