

Izabela Motowilczuk

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych



Uproszczenia w rachunkowości jednostek sektora publicznego

Wstęp

Prowadzenie rachunkowości jednostki oznacza odzwierciedlenie w jej księgach rachunkowych efektów prowadzonej przez nią działalności w ujęciu ilościowym i pieniężnym. Rachunkowość obejmuje m.in.:

- prowadzenie na podstawie dowodów księgowych ksiąg rachunkowych ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych.

Na te obszary składa się wiele pojedynczych czynności. Czynności te muszą być wykonywane zgodnie z obowiązującymi przepisami i tzw. praktyką rachunkowości. Prowadzenie pełnej rachunkowości na zasadach określonych w uor jest bardzo pracochłonne i czasochłonne, a co za tym idzie – wiąże się ze znacznymi kosztami. Aby to usprawnić i zminimalizować koszty związane z tymi pracami, w uor dopuszcza się **możliwość przyjęcia przez jednostki różnych uproszczeń**, jeśli nie będzie to miało istotnie ujemnego wpływu na obraz sytuacji majątkowej oraz wynik finansowy jednostek.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, tak jak inne jednostki zobowiązane do stosowania uor, mogą wprowadzić uproszczenia przewidziane w uor. Poza tym **mogą korzystać z jeszcze dalej idących uproszczeń**, wynikających z obowiązujących w nich szczególnych zasad rachunkowości.

Stosowanie przepisów w tym obszarze budzi wiele wątpliwości, zwłaszcza jeśli chodzi o uproszczenia w wycenie, ewidencji i amortyzacji środków trwałych, a także w wycenie i ewidencji zapasów rzeczowych aktywów obrotowych.

W opracowaniu **objaśnione są zasady**, na jakich **jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe** mogą korzystać z uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości wymienionych wprost w tych przepisach.

E-book jest przeznaczony przede wszystkim dla służb księgowych odpowiedzialnych za przygotowanie postanowień polityki rachunkowości w tym zakresie, a następnie ich wdrożenie w życie. **W publikacji opisano krok po kroku:**

- na czym polegają poszczególne uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości przewidziane w uor i rozporządzeniu w sprawie rachunkowości oraz planów kont,
- jakie jednostki mogą korzystać z tych rozwiązań, a w jakich nie znajdują one zastosowania,
- jakie warunki muszą spełnić jednostki, aby skorzystać z uproszczeń.

Z e-booka można dowiedzieć się m.in.:

- które z uproszczeń przewidzianych w uor są uzależnione od wielkości jednostki, a które mogą wprowadzać wszystkie jednostki, pod warunkiem nienaruszania zasady wiernego obrazu,
- pod jakimi warunkami jednostki mogą rezygnować z prowadzenia pełnej ewidencji ilościowo-wartościowej rzeczowych składników aktywów obrotowych,
- na czym polega uproszczona wycena materiałów, towarów, produktów, półproduktów i produkcji w toku,
- jak w praktyce stosować uproszczenia w amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- na jakich zasadach jednostki mogą przeprowadzać inwentaryzację środków trwałych oraz zapasów rzeczowych składników majątku obrotowego z mniejszą częstotliwością niż podana w uor,
- na czym polega różnica w ewidencji leasingu na potrzeby bilansowe i podatkowe,
- kiedy uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości wprowadza się z pierwszym dniem roku obrotowego, a kiedy można je wprowadzić w ciągu roku,
- jakie informacje na temat uproszczeń podaje się w sprawozdaniu finansowym.

Wszystkie zagadnienia omówione w publikacji zostały zilustrowane **licznymi przykładami z praktyki**. Znalazły się w nim także odpowiedzi na pytania zadawane w mediach społecznościowych dedykowanych służbom księgowym.

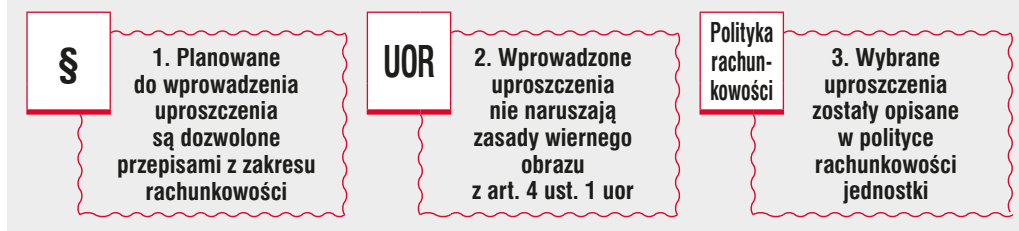
1. Uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości – podstawy prawne

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą **prowadzić rachunkowość w sposób uproszczony**. Taką możliwość daje im przede wszystkim ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor). Uproszczenia z uor dotyczą:

- ujmowania zdarzeń w księgach rachunkowych,
- okresowego ustalania lub sprawdzania w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego.

Dana jednostka organizacyjna może wprowadzić uproszczenia w rachunkowości, gdy są spełnione **trzy warunki**.

Trzy warunki niezbędne do wprowadzenia uproszczeń w rachunkowości



Z punktu widzenia możliwości stosowania uproszczeń przewidzianych w uor dzieli się je na uproszczenia:

- zależne od wielkości jednostki,
- które mogą być stosowane przez wszystkie jednostki, pod warunkiem że nie narusza to zasady wiernego obrazu.

Uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości przewidziane w uor, które mogą być stosowane w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, przedstawia **tabela 1**.

Tabela 1. Uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości dopuszczone przez uor

Jednostki, które mogą stosować uproszczenie	Rodzaj uproszczenia
I. Uproszczenia niezależne od wielkości jednostki	
Wszystkie jednostki organizacyjne, pod warunkiem że nie zostanie naruszona zasada wiernego obrazu	Możliwość prowadzenia uproszczonej ewidencji pomocniczej rzeczowych składników środków obrotowych (materiałów, towarów, wyrobów) w postaci ewidencji: ■ ilościowej obrotów i stanów, ■ wartościowej obrotów i stanów – art. 17 ust. 2 pkt 2 i 3 uor.
	Możliwość odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączona z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy – art. 17 ust. 2 pkt 4 uor.

	Zmiana terminów i mniejsza częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji okresowej wybranych aktywów – art. 26 ust. 3 uor.
	Możliwość ustalania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych w sposób uproszczony dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej, przez: ■ dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub ■ jednorazowe odpisanie wartości tego rodzaju środków trwałych – art. 32 ust. 6 uor.
	Możliwość wyceny: ■ materiałów i towarów – w cenach zakupu, ■ produktów w toku produkcji – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewyceniania ich w ogóle – jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki – art. 34 ust. 1 uor.
	Możliwość wyceny na dzień nabycia lub wytworzenia składników rzeczowych aktywów obrotowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia lub zakupu albo kosztami wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość tych składników aktywów, wyrażona w cenach ewidencyjnych, musi być doprowadzona do poziomu określonego w ust. 1 lub w art. 28 ust. 1 pkt 6 uor. Nie dotyczy to produktów gotowych, produktów w toku i półproduktów, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, w tym normatywne, różnice zaś między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczące. Stosowane do wyceny na dzień bilansowy ceny nabycia albo zakupu, albo planowane koszty wytworzenia nie mogą być wyższe niż ceny sprzedaży netto tych składników – art. 34 ust. 2 uor.
	Możliwość uproszczonego ustalania kosztów wytworzenia usług niezakończonych na dzień bilansowy (w tym usług budowlanych), jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego – art. 34d uor.
II. Uproszczenia uzależnione od wielkości jednostki	
Jednostki organizacyjne, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty	Możliwość doliczania kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem produktu przy obliczaniu kosztu wytworzenia tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych – art. 28 ust. 4a uor.
	Możliwość odstąpienia od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego – art. 37 ust. 10 uor.
	Możliwość kwalifikacji umów leasingu zgodnie z przepisami prawa podatkowego zamiast zgodnie z uor – art. 3 ust. 6 uor.
	Możliwość niestosowania przepisów wydanych na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 4 uor w zakresie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych – art. 28b uor.