

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**251**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,  
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-241-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji .....	13
<b>Piotr Bednarek</b> , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
<b>Renata Biadacz</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę .....	39
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
<b>Dorota Burzyńska</b> , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
<b>Jolanta Chluska</b> , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze .....	116
<b>Marcin Czycherski</b> , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne .....	154
<b>Krzysztof Gawron</b> , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. ....	170
<b>Anna Glińska</b> , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
<b>Katarzyna Goldmann</b> , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
<b>Anetta Kadej</b> , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
<b>Anna Kasperowicz</b> , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego .....	231

<b>Marta Kawa</b> , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
<b>Agnieszka Kister</b> , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
<b>Marcin Klinowski</b> , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
<b>Joanna Koczar</b> , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy .....	285
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych .....	294
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
<b>Robert Kowalak</b> , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa .....	318
<b>Adam Lulek</b> , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
<b>Teresa Maszczak</b> , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
<b>Edward Nowak</b> , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
<b>Marta Nowak</b> , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
<b>Ryszard Orliński</b> , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali .....	382
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
<b>Krzysztof Prymon</b> , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie .....	407
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
<b>Bożena Rudnicka</b> , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych .....	429
<b>Karol Schneider</b> , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
<b>Michał Soliwoda</b> , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich .....	451
<b>Olga Szolno</b> , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Cechy systemu informatycznego rachunkowości .....	476
<b>Agnieszka Tubis</b> , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
<b>Agnieszka Walas</b> , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
<b>Lilianna Ważna</b> , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
<b>Beata Zaleska</b> , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

## Summaries

<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
<b>Piotr Bednarek</b> , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
<b>Renata Biadacz</b> , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
<b>Dorota Burzyńska</b> , Managerial control and risk identification in local government units .....	80
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling .....	95
<b>Jolanta Chluska</b> , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
<b>Anna Chojnacka-Komorowska</b> , Use of statistical indicators in controlling .	115
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
<b>Marcin Czycherski</b> , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries .....	139
<b>Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski</b> , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises .....	153
<b>Tomasz Dyczkowski</b> , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
<b>Krzysztof Gawron</b> , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ....	182
<b>Anna Glińska</b> , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

<b>Katarzyna Goldmann</b> , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation .....	209
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Historic cost and usefulness of economic information .....	218
<b>Anetta Kadej</b> , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence .....	230
<b>Anna Kasperowicz</b> , Responsibility in the profession of accountant .....	244
<b>Marta Kawa</b> , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing .....	258
<b>Agnieszka Kister</b> , Reserves as the area of hospital accounting .....	274
<b>Marcin Klinowski</b> , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues .....	284
<b>Joanna Koczar</b> , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues .....	293
<b>Tomasz Kondraszuk</b> , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. ....	304
<b>Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski</b> , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems .....	317
<b>Robert Kowalak</b> , Early warning systems in controlling of enterprise .....	328
<b>Adam Lulek</b> , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools .....	338
<b>Teresa Maszczak</b> , Accounting organization in the management of economic entity .....	349
<b>Edward Nowak</b> , Managing aspects of financial reporting by operating segments .....	359
<b>Marta Nowak</b> , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies .....	372
<b>Piotr Oleksyk</b> , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity .....	381
<b>Ryszard Orliński</b> , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation .....	396
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Disclosure of impairment losses of completed development works .....	406
<b>Krzysztof Prymon</b> , Possibility to implement fair value model in agriculture .....	417
<b>Małgorzata Rówińska</b> , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications .....	428
<b>Bożena Rudnicka</b> , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities .....	442
<b>Karol Schneider</b> , Accounting MTM in bank .....	450

---

<b>Michał Soliwoda</b> , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives .....	460
<b>Olga Szolno</b> , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship .....	475
<b>Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej</b> , Features of accounting information system .....	487
<b>Agnieszka Tubis</b> , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group .....	497
<b>Agnieszka Walas</b> , Not-ended long term projects and the closure of financial year .....	509
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
<b>Lilianna Ważna</b> , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers .....	545

**Bożena Rudnicka**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## OCENA ZMIAN W EWIDENCJI ORAZ PREZENTACJI PRZYCHODÓW I KOSZTÓW JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

---

**Streszczenie:** Wprowadzenie rachunku zysków i strat w 2006 r. do zakresu sprawozdania finansowego jednostek budżetowych stanowiło znaczącą zmianę jakościową w prezentacji informacji o sytuacji majątkowej i finansowej tych jednostek. Do tej pory sprawozdanie to stanowił tylko bilans. Jednak przyjęte wówczas we wzorze rachunku zysków i strat rozwiązania nie były w pełni dostosowane do istoty przychodów, kosztów i wyników jednostek budżetowych, nie tylko na poziomie ich prezentacji, ale także ewidencji. Było to przyczyną zmian w tym zakresie w latach 2008, 2010 oraz 2012. Istota tych zmian, nie zawsze właściwych, polegała na eliminacji, zmianie nazw i zakresu przedmiotowego niektórych pozycji rachunku zysków i strat, dostosowaniu zasad ewidencji przychodów i kosztów do potrzeb prawidłowego sporządzenia rachunku zysków i strat.

**Słowa kluczowe:** przychody, koszty, jednostki budżetowe.

### 1. Wstęp

Celem sporządzania rachunku zysków i strat jest prezentacja informacji o kosztach i przychodach jednostki oraz jej wyniku finansowym. Postać rachunku zysków i strat zależy m.in. od tego, do jakich regulacji rachunkowości jednostka musi się zastosować. Jednostkami, w których zasady rachunkowości podlegają dość ścisłym regulacjom prawa, są jednostki budżetowe. Obowiązuje je ustawa o rachunkowości z uwzględnieniem zasad szczególnych ustanowionych ma mocy ustawy o finansach publicznych. I to właśnie przepisy szczególne określają w tych jednostkach układ i treść sprawozdania finansowego, w tym rachunku zysków i strat oraz zasady ewidencji kosztów i przychodów.

Do końca 2005 r. na sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych składał się jedynie bilans. Wskutek zmiany szczególnych zasad rachunkowości na koniec 2006 r. jednostki te po raz pierwszy sporządziły rachunek zysków i strat. Celem wprowadzenia obowiązku sporządzania rachunku zysków i strat była prezentacja informacji o skutkach prowadzonej przez jednostki działalności nie tylko – jak to miało miejsce wcześniej – w przekroju dochodów i wydatków budżetowych, a więc



w ujęciu kasowym, lecz także z uwzględnieniem zasady memoriału, mającej zastosowanie do przychodów i kosztów.

Od 2006 r. pozycje rachunku zysków i strat były zmieniane trzykrotnie: w 2008, 2010 i w styczniu 2012 r. Celem artykułu jest przedstawienie tych zmian i ich ocena, także w kontekście obowiązujących jednostki budżetowe zasad ewidencji przychodów i kosztów.

W jednostkach zarobkowych rachunek zysków i strat jest uważany za jedno z podstawowych źródeł informacji o dokonaniach jednostki; omawiając rachunek zysków i strat jednostek budżetowych, warto postawić sobie pytanie, czy takie stwierdzenie jest prawdziwe także w odniesieniu do rachunku zysków i strat tych jednostek.

Aby zrealizować założony cel, przede wszystkim poddano badaniu obowiązujące jednostki budżetowe od 2006 r. szczególne zasady rachunkowości w zakresie odnoszącym się do ewidencji i prezentacji ich przychodów i kosztów.

W dotychczasowych publikacjach zwracano uwagę na nieadekwatność wzoru rachunku zysków i strat do specyfiki działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe [Hellich 2007], potrzebę i możliwe kierunki zmian w postaci rachunku zysków i strat [Zysnarska 2010], niewłaściwą interpretację przez Ministerstwo Finansów przychodów jednostek budżetowych [Rudnicka 2011a]. W odróżnieniu od tych publikacji niniejszy artykuł zawiera odniesienie do pierwszej postaci i kolejnych zmian, jakie wprowadzano we wzorze rachunku zysków i strat jednostek budżetowych.

## **2. Podstawowe zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych**

Jednostki budżetowe są historycznie najstarszą i nadal powszechnie stosowaną formą organizacyjną gospodarki budżetowej [Kosikowski 2010, s. 105]. W artykule 11 ustawy o finansach publicznych przyjęto, że jednostkami budżetowymi są takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wielkość wydatków jednostki budżetowej nie zależy od poziomu osiągniętych dochodów. Uzyskane przez jednostkę budżetową dochody, czyli pozyskane pieniądze, np. z podatków, opłat, przychodów z mienia i odpłatnych usług, muszą zostać odprowadzone na rachunek budżetu i nie mogą być wykorzystane na pokrycie wydatków własnych jednostki. Na sfinansowanie wydatków jednostka budżetowa otrzymuje środki z ogólnych zasobów budżetowych [Karlikowska i in. 2010, s. 48-49].

Podstawę gospodarki finansowej jednostek budżetowych stanowi plan finansowy obejmujący jej dochody i wydatki. Wykazane w planie finansowym kwoty wy-

datków nie mogą być przekraczane [Karlikowska i in. 2010, s. 50]. Zarówno w planie finansowym, ewidencji analitycznej, jak i sprawozdawczości dochody i wydatki są wykazywane według paragrafów wynikających z przyjętej aktualnie klasyfikacji budżetowej ustanowionej rozporządzeniem Ministra Finansów [Rozporządzenie MF 2.03.2010]. Każdy paragraf ma przypisany sobie symbol cyfrowy i zakres obejmowanych nim wydatków (np. 417 Honoraria)<sup>1</sup>. Zaciągnięcie zobowiązań ponad kwotę zaplanowanych wydatków, z wyjątkiem tych zobowiązań, które nie są na koniec roku wymagalne, jest uzasadnione koniecznością zapewnienia jednostce normalnego funkcjonowania oraz jest objęte planem wydatków roku następnego, ale stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Wskazane wyżej uwarunkowania powodują, że realizacja zaplanowanych wydatków stanowi podstawowy przedmiot zainteresowania kierowników i głównych księgowych jednostek budżetowych. Inaczej niż w przypadku wydatków i dochodów, koszty i przychody nie są w jednostkach budżetowych objęte planowaniem finansowym.

W roli jednostek budżetowych występują jednocześnie trzy grupy jednostek organizacyjnych. Do pierwszej należą jednostki budżetowe stanowiące aparat wykonawczy władzy ustawodawczej i wykonawczej zarówno państwowej, jak i samorządowej. Są to ministerstwa, urzędy gmin, urzędy miast, starostwa, urzędy marszałkowskie, kancelarie, np. sejmu, premiera, prezydenta, biura. Do drugiej grupy należą jednostki budżetowe, które są jednostkami podległymi lub nadzorowanymi przez organy państwowej lub samorządowej władzy wykonawczej, np. szkoły, ośrodki pomocy społecznej. Do trzeciej grupy należą jednostki budżetowe, które pod względem ustrojowym są zaliczane do sądów, trybunałów oraz do organów kontroli państwowej i ochrony prawa – podmioty te nie mają formalnie wyodrębnionych urzędów [Kosikowski 2010, s. 107].

### **3. Zasady prowadzenia rachunkowości przez jednostki budżetowe**

W ustawie o finansach publicznych [UoFP 2009, art. 40] sformułowano ogólną zasadę, w myśl której jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki budżetowe, są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [UoR 1994], jednak z uwzględnieniem zasad zawartych w ustawie o finansach publicznych [Karlikowska i in. 2010, s. 120]. Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont, a także zasady rachunkowości oraz plany kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Minister Finansów jest zobowiązany określić w drodze stosownych rozporządzeń. Stosowanie przepisów szczególnych uzasadniane jest tym, że finanse publiczne powinny być przejrzyste, co oznacza, że przejrzyste powinny być procesy gromadzenia

---

<sup>1</sup> Od 2012 r. państwowe jednostki budżetowe są też zobowiązane do stosowania klasyfikacji wydatków w układzie budżetu zadaniowego.

i wydatkowania środków publicznych, a więc także zasady związane z ewidencją tych procesów i prezentacją ich skutków. Jednym ze środków mających umożliwić osiągnięcie i zachowanie zasady przejrzystości finansów publicznych jest zapewnienie jednolitych zasad prowadzenia rachunkowości przez jednostki budżetowe.

Z dniem 31 lipca 2010 r. weszło w życie – w znaczącej części obowiązujące od 1 stycznia 2011 r. – aktualnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont obowiązujące jednostki budżetowe, zwane w dalszej części artykułu rozporządzeniem [Rozporządzenie MF 5.07.2010]. Rozporządzenie to określa:

- podmioty, do których się odnosi,
- zasady kasowego ujęcia dochodów i wydatków budżetowych,
- szczególne zasady wyceny, umarzania i amortyzacji oraz inwentaryzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- szczególne zasady ujęcia przychodów, dokonywania odpisów aktualizujących należności, naliczania odsetek za zwłokę oraz różnic kursowych,
- szczególne zasady rachunkowości dotyczące placówek,
- zasady budowy zakładowych planów kont,
- zakres i zasady sporządzania sprawozdania finansowego,
- w załącznikach 1, 2, 3, 4 plany kont służące do ewidencji wykonania budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego, plan kont dla jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych oraz plan kont dla placówek,
- oraz w kolejnych załącznikach wzory kolejnych elementów lub rodzajów sprawozdania finansowego.

Do najbardziej spornych rozwiązań, jakie przyjęto w tym rozporządzeniu, zaliczyć należy zasady ewidencji i prezentacji przychodów w jednostkach budżetowych. Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 r. zostało znowelizowane rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 stycznia bieżącego roku [Rozporządzenie MF 19.01.2012]. Jednym z podstawowych skutków tych zmian jest uporządkowanie przychodów realizowanych w jednostkach budżetowych.

#### **4. Ocena układu i treści rachunku zysków i strat jednostek budżetowych z 2006 r.**

Informacja o sytuacji majątkowej i finansowej jednostek prowadzących rachunkowość jest prezentowana w sprawozdaniu finansowym. Zasady sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostki zarobkowe zawarte są w rozdziale 5 i 6 ustawy o rachunkowości. Jednak przepisy tych rozdziałów, a także rozdziału 7 nie odnoszą się do jednostek budżetowych [UoR 1994, art. 80 ust. 1]. Stąd też układ i treść sporządzanego przez te jednostki sprawozdania finansowego wynika z przepisów szczególnych. Jak już wspomniano, po raz pierwszy rachunek zysków i strat

stał się elementem sprawozdania finansowego jednostek budżetowych od 2006 r. W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planu kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych [Rozporządzenie MF 28.07.2006, § 15] przyjęto, że sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych składa się z:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat (wariant porównawczy),
- zestawienia zmian w funduszu jednostki,
- których wzory zawarto w odpowiednich załącznikach.

Rachunek zysków i strat jest 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. Ustalone w rachunku zysków i strat zysk lub strata netto są następnie wykazywane jako element funduszu w bilansie jednostki.

Wprowadzając rachunek zysków i strat, w rozporządzeniu nie zdefiniowano pojęcia przychodów i kosztów, co oznaczało, że powinny być one jako kategoria ekonomiczna rozumiane tak, jak stanowi ustawa o rachunkowości.

We wzorze rachunku zysków i strat, stanowiącym załącznik nr 8 do ówczesnego 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. Pozostałe 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) [Rozporządzenie MF 28.07.2006]**

Specyfika działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe spowodowała, że w rachunku zysków i strat musiały się znaleźć pozycje, które nie występują w rachunku zysków i strat jednostek zarobkowych. Były to, i są także obecnie pod nieco zmienioną nazwą, zaliczane do przychodów działalności podstawowej: A.V. Pozostałe dochody budżetowe (takie jak np. podatki lokalne, opłaty, mandaty, grzywny), a w grupie kosztów tej działalności: B.IX Udzielone dotacje, B.X. Inne świadczenia finansowane z budżetu, B.XI. Pozostałe obciążenia [Rudnicka 2006].

W większości jednak nazwy poszczególnych pozycji oraz wyników z poszczególnych segmentów rachunku zysków i strat były takie same, jak w rachunku zysków i strat dla jednostek gospodarczych z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

W ramach oceny rachunku zysków i strat w kontekście pierwszych doświadczeń praktycznych związanych z jego sporządzaniem przez jednostki budżetowe szukano m.in. odpowiedzi na pytania:

- czy układ, nazwy i zawartość poszczególnych segmentów rachunku zysków i strat są zrozumiałe i adekwatne do specyfiki działalności i potrzeb jednostek budżetowych,
- czy zrozumiałe są zasady jego sporządzania [Rudnicka 2007, s. 453-460].

W większości przypadków podstawowa działalność jednostek budżetowych prowadzona jest nieodpłatnie, typową sytuacją jest więc dla nich nadwyżka kosztów nad przychodami działalności operacyjnej lub brak przychodów ze sprzedaży. Według przyjętego wzoru dominująca w jednostkach budżetowych grupa przychodów, czyli przychody z tytułu należnych podatków i opłat, musiała być wykazana w pozycji pod nazwą „Pozostałe dochody budżetowe”, a więc nieodpowiednio do rangi tych przychodów. Przychody z tytułu podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych, zgodnie z wcześniej obowiązującymi zasadami, według rozporządzenia musiały być ewidencjonowane na koncie 750 „Przychody finansowe”, służącym do ujęcia nie tylko typowych przychodów finansowych, lecz także przychodów z tytułu dochodów budżetowych, takich jak np. w urzędach gmin podatek od nieruchomości czy opłaty [Rozporządzenie MF 28.07.2006]. Powodowało to, że część jednostek mylnie wykazywała w rachunku zysków i strat saldo konta 750 w całości jako przychody finansowe, a nie odpowiednio w grupie A przychody z tytułu dochodów budżetowych jako A.V. Pozostałe dochody budżetowe oraz przychody z operacji finansowych, np. z tytułu odsetek za zwłokę, jako przychody finansowe w grupie G. Stanowiło to znaczące zniekształcenie informacji wynikającej z rachunku zysków i strat.

Księgowi jednostek budżetowych uważali za niewłaściwe określanie wyniku z działalności operacyjnej ich jednostek mianem zysku lub straty ze sprzedaży, argumentując, że nielogiczne jest wykazywanie poniesienia przez jednostkę straty ze sprzedaży, mimo że żadnej sprzedaży nie prowadziła, lub że osiągnęła ze sprzedaży zysk, podczas gdy np. jedyną pozycją wykazywaną w przychodach działalności podstawowej w tej jednostce były nie przychody ze sprzedaży, lecz zrównane z nimi przychody z tytułu dochodów budżetowych.

Podobne wątpliwości budziła nazwa kolejnego segmentu wyniku finansowego: zysk lub strata z działalności gospodarczej w kontekście nieprowadzenia przez jednostki budżetowe działalności gospodarczej.

W tej sytuacji nasuwała się uzasadniona wątpliwość, czy nie lepiej było nazwać np. wynik z I segmentu wynikiem z działalności podstawowej czy statutowej zamiast zyskiem/stratą ze sprzedaży, a także zastąpienie zysku/straty z działalności gospodarczej innym określeniem, np. wynikiem dodatnim/ujemnym na całokształcie działalności jednostki, co zostało przyjęte we wzorze rachunku zysków i strat dla stowarzyszeń i fundacji oraz innych jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej [Hellich 2007].

Wynikające z działalności podstawowej pozycje kosztów od B.I do B.VIII powinny odzwierciedlać koszty wynikające z normalnego toku funkcjonowania podstawowej działalności jednostki. Na wiele jednostek budżetowych nałożone są, w ra-

mach podstawowej działalności statutowej, zadania związane z wypełnianiem przez państwo czy samorządy zadań z zakresu pomocy społecznej (np. wypłata zasiłków czy zapomóg), utrzymania organów stanowiących (np. diety radnych) oraz przejęcia określonych obciążeń (np. zobowiązań likwidowanych jednostek organizacyjnych). Ponieważ nie stanowią one kosztów normalnego funkcjonowania jednostki budżetowej jako jednostki organizacyjnej, słusznie zdaniem autorki zdecydowano, że powinny one znaleźć odzwierciedlenie w pozycjach rachunku zysków i strat oznaczonych jako B.X Świadczenia finansowane z budżetu, B.XI Pozostałe obciążenia. Rozwiązanie to, jak do tej pory, sprawdziło się.

Występujące w praktyce problemy z przypisaniem poniesionych kosztów do niektórych pozycji kosztów rodzajowych w rachunku zysków i strat i niewłaściwe zrozumienie ich przedmiotowego zakresu miało w dużej mierze źródło w tym, że według obowiązujących jednostkę zasad ewidencja kosztów działalności podstawowej była prowadzona obowiązkowo na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”. W zespole tym w rozporządzeniu z 2006 r., podobnie jak we wcześniej obowiązującym, wyodrębniono jedynie dwa konta syntetyczne 400 „Koszty według rodzajów” oraz 401 „Amortyzacja”. W zdecydowanej większości jednostki budżetowe ewidencję kosztów tej działalności prowadziły nie według zakresu przedmiotowego kosztów rodzajowych wymienionych w rachunku zysków i strat, lecz według zakresu przedmiotowego, zgodnego z klasyfikacją budżetową wydatków przyjętych do realizacji w planie finansowym jednostki. Zakresy te nie są ze sobą tożsame, co spowodowało trudności w prawidłowym przyporządkowaniu ujętych w ewidencji szczegółowej kosztów do konkretnej pozycji rachunku zysków i strat.

Pojawiały się i inne pytania, także takie jak: gdzie powinny być ujęte przychody z wynajmu wolnych pomieszczeń przez urzędy skarbowe albo sądy – w działalności podstawowej jako pozostałe dochody budżetowe czy w pozostałych przychodach operacyjnych? W niepublikowanych, kierowanych np. do urzędów skarbowych wytycznych, dotyczących zasad sporządzania rachunku zysków i strat za rok 2006, Ministerstwo Finansów wskazywało, że w segmencie A jako pozostałe dochody budżetowe. Było to oczywiście niepoprawne, bo wynajmowanie wolnej powierzchni z całą pewnością nie należy do podstawowych zadań urzędu [Rudnicka 2007, s. 453-460]. Zarówno wówczas, jak i obecnie słuszne jest stwierdzenie, że w przypadku i przychodów, i kosztów o ich zaliczeniu do konkretnej pozycji rachunku zysków i strat powinna decydować ich treść ekonomiczna, zgodna z definicjami ustawy o rachunkowości oraz zasadami ustalania wyniku finansowego określonymi w art. 42 ustawy o rachunkowości, mającymi zastosowanie także do jednostek budżetowych<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Przyjęcie dla jednostek budżetowych takiego, a nie innego sposobu prezentacji i ustalania wyniku finansowego od momentu wprowadzenia obowiązującego jednostki budżetowe wzoru rachunku zysków i strat budzi określone wątpliwości, co uzasadniły E. Hellich [2007] oraz A. Zysnarska [2010], która w swojej książce zawarła wyniki szerokich badań dotyczących m.in. rachunku zysków i strat sporządzanego przez jednostki budżetowe.

## 5. Zmiany w ujęciu przychodów i kosztów w latach 2008, 2010, 2012

Po dwóch latach obowiązywania rozporządzenia z 28 lipca 2006 r. zdecydowano się na jego nowelizację. W zakresie dotyczącym przychodów i kosztów zmiany polegały na:

- włączeniu do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujętych w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych,
- wprowadzeniu obowiązku aktualizacji wyceny należności zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Nowelizacja nie zmieniła wzoru rachunku zysków i strat ani wykazu kont służących do ewidencji kosztów i przychodów jednostek budżetowych. Tym niemniej, jeśli chodzi o przychody, wprowadzona zmiana była bardzo znacząca. Rozstrzygnięto ją, że na przychody, rozumiane w sensie ekonomicznym, tak jak to ujmuje ustawa o rachunkowości, czyli jako przyrost korzyści ekonomicznych, należy patrzeć nie przez pryzmat przychodów realizowanych wyłącznie przez jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego, lecz w kontekście jednostki samorządu terytorialnego jako podmiotu osiągającego te korzyści. Dlatego zdecydowano się włączyć do przychodów ewidencjonowanych na kontach urzędu jednostki samorządu terytorialnego, a następnie prezentowanych w rachunku zysków i strat tego urzędu, równowartość takich dochodów transferowych z budżetu państwa, jak dotacje i subwencje oraz udziały w podatkach dochodowych od osób prawnych i od osób fizycznych przekazywane na rachunek dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Do 2008 r. otrzymywane z tych tytułów środki były wykazywane wyłącznie w sprawozdaniach budżetowych oraz księgowane na kontach służących do ewidencji wykonania budżetu. Wskutek wejścia w życie znowelizowanych przepisów wykazywane w rachunku zysków i strat urzędów jednostki samorządu terytorialnego przychody z tytułu dochodów budżetowych wzrosły o kilkadziesiąt procent, a często ujemny wynik z działalności podstawowej w wielu urzędach jednostek samorządu terytorialnego zmienił się w dodatni.

Do 2008 r. obowiązek tworzenia odpisów aktualizujących nie dotyczył uznawanych za wątpliwe należności z tytułu dochodów budżetowych. Wprowadzenie tego obowiązku miało wpływ z kolei na wysokość pozostałych kosztów operacyjnych. W literaturze fachowej można też było spotkać się ze stanowiskiem, że odpisy takie nie powinny obciążać kosztów, lecz zmniejszać przychody z tytułu dochodów budżetowych [Augustowska 2008, s. 195-196]. Także tę zmianę należy uznać za znaczącą merytorycznie. Był to kolejny krok znoszący zbędne różnice między regulacjami ustawy o rachunkowości a przepisami szczególnymi rachunkowości budżetowej, urealnijający wycenę bilansową należności oraz pozostałe koszty operacyjne [Rudnicka 2009, s. 161-169].



W odróżnieniu od zmian wprowadzonych w 2008 r. nowe rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości z 5 lipca 2010 r. wniosło zmiany o dość kontrowersyjnym charakterze, szczególnie jeśli chodzi o ewidencję przychodów [Rozporządzenie MF 5.07.2010].

W rozporządzeniu z 5 lipca 2010 r. w odniesieniu do przychodów przyjęto, że w miejsce dotychczasowego konta 750 „Przychody finansowe”, służącego do ewidencji typowych przychodów z tytułu operacji finansowych, jak i przychodów z tytułu finansowych dochodów budżetowych, takich jak podatki i opłaty, wprowadza się dwa konta: 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” oraz 750 „Przychody finansowe”. Była to zmiana oczekiwana i oddająca prowadzoną w praktyce ewidencję tych dwóch różnych kategorii przychodów.

Jednakże opis, jakim opatrzone te dwa konta, spowodował, że dotychczasowy, w miarę klarowny, nieodbiegający od postanowień ustawy o rachunkowości, podział przychodów na zaliczane do przychodów działalności podstawowej, pozostałe przychody operacyjne oraz przychody finansowe został jeśli nie zniesiony, to co najmniej określony nieostro. W nowym rozporządzeniu przyjęto bowiem, że konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” służy do ewidencji wszystkich przychodów z tytułu dochodów budżetowych, natomiast w pierwszym zdaniu opisu do konta 750 „Przychody finansowe” określono, że służy ono do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych.

Tymczasem dochody budżetowe to kategoria wynikająca z ustawy o finansach publicznych, związana z gospodarką finansową jednostek budżetowych, oznaczająca środki pozyskane przez jednostkę budżetową, które wpłynęły na jej rachunek i które jest ona zobowiązana odprowadzić na rachunek dochodów właściwego budżetu. Dla pojęcia dochodów nie ma znaczenia, czy powstają one w związku z pieniężną realizacją korzyści (przychodów) wynikających z działalności podstawowej, pozostałej czy operacji finansowych. Tym niemniej pojawiły się wątpliwości, na którym koncie należy księgować należne i otrzymane odsetki, otrzymane odszkodowania, przychody ze sprzedaży środków trwałych, uwzględniając, że wszystkie środki otrzymane z tego tytułu stanowią w rezultacie dochody budżetowe [Rudnicka 2011b, s. 257-264].

Na podstawie opisu do wymienionych kont oraz kierując się dodatkowo wyjaśnieniami zamieszczonymi na stronach Ministerstwa Finansów<sup>3</sup>, wskazującymi, że na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” należy księgować wszystkie przychody, jeśli tylko środki z ich pieniężnej realizacji muszą zostać przekazane na rachunek dochodów budżetu, większość jednostek dostosowała nowe zasady funkcjonowania kont przychodów do tych reguł [Charytoniuk 2010, s. 70].

<sup>3</sup> <http://mf.gov.pl/dokument.php?const=1&dzial=3162&id=200632&typ=news> (data odczytu: 10.01.2011) – wyjaśnienia zamieszczone na stronach internetowych Ministerstwa Finansów w II połowie 2010 r., usunięte w grudniu 2011 r. przed opublikowaniem projektu z 21 grudnia rozporządzenia nowelizującego szczególne zasady rachunkowości z dnia 5 lipca 2010 r.

Wykazanie w rachunku zysków i strat przychodów w sposób zgodny z przedstawionymi zasadami doprowadziłoby do naruszenia obowiązującego także jednostki budżetowe art. 42 ustawy o rachunkowości, określającego, jakie przychody i koszty są zaliczane do poszczególnych segmentów wyniku finansowego. Narastające w tym zakresie wątpliwości i protesty były bodaj podstawową przyczyną kolejnej nowelizacji rozporządzenia, w sposób zdecydowany zmieniającej przyjęte w 2010 r. zasady ewidencji i podziału przychodów jednostek budżetowych.

Poza omówionymi zmianami dotyczącymi przychodów, dość istotna była też rezygnacja z naliczania, zrównanego z przychodami, pokrycia amortyzacji, czyli równowartości amortyzacji, z jednej strony pomniejszającej fundusz jednostki, z drugiej zwiększającej pozostałe przychody, co powodowało zniesienie wpływu amortyzacji na wynik finansowy.

Rozporządzenie z 5 lipca 2010 r. przyniosło też zmiany w ewidencji kosztów. W miejsce stosowanego do tej pory jednego konta syntetycznego 400 „Koszty według rodzajów” wprowadzono siedem kont syntetycznych, których nazwy pokrywały się z pozycjami kosztów operacyjnych wykazywanych jako koszty rodzajowe w porównawczym rachunku zysków i strat. Ta zmiana nie wzbudziła kontrowersji.

Nowelizacją rozporządzenia z dnia 19 stycznia 2012 r. Ministerstwo Finansów niejako przyznało się do błędów popełnionych w opisie kont przychodów w rozporządzeniu z dnia 5 lipca 2010 r. Można powiedzieć, że zaprowadzono porządek. Przyjęto, że konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych związanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności dochodów, do których zalicza się podatki, składki, opłaty, inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych. Tym samym nawiązano do opisu zgodnego z MSRSP nr 23 „Przychody z niewymiennych transakcji (podatki i transfery)”, przyjmując, że na tym koncie należy księgować przychody jednostronne, niewywołujące obowiązku wykonania zwrotnego świadczenia [Muller-Marques Berger 2009, s. 132-137].

Przychody dotyczące transakcji wymiennych, ekwiwalentnych, regulowanych umowami cywilnoprawnymi, bezpośrednio związane z działalnością podstawową jednostki, powinny być ewidencjonowane zgodnie z nowelizacją na koncie 700 „Przychody ze sprzedaży produktów i koszt ich wytworzenia”, przychody pozostałe, pośrednio związane z działalnością podstawową jednostki – na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne”, a przychody z operacji finansowych na koncie 750 „Przychody finansowe”.

Nowelizacja nie zawiera znaczących zmian w dotychczasowych zasadach ewidencji i prezentacji kosztów.

Nowelizacja zmienia też nieznacznie obowiązujący w 2012 r. wzór rachunku zysków i strat. Zmiany te polegają na zamianie nazwy grupy A przychodów z „Przychodów netto ze sprzedaży produktów i zrównanych z nimi” na „Przychody netto

z podstawowej działalności operacyjnej” oraz nazwy wyniku z działalności podstawowej z „Zysku (straty) ze sprzedaży” na „Zysk (stratę) z działalności podstawowej”. Niewątpliwie przystają one bardziej niż dotychczasowe do specyfiki działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe. Warto jednak mieć na względzie, że jednostki te nie działają dla zysku i lepsze byłoby przyjęcie nazwy – wynik dodatni lub ujemny z danej działalności.

## 6. Podsumowanie

Wynik finansowy w jednostkach budżetowych stanowi różnicę między niepowiązanymi ze sobą z reguły kosztami i przychodami. Różnica dodatnia jest określana ostatecznie mianem zysku, a ujemna – straty. Inaczej jednak niż ma to miejsce w jednostkach zarobkowych zysk nie świadczy o efektywnych, a strata o nieefektywnych decyzjach osób kierujących jednostką budżetową, także jeśli chodzi o sposób wykorzystania mienia publicznego powierzonego jednostce. Wynika to przede wszystkim z tego, że działalność większości jednostek jest nieekwiwalentna, np. realizowane przychody mają charakter jednostronny, są gwarantowane przez odpowiednie przepisy prawa i nie są powiązane ze świadczonymi usługami, i odwrotnie – usługi są świadczone bezpłatnie, a na ich sfinansowanie jednostka otrzymuje środki z budżetu. Stąd też w jednostkach budżetowych, ustalany jako logiczny efekt księgowego zamknięcia kont przychodów i kosztów, wynik finansowy nie może być uznany za miarę dokonań jednostki budżetowej i podstawę rozliczania kierujących jednostką. Nie jest odbiciem funkcji kontrolnej i rozliczeniowej rachunkowości w takim zakresie, jak to ma miejsce w jednostkach zarobkowych. W tym kontekście jego wysokość nie jest i nie może być przedmiotem zainteresowania ani kierujących jednostką, ani właścicieli majątku. A tym samym wartość informacyjna wyniku finansowego w jednostkach budżetowych dla osób, które z racji funkcji czy prawa własności mogłyby być tym najbardziej zainteresowane, jest niewielka lub żadna<sup>4</sup>. Wprowadzenie w ramach sprawozdania finansowego, począwszy od roku 2006, obowiązku sporządzania oprócz bilansu także rachunku zysków i strat niewiele w tym przedmiocie zmieniło.

Mimo to wprowadzenie rachunku zysków i strat jako obowiązkowego elementu sporządzania sprawozdania finansowego nie należy uznawać za niepotrzebne. Podobnie jak to ma miejsce w jednostkach zarobkowych, jest on formą dostarczenia w miarę zrozumiałej informacji zainteresowanemu gronu odbiorców, nie tyle o wyniku finansowym, co o przychodach i kosztach jednostki budżetowej. Stąd potrzeba i konieczność, aby informacja ta była przedstawiona w sposób jasny, na podstawie niebudzących wątpliwości i pozbawionych błędów merytorycznych regulacji prawa.

<sup>4</sup> Wnioski takie zostały postawione jeszcze przed wprowadzeniem rachunku zysków i strat jako elementu sprawozdania finansowego jednostek budżetowych w [Rudnicka, Koczar 2006, s. 201-206].

Przyjęty w 2006 r. wzór rachunku zysków jednostek budżetowych oraz zasady ewidencji przychodów i kosztów wymagały zmian. Dokonywały się one stopniowo, a przy ich wprowadzaniu nie ustrzeżono się od pomyłek. Jednak ostatnie regulacje w dużej mierze wprowadziły i przywróciły zgodne z treścią ekonomiczną przyporządkowanie przychodów i kosztów do poszczególnych segmentów działalności jednostki.

Rangę rachunku zysków i strat jako elementu sprawozdania finansowego niewątpliwie podniósł wprowadzony od 2010 r. obowiązek badania sprawozdania finansowego jednostek samorządu terytorialnego przez biegłych rewidentów. Można domniemywać, że to m.in. ich opinie doprowadziły do nowelizacji rozporządzenia w 2012 r. i przyczyniły się do uporządkowania zakresu przedmiotowego poszczególnych grup przychodów.

W najbliższym czasie można się spodziewać dalszych zmian. Jest to związane z rozpoczętą dyskusją i konsultacjami społecznymi nad potrzebą wprowadzenia w Polsce Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

## Literatura

- Augustowska M., *Komentarz do planu kont dla państwowych i samorządnych jednostek budżetowych*, wyd. XI, ODDK, Gdańsk 2008.
- Charytoniuk J., *Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych*, cz. 2, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2010, nr 11.
- Hellich E., *Treść czy forma sprawozdania finansowego w jednostkach sektora budżetowego*, [w:] *Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. III: *Sprawozdawczość i analiza finansowa*, red. W. Gabrusewicz, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. I, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Karlikowska M., Miemieć M., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, wyd. I, PRESSCOM, Wrocław 2010.
- Muller-Marques Berger T., *IPSAS Explained – A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, John Wiley & Sons Ltd, 2009.
- Rudnicka B., *Sprawozdanie finansowe po zmianach*, „Finanse Publiczne” 2006, nr 1.
- Rudnicka B., *Cechy jakościowe informacji finansowej a rachunek zysków i strat jednostek budżetowych*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2007.
- Rudnicka B., *Odpisy aktualizujące należności w jednostkach budżetowych*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zasoby i procesy w rachunkowości jednostek gospodarczych*, Difin, Warszawa 2009.
- Rudnicka B., *Błędy i niejasności w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej*, [w:] *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011a.
- Rudnicka B., *Klasyfikacja przychodów jednostek budżetowych jako wynik ewolucji rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Kierunki zmian*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2011b.

- Rudnicka B., Koczar J., *Wartość informacyjna wyniku finansowego w jednostkach budżetowych*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Czas na pieniądź, zarządzanie finansami, inwestycje i wycena przedsiębiorstw*, t. II, Wyd. Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2006.
- Zysnarska A., *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planu kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, DzU nr 142, poz. 1020.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, DzU nr 38, poz. 207 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont obowiązujące jednostki budżetowe 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, DzU nr 128, poz. 861.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r. zmieniające rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad 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, DzU, poz. 121.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity DzU z 2009, nr 152, poz. 1223 ze zm.

## **ASSESSMENT OF CHANGES IN THE RECORDING AND PRESENTATION OF REVENUES AND COSTS IN BUDGET ENTITIES**

**Summary:** In 2006 a profit and loss account was introduced to the financial statement of budget entities which led to a significant quality change in the presentation of information about property and financial situation. Up to this year financial statement included only the balance. However, solutions accepted in the model of the profit and loss account were not exactly adjusted to the character of revenues, incomes and financial results achieved and borne by budget entities. It resulted in changes in that field in the years 2008, 2010 and 2012. The essence of those changes, which not always were right, came down to the elimination as well as changes in the names and the subjective scope of some position in the profit and loss account and the adjustment of the recording rules for revenues and costs with the needs of proper preparation of the profit and loss account.

**Keywords:** revenues, costs, budget accounting.