

Kazimiera Winiarska
Monika Kaczurak-Kozak

Rachunkowość budżetowa

Regulacje obowiązujące
od 1 stycznia 2018 roku

5. wydanie zaktualizowane



Wolters Kluwer

Kazimiera Winiarska
Monika Kaczurak-Kozak

Rachunkowość budżetowa

Regulacje obowiązujące
od 1 stycznia 2018 roku

5. wydanie zaktualizowane

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



Wolters Kluwer

Warszawa 2018

Stan prawny na 1 stycznia 2018 r.

Autorki rozdziałów:

Kazimiera Winiarska – rozdz. 5–9, 11–13

Monika Kaczurak-Kozak – rozdz. 1–4, 10

Recenzent

Dr hab. Marcin Kaczmarek

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Janina Burek

Opracowanie redakcyjne, korekta i łamanie

Wydawnictwo JAK

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-430-5

5. wydanie zaktualizowane

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

O autorkach	9
Wstęp	11
1. Teoretyczne zagadnienia finansów publicznych	13
Definicje podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych.....	13
Zakres sektora finansów publicznych.....	21
Funkcje i zasady finansów publicznych	22
Dyscyplina finansów publicznych	26
2. Tendencje rachunkowości sektora publicznego	35
Metoda kasowa i memoriałowa w rachunkowości sektora publicznego.....	35
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego.....	39
Memoriałowe ukierunkowanie rachunkowości w sektorze publicznym	43
3. Szczególne zasady rachunkowości budżetowej	47
Istota i zakres rachunkowości budżetowej.....	47
Zastosowanie klasyfikacji budżetowej.....	52
Szczególne zasady rachunkowości budżetowej a ustawa o rachunkowości	58
Charakterystyka zakładowego planu kont	66
4. Rachunkowość budżetu jednostki samorządu terytorialnego.....	100
Ewidencja środków pieniężnych, kredytów i pożyczek.....	100
Ewidencja rozrachunków i rozliczeń.....	105
Ewidencja dochodów i wydatków budżetowych.....	109
Ewidencja wyniku wykonania budżetu.....	116
Ewidencja podatków w organie podatkowym	119

5. Zasady gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych	128
Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych	128
Zasady sporządzania planów finansowych jednostek budżetowych.....	139
Tryb dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych	146
Realizacja dochodów i wydatków przez jednostki budżetowe	148
Szczególne zasady gospodarki finansowej samorządowych zakładów budżetowych	152
Zasady obsługi rachunków bankowych	156
6. Korespondencja wybranych kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w układzie zespołów planu kont	162
Aktywa trwałe	162
Środki pieniężne.....	175
Rozrachunki.....	178
Materiały i towary	186
Koszty według rodzajów i ich rozliczenie	193
Koszty według typów działalności i ich rozliczenie	203
Produkty	209
Przychody i koszty ich uzyskania.....	216
Fundusze, rezerwy i wynik finansowy.....	226
Konta pozabilansowe.....	237
7. Specyfika rachunkowości jednostek budżetowych	253
Ewidencja dochodów i wydatków	253
Ewidencja kosztów i przychodów	261
Ustalenie i podział wyniku finansowego jednostki budżetowej.....	274
Rachunek dochodów jednostek budżetowych.....	278
8. Specyfika rachunkowości samorządowych zakładów budżetowych	295
Ewidencja kosztów i przychodów	295
Ustalanie wyniku finansowego.....	296
Rozliczenia z budżetem	298
Przykłady planu finansowego i jego realizacji	299
9. Fundusze pomocowe Unii Europejskiej i źródeł zagranicznych	307
Zadania i zakres funduszy pomocowych.....	307
Konta do ewidencji funduszy pomocowych.....	311
Ewidencja wykorzystania funduszy pomocowych	318
10. Sprawozdawczość budżetowa i finansowa	324
Regulacje prawne sprawozdawczości	324
Rodzaje sprawozdań budżetowych.....	328

Rodzaje sprawozdań w zakresie operacji finansowych.....	340
Rodzaje sprawozdań z wykonania planu finansowego w układzie zadaniowym.....	344
Zakres sprawozdawczości finansowej	347
11. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych.....	363
Pojęcie i zakres kontroli zarządczej.....	363
Standardy kontroli wewnętrznej podstawą tworzenia standardów audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej	366
Teoretyczne zagadnienia audytu wewnętrznego	373
Standardy audytu wewnętrznego	375
Regulacje prawne audytu wewnętrznego.....	380
Metodyka audytu wewnętrznego	388
12. Rachunkowość zarządcza w sektorze finansów publicznych	402
13. Test i ćwiczenia sprawdzające.....	410
Test.....	410
Ćwiczenia sprawdzające	415
Literatura.....	427
Indeks	433

O autorkach

Prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska jest kierownikiem Katedry Sprawozdawczości Finansowej i Audytu Instytutu Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego. Od 2000 roku organizuje coroczne konferencje poświęcone audytowi wewnętrznemu i kontroli zarządczej. Jest kierownikiem studiów podyplomowych: Doradztwo i Rachunkowość Podatkowa oraz Audyt i Kontrola Wewnętrzna w Usprawnianiu Zarządzania.

Opublikowała ponad 500 pozycji naukowych. Jest autorką m.in. następujących publikacji: *Audyt wewnętrzny 2008* (2008), *Audyt finansowy* (2009), *Wewnętrzna kontrola finansowo-księgową w firmie* (2006), *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie* (2017) oraz współautorką książek: *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych* (2010), *Rachunkowość podatkowa. Przykłady, zadania, testy* (2011), *Rachunkowość finansowa dla zaawansowanych* (2017), ponadto redaktorem naukowym takich książek, jak: *Rachunkowość zaawansowana* (2012), *Podstawy rachunkowości* (2012), *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Przykłady, zadania, testy* (2012), *Zbiór zadań z podstaw rachunkowości* (2012), *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych* (2012), *Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych* (2014), *Sprawozdawczość finansowa i budżetowa jednostek sektora finansów publicznych* (2016).

Dr Monika Kaczurak-Kozak jest kierownikiem Zakładu Prawa, Administracji i Ekonomii Instytutu Administracji i Turystyki Wydziału Zamiejscowego w Sulechowie Uniwersytetu Zielonogórskiego. Ukończyła Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego, na którym obroniła w 2006 r. pracę doktorską.

Jest autorką lub współautorką publikacji naukowych oraz artykułów w czasopismach specjalistycznych z zakresu rachunkowości, rachunkowości i sprawozdawczości sektora publicznego, zarządzania finansami jednostek samorządu terytorialnego, m.in.: *Rachunkowość jednostek oświatowych* (2014), *Podstawy rachunkowości samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych*.

Zbiór zadań (2010), *Podstawy rachunkowości* (2007) oraz redaktorem lub współredaktorem takich książek jak: *Księgowania w układzie sprawozdawczości finansowej w jednostkach finansów publicznych* (2014), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych* (2014), *Księgowania w samorządowych zakładach budżetowych* (2015).

Prowadzi szkolenia dla służb finansowo-księgowych jednostek sektora finansów publicznych.

Wstęp

Rachunkowość budżetowa uwzględnia szczególne zasady rachunkowości stosowanej w jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Podstawową regulację prawną rachunkowości budżetowej stanowi ustawa o finansach publicznych¹ i rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych².

Jednostki sektora finansów publicznych mają różną formę organizacyjno-prawną. Pracownicy służb księgowych tych jednostek oczekują opracowań książkowych, które pomogłyby im zrozumieć specyfikę finansów publicznych i ułatwić księgowanie operacji oraz sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych.

Literatura z zakresu rachunkowości budżetowej jest skromna. Autorki książki pragną uzupełnić tę lukę, prezentując w poszczególnych rozdziałach:

- teoretyczne zagadnienia finansów publicznych,
- tendencje rachunkowości sektora publicznego,
- organizację rachunkowości budżetowej,
- rachunkowość prowadzoną w organie finansowym jednostki samorządu terytorialnego,
- zasady gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych,

¹ Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077).

² Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie 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. poz. 1911).

- korespondencję wybranych kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w układzie zespołów planów kont,
- specyfikę rachunkowości jednostek budżetowych,
- specyfikę rachunkowości samorządowych zakładów budżetowych,
- ewidencję funduszy pomocowych Unii Europejskiej,
- sprawozdawczość budżetową i finansową,
- kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny w jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych,
- zarys rachunkowości zarządczej w sektorze finansów publicznych.

W książce zaprezentowano ewidencję księgową i sprawozdawczość prowadzoną w organie finansowym jednostki samorządu terytorialnego, państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych.

Autorki książki mają nadzieję, że zainteresuje ona pracowników księgowości jednostek sektora finansów publicznych. Może być również wykorzystana do prowadzenia zajęć z rachunkowości budżetowej w szkołach średnich i wyższych oraz na różnych szkoleniach, zwłaszcza że zawiera przykłady i zadania rozwiązane, a także do samodzielnego rozwiązania.

Starano się połączyć teorię i praktykę, aby stworzyć opracowanie bardzo przydatne w codziennej pracy. Jednocześnie autorki zapraszają do dyskusji nad zawartością opracowania w zakresie rachunkowości budżetowej.

W podręczniku wyjaśniono ogólnie zasady gospodarki finansowej wszystkich form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych oraz szczegółowo specyfikę rachunkowości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

W książce uwzględniono stan prawny na 1 stycznia 2018 roku. Zastosowano rozwiązania ujęte w rozporządzeniach, komunikatach i zarządzeniach wydanych do ustawy o finansach publicznych.

1

Teoretyczne zagadnienia finansów publicznych

Definicje podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych

Finanse publiczne odgrywają w systemie gospodarki rynkowej szczególną rolę. Stanowią istotny element ogółu stosunków finansowych występujących w gospodarce. Do obszaru finansów publicznych zalicza się zjawiska o złożonym charakterze, co powoduje, że ich zdefiniowanie nie jest proste.

Finanse publiczne można określić jako „wyraz stosunków społecznych i ekonomicznych powstających w trakcie nieustannych, dynamicznie ujętych procesów gromadzenia dochodów i przychodów oraz dokonywania wydatków i rozchodów (gospodarowania środkami pieniężnymi) na cele publiczne”¹.

Ważnym elementem finansów publicznych stały się także finanse organizacji międzynarodowych. Ich związki i wpływ na finanse danego kraju są tym większe, im ściślejsze są powiązania tego kraju z określoną organizacją. Od czasu wstąpienia Polski w struktury Unii Europejskiej znacznie rozszerzyły się związki krajowych finansów publicznych z finansami Wspólnot Europejskich. Spowodowało to konieczność takiej organizacji systemu finansów publicznych, by możliwe było optymalne wykorzystanie unijnych środków pomocowych².

Prawne regulacje dotyczące finansów publicznych zawarte są w aktach zaliczanych do źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Podstawowym źródłem prawa jest Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Normuje ona zasady finansów publicznych i określa sposób

¹ E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Wydawnictwo Prawnicze Lexis-Nexis, Warszawa 2007, s. 10.

² E. Ruśkowski, C. Kosikowski, *Ogólna charakterystyka finansów publicznych*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 28, 31.

tworzenia prawodawstwa zwykłego dotyczącego finansów publicznych, zawierając zapis (art. 216 ust. 1)³, że środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie.

Głównym aktem, który określa przepisy prawa dotyczącego finansów publicznych, jest ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077), zwana dalej ustawą o finansach publicznych⁴. Zgodnie z ustawą „finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności:

- 1) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
- 2) wydatkowanie środków publicznych,
- 3) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- 4) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 5) zarządzanie środkami publicznymi,
- 6) zarządzanie długiem publicznym,
- 7) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej” (art. 3).

Wyjaśnienie podstawowych pojęć pozwoli zinterpretować zakres procesów składających się na finanse publiczne zawarty w ustawie (ilustracja 1.1).

Ilustracja 1.1. Charakterystyka podstawowych pojęć z zakresu finansów publicznych (według ustawy o finansach publicznych)

ŚRODKI PUBLICZNE (art. 5 ust. 1)
<ol style="list-style-type: none"> 1) dochody publiczne, 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA): <ol style="list-style-type: none"> a) środki, o których mowa w art. 3b ustawy z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2017 r. poz. 1376 ze zm.), 3) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi (inne niż wymienione w punkcie 2), 4) przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące: <ol style="list-style-type: none"> a) ze sprzedaży papierów wartościowych, b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, c) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, d) z otrzymanych pożyczek i kredytów, e) z innych operacji finansowych, 5) przychody jednostek sektora finansów publicznych, pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

³ Pozostałe ustępy tego artykułu oraz dalsze artykuły wskazują na tworzenie odrębnych ustaw do wymienionych w nich zagadnień.

⁴ Ustawa o finansach publicznych nie normuje wszystkich zagadnień związanych z zakresem finansów publicznych, na przykład zagadnień dochodów i wydatków publicznych czy gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Są one przedmiotem odrębnych regulacji ustawowych.

DOCHODY PUBLICZNE (art. 5 ust. 2)
<ol style="list-style-type: none"> 1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw, 2) inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, 3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych, 4) dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności: <ol style="list-style-type: none"> a) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, b) odsetki od środków na rachunkach bankowych, c) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, d) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych, 5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, 6) odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych, 7) kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, 8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw niestanowiące przychodów pochodzących ze sprzedaży papierów wartościowych oraz z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego.
ŚRODKI POCHODZĄCE Z BUDŻETU UNII EUROPEJSKIEJ ORAZ NIEPODLEGAJĄCE ZWROTOWI ŚRODKI Z POMOCY UDZIELONEJ PRZEZ PAŃSTWA CZŁONKOWSKIE EFTA (art. 5 ust. 3)
<ol style="list-style-type: none"> 1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. a i b, 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków, o których mowa w pkt 5 lit. c i d: <ol style="list-style-type: none"> a) Norweskiego Mechanizmu Finansowego, b) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego, c) Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy, 3) środki przeznaczone na realizację programów przedakcesyjnych oraz Programu Środki Przejściowe, 4) środki na realizację wspólnej polityki rolnej, 5) środki przeznaczone na realizację: <ol style="list-style-type: none"> a) programów w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna, b) programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z 24.10.2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa (Dz.Urz. UE L 310 z 9.11.2006, s. 1) oraz programów Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa, c) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009, d) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009, 5a) środki przeznaczone na realizację Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych, 5b) środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym, 5c) środki pochodzące z instrumentu „Łącząc Europę”, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1316/2013 z 11.12.2013 r. ustanawiającym instrument „Łącząc Europę”, zmieniającym rozporządzenie (UE) nr 913/2010 oraz uchylającym rozporządzenia (WE) nr 680/2007 i (WE) nr 67/2010 (Dz.Urz. UE L 348 z 20.12.2013, s. 129, ze zm.), 6) inne środki.
ROZCHODY PUBLICZNE (art. 6 ust. 2)
<ol style="list-style-type: none"> 1) spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów, 2) wykup papierów wartościowych, 3) udzielone pożyczki i kredyty, 4) płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, 5) inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością, 6) płatności związane z udziałem Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych.

Rachunkowość budżetowa

Rachunkowość budżetowa interpretuje szczególne zasady rachunkowości stosowanej w jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych. Książka jest przeznaczona dla księgowych tego sektora. Ma im ułatwić księgowanie operacji oraz sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych. W treści książki uwzględniono między innymi:

- teoretyczne zagadnienia finansów publicznych,
- tendencje międzynarodowe rachunkowości sektora publicznego,
- przykłady jednostek działających w formach instytucji gospodarki budżetowej, agencji wykonawczych oraz państwowych funduszy celowych,
- zasady gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych,
- specyfikę rachunkowości budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, a także samorządowych zakładów budżetowych,
- korespondencję wybranych kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w układzie zespołów planów kont,
- ewidencję pozyskiwania i wykorzystania funduszy pomocowych Unii Europejskiej,
- zakres sprawozdawczości budżetowej i finansowej,
- kontrolę zarządczą i audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych,
- zarys rachunkowości zarządczej w sektorze finansów publicznych.

Publikacja może być wykorzystywana także podczas zajęć z rachunkowości budżetowej w szkołach średnich i wyższych oraz na szkoleniach z tego zakresu. Cenną pomoc dydaktyczną stanowią zamieszczone w niej przykłady i zadania z rozwiązaniami.



9 788381 244305 W05P01

ISBN 978-83-8124-430-5



9 788381 244305

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)



Wolters Kluwer