

Bożena Rudnicka

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ZMIANY W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH I ICH WPŁYW NA EWIDENCJĘ KOSZTÓW

1. Wstęp

Sprawozdanie finansowe jest uważane za podstawowy sposób prezentacji informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostek prowadzących rachunkowość. Wśród podmiotów zobowiązanych ustawą o rachunkowości do prowadzenia ksiąg rachunkowych są jednostki budżetowe, ich gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe. Jednak układ i treść sporządzanego przez te jednostki sprawozdania finansowego wynika nie z ustawy o rachunkowości, lecz z przepisów szczególnych, dotyczących zasad prowadzenia rachunkowości w tych jednostkach, wydanych na mocy ustawy o finansach publicznych. Dla biegłych rewidentów, badających sprawozdania finansowe jednostek zarobkowych, szczególnie interesujące może być określenie, na ile sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych jest różne od sprawozdania sporządzanego według ustawy o rachunkowości czy do niego podobne. Celem artykułu jest analiza i ocena układu i treści rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki jako nowych elementów sprawozdania finansowego wskazanych jednostek oraz ocena wpływu tych zmian przede wszystkim na zasady ewidencji kosztów w jednostkach budżetowych.

2. Zmiany w zakresie sprawozdania finansowego w 2006 roku

Do końca 2005 roku jedynym elementem sprawozdania finansowego jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych był bilans. Z dniem 24 sierpnia 2006 roku, w miejsce wcześniej obowiązującego rozporządzenia, weszło w życie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planu kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sekto-

ra finansów publicznych (zwane dalej rozporządzeniem)¹. Do najistotniejszych zmian, które ono wprowadziło, należy niewątpliwie rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego. Obecnie sprawozdanie to składa się z następujących elementów:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat (wariant porównawczy),
- zestawienia ze zmian w funduszu jednostki.

Układ i treść bilansu, zawarte w załączniku nr 5 do rozporządzenia w stosunku do stanu poprzedniego nie uległy zmianie. Dwa następne elementy sprawozdania finansowego: *Rachunek zysku i strat* (załącznik nr 8) i *Zestawienie zmian w funduszu jednostki* (załącznik nr 9) w swym układzie i treści są wzorowane na sprawozdaniach sporządzanych przez jednostki zarobkowe, zawartych w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości (Rudnicka 2006b).

Rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego o obowiązek sporządzania rachunku zysków i strat uzasadniane było przez Ministerstwo Finansów koniecznością prezentacji i ujawniania, zgodnie z wymogami unijnymi, zdarzeń zachodzących w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych, nie tylko zgodnie z zasadą kasy, jak ma to miejsce w sprawozdaniach budżetowych, ale także zgodnie z zasadą memoriału. W ten sposób ewidencjonowane są przychody i koszty nie ujmowane w sprawozdaniach budżetowych, a prezentowane właśnie w rachunku zysków i strat.

3. Układ i treść rachunku zysków i strat

Rachunek zysków i strat jest tym elementem sprawozdania finansowego, w którym następuje porównanie osiągniętych w danym okresie przychodów z poniesionymi w tym okresie kosztami i prezentacja osiągniętego wyniku finansowego, w podziale na określone segmenty. Ustalony w rachunku zysków i strat zysk lub strata netto są następnie wykazywane jako element funduszu w bilansie jednostki.

W przepisach szczególnych dotyczących rachunkowości budżetowej nie zdefiniowano pojęcia przychodów i kosztów, co oznacza, że są one przyjmowane w znaczeniu wynikającym z ustawy o rachunkowości. Według ustawy o rachunkowości „przychody i zyski to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do zwiększenia kapitału własnego (funduszu własnego) lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez właścicieli. W rachunku zysków i strat (także w ewidencji jednostki) przychody są ujmowane odrębnie od zysków.

¹ DzU nr 142, poz. 1020.

Koszty i straty, w rozumieniu ustawy o rachunkowości, to uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia funduszu własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez właścicieli.

W rachunku zysków i strat (i w ewidencji jednostki) straty są ujmowane oddzielnie od kosztów. Przychody i koszty jednostek zarobkowych podzielono na przychody i koszty operacyjne, pozostałe przychody i koszty operacyjne oraz przychody i koszty finansowe. W rachunku zysków i strat jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych wyróżniono segmenty, w których powinny być wykazane:

- przychody i koszty podstawowej działalności operacyjnej jednostki,
- pozostałe przychody i koszty operacyjne,
- przychody i koszty finansowe,
- straty i zyski nadzwyczajne.

We wzorze rachunku zysków i strat, stanowiącym załącznik nr 8 do rozporządzenia, w poszczególnych segmentach, wymieniono następujące pozycje:

A. Przychody netto i zrównane z nimi, w tym:

I. Przychody netto ze sprzedaży produktów

- 1) w tym: dotacje zaliczane do przychodów (podmiotowe, przedmiotowe, na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe)

II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)

III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki

IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

V. Dochody budżetowe

B. Koszty działalności operacyjnej

I. Amortyzacja

II. Zużycie materiałów i energii

III. Usługi obce

IV. Podatki i opłaty

V. Wynagrodzenia

VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników

VII. Pozostałe koszty rodzajowe

VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów

IX. Udzielone dotacje

X. Inne świadczenia finansowane z budżetu

XI. Pozostałe obciążenia

C. Zysk (strata) ze sprzedaży

D. Pozostałe przychody operacyjne

- I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
- II. Dotacje
- III. Pokrycie amortyzacji
- IV. Inne przychody operacyjne
- E. Pozostałe koszty operacyjne
 - I. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych zakładów budżetowych i dochodów własnych jednostek budżetowych
 - II. Pozostałe koszty operacyjne
- F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej ($C + D - E$)
- G. Przychody finansowe
 - I. Dywidendy i udziały w zyskach
 - II. Odsetki
 - III. Inne
- H. Koszty finansowe
 - I. Odsetki
 - II. Inne
- I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej ($F + G - H$)
- J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych ($J.I - J.II$)
 - I. Zyski nadzwyczajne
 - II. Straty nadzwyczajne
- K. Zysk (strata) brutto
- L. Podatek dochodowy
- M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych
- N. Zysk (strata) netto ($K - L - M$).

Specyfika operacji, zachodzących szczególnie w jednostkach budżetowych, spowodowała, że w rachunku zysków i strat musiały się znaleźć pozycje, które nie występują w rachunku zysków i strat jednostek zarobkowych. Są to przede wszystkim w grupie przychodów działalności podstawowej: dochody budżetowe, a grupie kosztów tej działalności: świadczenia finansowane z budżetu i inne obciążenia.

Dane w rachunku zysków i strat muszą być podane w układzie umożliwiającym ocenę zachodzących w poszczególnych wielkościach zmian, czyli według stanu na koniec poprzedniego roku i według stanu na koniec roku bieżącego, przy czym należy sądzić, że kolumna dotycząca roku poprzedniego w rachunku zysków i strat, jako że będzie on w roku 2006 sporządzany po raz pierwszy, nie zostanie wypełniona (Rudnicka 2006a).

Podczas oceny przedstawionego układu i treści rachunku zysków i strat, z pominięciem żywej wśród praktyków księgowych jednostek budżetowych merytorycznej dyskusji nad celowością jego sporządzania w jednostkach budżetowych, konieczne wydaje się postawienie następujących pytań:

- czy dotychczas stosowany w jednostkach plan kont, zwłaszcza ewidencja kosztów, umożliwi bezproblemowe sporządzenie tej części sprawozdania,
- jeśli nie, to jakie zmiany jednostki powinny wprowadzić w planach kont, w układzie syntetycznym bądź analitycznym.

Jeżeli prowadzona według dotychczasowych reguł ewidencja nie jest w stanie dostarczyć niezbędnych informacji do sporządzenia rachunku zysków i strat, konieczne są w tym zakresie zmiany w zakładowym planie kont. Na aktualizację polityki rachunkowości w tym przypadku szczególną uwagę powinien zwrócić główny księgowy i kierownik jednostki².

4. Rachunek zysków i strat a zmiany w ewidencji kosztów

Wydaje się, że w dostosowywaniu dotychczas funkcjonujących planów kont do nowych wymogów sprawozdawczych najwięcej kłopotów może przysporzyć poprawne przyporządkowanie ponoszonych przez jednostki kosztów do poszczególnych kategorii kosztów i przychodów wyodrębnionych w rachunku zysków i strat, w tym zwłaszcza przyporządkowanie kosztów jednostki do poszczególnych pozycji kosztów rodzajowych.

W odniesieniu do kosztów rodzajowych, inaczej niż ma to miejsce w rachunku zysków i strat, rozporządzenie w zawartym w załączniku nr 2 standardowym wykazie kont syntetycznych wymienia i zawiera jedynie ogólny opis zasad funkcjonowania tylko dwóch kont syntetycznych w ramach kosztów rodzajowych: 400 „Koszty według rodzajów” i 401 „Amortyzacja”. W opisie do konta 400 „Koszty według rodzajów” podano, że służy ono do ewidencji kosztów prostych według rodzajów, a ewidencję szczegółową do tego konta należy prowadzić według pozycji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości (Augustowska 2006, s. 224).

Plany finansowe jednostek budżetowych i, jak do tej pory, sprawozdawczość nie były sporządzane w przekroju kosztów, lecz wydatków. Stąd też w praktyce tych jednostek ewidencja szczegółowa kosztów rodzajowych prowadzona była i jest według ekonomicznej treści paragrafów wydatków. Mimo że jednostki budżetowe nie mają, zgodnie z treścią rozporządzenia, obowiązku podziału kosztów rodzajowych kosztów według zakresu paragrafów wydatków, taką klasyfikację uznawano za wygodną ze względów kontrolnych i uzasadnioną praktyką jednostek budżetowych.

W związku z dostosowaniem ewidencji kosztów do nowych wymogów sprawozdawczych może też powstać kilka dodatkowych pytań:

² Wzorcowy zakres polityki rachunkowości w omawianych jednostkach podaje Zysnarska (2006a).

- czy powinno funkcjonować jedno konto syntetyczne 400 „Koszty według rodzajów” z rozbudową analityczną w postaci kont szczegółowych, odpowiadających pozycjom rachunku zysków i strat,
- czy można w miejsce jednego konta syntetycznego 400 „Koszty według rodzajów” wprowadzić konta syntetyczne, oznaczone np. symbolami 400-2 „Zużycie materiałów i energii”, 400-3 „Usługi obce”, 400-4 „Podatki i opłaty”, 400-5 „Wynagrodzenia”, 400-6 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”, 400-7 „Pozostałe koszty rodzajowe”, 400-8 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, 400-9 „Inne obciążenia”,
- czy w ramach poszczególnych kont można – czy też należy – zachować dalszy podział analityczny według paragrafów wydatków (Rudnicka 2006a).

Gdyby paragrafy wydatków odpowiadały w pełni poszczególnym grupom kosztów podstawowej działalności jednostki, zaprowadzenie nowej szczegółowej ewidencji kosztów rodzajowych, dostosowanej do wymogów sprawozdawczych, nie byłoby większym problemem, ale w przypadku niektórych paragrafów część ewidencjonowanych w oparciu o ich treść kosztów może być przyporządkowana do różnych pozycji rachunku zysków i strat. Zdaniem autorki, rachunek zysków i strat powinien być sporządzony, tak jak to ma miejsce w jednostkach zarobkowych, zgodnie z treścią ekonomiczną poszczególnych pozycji kosztów i przychodów, czyli pozycje kosztów B.I - B.VIII powinny odzwierciedlać koszty wynikające z normalnego toku funkcjonowania podstawowej działalności jednostki. Zakres tej działalności większość jednostek budżetowych ma określony w nadanym im statucie. Jednak specyfika działalności wielu jednostek budżetowych, np. urzędów jednostek samorządu terytorialnego, sądów, ośrodków pomocy społecznej, powoduje, że trudno jest bez wątpliwości określić, co np. należy wykazać w pozycji inne świadczenia finansowane z budżetu, a co w pozostałych kosztach rodzajowych (Zysnarska 2006b, s. 178).

5. Ujęcie przychodów w rachunku zysków i strat

Podobnie jest z przychodami. W jednostkach budżetowych zrealizowane przychody drugostronnie mogą być potraktowane jako dochody budżetowe i być odprowadzane do budżetu bądź jako dochody własne, pozostające do dyspozycji jednostki. Tak jak w przypadku kosztów, o zaliczeniu danych przychodów do konkretnej pozycji rachunku zysków i strat powinna decydować treść ekonomiczna przychodów, zgodna z definicjami z ustawy o rachunkowości, a nie to, czy przychód ten jest w jednostce budżetowej objęty obowiązkiem odprowadzenia, w momencie kasowej realizacji dochodów budżetowych, czy też środki pozostają na rachunku dochodów własnych jednostki. Stąd też wykazana w przychodach pozycja A.V. Pozostałe dochody budżetowe powinny dotyczyć, zdaniem autorki, jedynie dochodów budżetowych ewidencjonowanych w praktyce jednostek budżetowych na koncie 750 „Przychody finansowe” jako dochody podatkowe. A przykładowo odsetki,

mimo że są z reguły też dochodem odprowadzanym do budżetu (w kwocie otrzymanej), powinny być w wartości naliczonej, zgodnie z zasadą memoriału o przychody finansowe (Rudnicka 2006c).

6. Zestawienie zmian w funduszu jednostki

Fundusz jednostki jest najważniejszym elementem pasywów jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych, w których ponadto, poza funduszem jednostki, w grupie A. Fundusz wyróżnia się wynik finansowy, jego podział za dany rok, ujmowany na koncie 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”, fundusz mienia zlikwidowanych jednostek i ewentualnie inne fundusze, zaliczane do własnych. Podobnie jak w jednostkach zarobkowych, fundusz własny jednostek budżetowych można inaczej określić mianem aktywów netto, stanowiących nadwyżkę wartości aktywów ogółem nad kwotą zobowiązań jednostki, (w tym także funduszy celowych i innych pasywów) (Rudnicka 2006d).

W bilansie fundusz jednostki jest prezentowany w jednej pozycji, z uwzględnieniem jego wartości na początek i na koniec roku. Sprawozdanie *Zestawienie zmian w funduszu jednostki* ma za zadanie ukazać, jakie były przyczyny zmiany tej wartości, ewidencyjnie rejestrowane w ciągu roku i pod datą 31 grudnia przede wszystkim na koncie 800 „Fundusz jednostki”. Ponadto w sprawozdaniu wykazuje się, jako uzupełnienie do zapisów na koncie 800 „Fundusz jednostki”, wysokość wyniku finansowego – zysku lub straty – ustaloną na koncie 860 „Zyski i straty nadzwyczajne oraz wynik finansowy” i zaksięgowane na koncie 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” odpisy z zysku netto w gospodarstwie pomocniczym oraz nadwyżki środków obrotowych w zakładach budżetowych, w państwowych jednostkach budżetowych nadwyżki dochodów własnych, w samorządowych jednostkach budżetowych nadwyżki środków obrotowych dochodów własnych za dany rok (Rudnicka 2006d).

W sprawozdaniu tym, zgodnie z załącznikiem nr 9 do rozporządzenia, należy podać:

I. Stan funduszu jednostki na początek okresu (BO)

1. Zwiększenia funduszu (z tytułu)
 - 1) zysku bilansowego za rok ubiegły
 - 2) zrealizowanych wydatków budżetowych
 - 3) dotacji i środków na inwestycje
 - 4) aktualizacji środków trwałych
 - 5) nieodpłatnego otrzymania środków trwałych i inwestycji
 - 6) innych zwiększeń
2. Zmniejszenia funduszu jednostki (z tytułu)
 - 1) straty za rok ubiegły
 - 2) zrealizowanych dochodów budżetowych
 - 3) rozliczenia wyniku finansowego za rok ubiegły

- 4) dotacji i środków wykorzystanych na inwestycje
- 5) pokrycia amortyzacji
- 6) aktualizacji środków trwałych
- 7) wartości sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i inwestycji
- 8) innych zmniejszeń
- 3. Wynik netto
 - a) zysk netto
 - b) strata netto
 - c) odpisy z zysku

II. Fundusz jednostki na koniec okresu (BZ)

III. Fundusz jednostki po uwzględnieniu podziału zysku (Pokrycia straty) i nadwyżki środków obrotowych (Rozporządzenie Ministra... 2006).

Ponieważ ewidencja, zgodnie z rozporządzeniem, powinna być dostosowana do potrzeb sprawozdawczych jednostki, celowe jest prowadzenie ewidencji analitycznej do konta 800 „Fundusz jednostki”, co najmniej według takich tytułów zwiększeń i zmniejszeń jakie są wymienione w treści sprawozdania, m.in. nie tylko po to, aby w prosty sposób zapewnić sprawdzalność treści sprawozdania z zapisami w księgach rachunkowych, lecz także aby móc w sposób automatyczny to sprawozdanie sporządzić (Rudnicka 2006d).

Ze względu na ramy artykułu, celowo nie przeprowadzono szczegółowej analizy treści poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat i zestawienia ze zmian w funduszu jednostki. Co najmniej kilka z tych pozycji, jak wynika z opinii księgowych jednostek budżetowych i samej autorki, jest kontrowersyjnych. Dotyczy to m.in. wymienionych w przychodach z podstawowej działalności „Pozostałych dochodów budżetowych”, a w kosztach – „Pozostałych świadczeń finansowanych z budżetu i innych obciążeń”. Dyskusyjne też może być stanowisko Ministerstwa Finansów, że jako amortyzacja powinno być wykazywane wyłącznie zużycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych umarzanych w czasie, natomiast umorzenie księgowane jednorazowo jest traktowane jako zużycie materiałów. To tylko niektóre przykłady³.

7. Zakończenie

Oceniając dokonane zmiany w zakresie sprawozdania finansowego jednostek budżetowych, można wskazać m.in. że:

³ Szerzej na ten temat we wcześniejszych pracach autorki (Rudnicka 2006a; 2006b; 2006c; 2006d).

1. Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych, gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych, sporządzane do tej pory, składało się jedynie z bilansu i danych go uzupełniających.
2. Nowe uregulowania w sprawie szczególnych zasad rachunkowości tych jednostek poszerzyły zakres tego sprawozdania o rachunek zysków i strat i zestawienie ze zmian w funduszu jednostki. Zmianę tę należy uznać za bardzo znaczącą, potrzebną, w istotny sposób wzbogacającą informacje przekazywane o sytuacji majątkowej i finansowej jednostek. Nie należy jednak utożsamiać jej z tym, że sam wynik finansowy będzie brany pod uwagę przy ocenie gospodarowania jednostek budżetowych. Jego wartość informacyjna, poza zakładami budżetowymi i gospodarstwami pomocniczymi, nadal w większości przypadków będzie znikoma, zob. (Rudnicka, Koczar 2006). W tym przypadku ważna jest prezentacja informacji o przychodach i kosztach jednostki zgodnie z ich treścią ekonomiczną.
3. Ze względu na to, że poprawność wypełnienia wielu pozycji tych sprawozdań budzi wątpliwości, celowe jest wydanie przez Ministerstwo Finansów stosowych wytycznych, odnoszących się do zasad sporządzenia rachunku zysków i strat i zestawienia ze zmian w funduszu jednostki.
4. Rozporządzenie przewiduje, że ewidencja powinna być dostosowana do potrzeb sprawozdawczych jednostki. Rozszerzenie sprawozdania finansowego wywołuje więc konieczność odpowiedniego dostosowania polityki rachunkowości do zmienionego zakresu sprawozdania.
5. Treść rachunku zysków i strat została oparta na ustawie o rachunkowości – wzorze rachunku zysków i strat skierowanym do jednostek zarobkowych. Analizując treść rachunku zysków i strat jednostek budżetowych, warto mieć na względzie specyfikę gospodarki finansowej tych jednostek, powodującą rozszerzenie zakresu przychodów i kosztów podstawowej działalności i inny zakres merytoryczny poszczególnych grup przychodów i kosztów.
6. Biorąc pod uwagę zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych, można poddać pod dyskusję, czy wynik osiągany przez te jednostki powinien być określany tak jak w jednostkach zarobkowych mianem zysku lub straty, czy też nie lepiej byłoby, wzorem jednostek *non-profit*, określać go jako nadwyżkę przychodów na kosztami – wynik dodatni lub nadwyżkę kosztów nad przychodami – wynik ujemny.
7. Nowe rozporządzenie nie wprowadziło żadnych zmian w układzie bilansu i danych go uzupełniających. Wymieniony w rozporządzeniu zakres danych uzupełniających, wzorem jednostek zarobkowych, mógłby być zamieniony w informacje dodatkowe o szerszym niż dotychczas zakresie.

Wprowadzone zmiany w zakresie sprawozdania finansowego jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych należy ocenić z

jednej strony jako ważne, istotnie rozszerzające zakres prezentowanych przez te jednostki do tej pory informacji o sytuacji majątkowej i finansowej, z drugiej zaś – nie sposób nie zwrócić uwagi, że prezentowane informacje powinny być dla odbiorcy zrozumiałe, także przez oddanie specyfiki prowadzonej działalności. W przypadku rachunku zysków i strat, jak się wydaje, ta specyfika, szczególnie w nazwach kolejnych segmentów wyniku finansowego, nie odzwierciedla charakteru wyniku finansowego jednostek budżetowych.

Literatura

Augustowska M., *Komentarz do planu kont dla państwowych i samorządowych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych*, wyd. X, ODDK, Gdańsk 2006.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, DzU nr 142, poz. 1020.

Rudnicka B., *Ewidencja kosztów a rachunek zysków i strat*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006a, nr 64.

Rudnicka B., *Nowe rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości – sygnalizacja zmian*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006b, nr 63.

Rudnicka B., *Przychody oraz pozostałe koszty w rachunku zysków i strat*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006c, nr 65.

Rudnicka B., *Zestawienie ze zmian w funduszu jednostki*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006d, nr 66.

Rudnicka B., Koczar J., *Wartość informacyjna wyniku finansowego w jednostkach budżetowych*, [w:] *Zarządzanie finansami. Inwestycje i wycena przedsiębiorstw*, t. 2, Szczecin 2006.

Zysnarska A., *Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych – wzorzec zarządzenia*, ODDK, Gdańsk 2006a.

Zysnarska A., *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, wyd. 3, ODDK, Gdańsk 2006b.

CHANGES IN FINANCIAL STATEMENT OF BUDGETARY UNITS AND THEIR INFLUENCE ON COST ACCOUNTING

Summary

To the end of 2005 the financial statement of budgetary units consisted only of balance sheet. According to new regulations for the first time this statement for 2006 will be also including profit and loss account and the rules of its proper making. In practise a lot of positions especially of profit and loss account raise reasoned doubts about their content and the rules of proper making. Analysing composition and content of financial statement made by budgetary units on account of convergence with the content of corresponding elements of the financial statement of income units, one has to take under consideration specificity of functioning of units from public finance sector to adequately evaluate information included in this statement. It is so because in many cases basing only on the knowledge of content of financial statement of income units, one can draw wrong conclusions.