

## **Informacje uzupełniające w sprawozdaniu finansowym jednostki sektora samorządu terytorialnego**

**Monika Kaczurak-Kozak\***

**Streszczenie:** *Cel* – przedstawienie zakresu informacji uzupełniających prezentowanych przez jednostki sektora samorządu terytorialnego. *Metoda badania* – analiza istniejących przepisów, analiza literatury, analiza sprawozdań finansowych. *Wynik* – należy stwierdzić, iż jednostki generalnie podają w sprawozdaniach finansowych jedynie informacje uzupełniające, które są obligatoryjne (i występują tylko w bilansie), inne informacje odnoszą się głównie do wzajemnych rozliczeń między jednostkami. *Oryginalność/Wartość* – artykuł posiada wartość poznawczą, dotyczącą problematyki sprawozdawczości jednostek sektora samorządowego w zakresie informacji uzupełniających.

**Słowa kluczowe:** jednostka sektora samorządu terytorialnego, sprawozdawczość finansowa, informacje uzupełniające

### **Wprowadzenie**

Sektor finansów publicznych tworzą jednostki wymienione w art. 9 ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup> (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...). Wśród nich znajdują się m.in. jednostki samorządu terytorialnego, samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe. Jednostki te prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...). Jednocześnie muszą uwzględniać zasady określone w ustawie o finansach publicznych i wydanym na jej podstawie (art. 40, ust. 4) rozporządzeniu Ministra Finansów 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<sup>2</sup> (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010...). Specyfika funkcjonowania jednostek w sektorze finansów publicznych powoduje konieczność odmiennego uregulowania niektórych obszarów rachunkowości. Szczególne zasady, wskazane przez ustawodawcę w art. 40, ust. 3 ustawy o finansach publicznych, dotyczą:

- ewidencji wykonania budżetu,

---

\* dr Monika Kaczurak-Kozak, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie, Instytut Administracji i Turystyki, ul. Armii Krajowej 51, 66–100 Sulechów.

<sup>1</sup> Zwana dalej ustawą finansach publicznych.

<sup>2</sup> Zwane dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,
- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Ich uszczegółowienie znajduje się w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

## 1. Zakres sprawozdawczości finansowej

Samorządowe jednostki budżetowe i zakłady budżetowe oraz jednostki samorządu terytorialnego nie obowiązują rozdział 5 „Sprawozdania finansowej jednostki” ustawy o rachunkowości. Zakres sprawozdawczości oraz wzory sprawozdań finansowych sporządzanych przez omawiane jednostki zawiera rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące:

- a) bilans;
- b) rachunek zysków i strat (w wariantcie porównawczym);
- c) zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Natomiast sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:

- a) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- b) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- c) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- d) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Zakres informacji wykazywanych w poszczególnych częściach sprawozdania (jednostkowych i łącznych) wynika głównie ze wzorów tych sprawozdań zawartych w załącznikach nr 5, 7, 8 i 9 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

## 2. Uwagi ogólne dotyczące informacji dodatkowej

Jednostki zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości sporządzają obowiązkowo – jako część składową sprawozdania finansowego – informację dodatkową. Obejmuje ona:

- a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz
- b) dodatkowe informacje i objaśnienia.

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości (art. 48, ust. 1) informacja dodatkowa powinna zawierać istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe odpowiadało warunkom określonym w art. 4, ust. 1 ustawy, a w szczególności obejmować:

- a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego, zawierające opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finan-

sowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego;

b) dodatkowe informacje i objaśnienia:

- do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym,
- proponowany podział zysku lub pokrycia straty,
- podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki,
- inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

Zapisy rozdziału 5 „Sprawozdawczość finansowa” rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, określające zakres sprawozdawczości samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych oraz jednostek samorządu terytorialnego, nie wymieniają informacji dodatkowej, jako części sprawozdania finansowego. W praktyce można zaobserwować, że sprawozdania finansowe jednostek samorządu terytorialnego – przekazywane przez zarząd organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego, w myśl art. 270, ust. 1 ustawy o finansach publicznych – zawierają wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Analiza treści tej części sprawozdania finansowego wybranych jednostek samorządu terytorialnego pozwala stwierdzić, iż nie do wszystkich obszarów, wskazanych przez ustawodawcę w art. 48, ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki się odnoszą. Dodatkowo, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może żądać przedłożenia przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego dodatkowych wyjaśnień odnoszących się do sprawozdania finansowego. W przypadku jednostkowych sprawozdań finansowych samorządowych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych generalnie informacja dodatkowa, jako odrębna część ich sprawozdania finansowego, nie występuje.

### 3. Obligatoryjne informacje uzupełniające

Brak informacji dodatkowej w jednostkowym sprawozdaniu finansowym samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych tłumaczy układ poszczególnych części sprawozdania finansowego podany w załącznikach nr 5, 7 i 8 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. W każdym z przedstawionych wzorów zamieszczono część, w której jednostka podaje informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej. Katalog informacji prezentowanych w tej części sprawozdań sporządzanych przez samorządowe jednostki i zakłady budżetowe nie jest jednorodny i zależy od potrzeb informacyjnych. W przypadku bilansu tych jednostek określono obowiązkowy wykaz informacji uzupełniających. Są one następujące:

1. Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych.
2. Umorzenie środków trwałych.
3. Umorzenie pozostałych środków trwałych.
4. Odpisy aktualizujące środki trwałe.
5. Odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie.
6. Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne.
7. Odpisy aktualizujące należności.

W stosunku do poprzedniego stanu prawnego (zmiana rozporządzenia nastąpiła w 2012 r.) dodano pozycje dotyczące odpisów aktualizujących środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne.

Wymieniony zakres obligatoryjnych informacji uzupełniających ma swoje uzasadnienie w przepisach ustawy o rachunkowości, w szczególności zawartych w art. 28, ust. 1, pkt 1 i 2 oraz w art. 35b:

- a) nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się:
  - środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, pomniejszając je o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
  - środki trwałe w budowie, pomniejszając je o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości;
- b) wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne są wykazywane w bilansie w wartości netto, w związku z tym dane o umorzeniu poszczególnych składników aktywów trwałych w połączeniu z wartością netto dają informację o ich wartości początkowej. W przypadku pozostałych środków trwałych, wartość umorzenia zawarta w informacji uzupełniającej pokazuje jednocześnie ich wartość początkową ze względu na dokonywany dla nich jednorazowy odpis umorzeniowy w ciężar kosztów w miesiącu przyjęcia ich do użytkowania. W praktyce można zaobserwować większą szczegółowość tych informacji niż podana we zworze bilansu. Jednostki oświatowe wykazują odrębnie umorzenie pozostałych środków trwałych oraz umorzenie zbiorów bibliotecznych, podawana jest też wartość umorzenia mienia zlikwidowanych jednostek.

Odpisy aktualizujące środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne dokonywane są w związku z trwałą utratą wartości wymienionych składników aktywów. W przeciwieństwie do odpisów umorzeniowych, ustalenie wartości tej pozycji może być problematyczne. Wynika to z faktu, iż odpisy z tytułu trwałej utraty wartości nie są przedmiotem uregulowań zawartych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe zobowiązane są stosować plan kont zawarty w załączniku nr 3 do rozporządzenia, który nie przewiduje konta syntetycznego służącego do ewidencji omawianych odpisów. Treść rozporządzenia również nie odnosi się do zasad ustalania tych odpisów.

Wprowadzając obowiązek prezentowania w bilansie samorządowych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych danych dotyczących trwałej utraty wartości nie zmieniono przepisów regulujących zasady funkcjonowania kont, którymi posługują się te podmioty. Należy przy tym zaznaczyć, iż w projekcie obowiązującego rozporządzenia (projekt z 18 listopada 2011 r. rozporządzenia Ministra Finansów...) przewidziano konto 074 „Odpisy aktualizujące środki trwałe i wartości niematerialne i prawne”, do ewidencji odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jednak w ostatecznej wersji rozporządzenia zapis został usunięty. Samorządowe jednostki budżetowe oraz zakłady budżetowe powinny zatem w celu ustalenia wartości tych odpisów posługiwać się zasadami wynikającymi z przepisów ustawy o rachunkowości, w szczególności art. 32, ust. 4 i 5 oraz art. 35c. Sposób dokonywania tych odpisów zaprezentowano również w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”. M. Bąk zauważa, iż „pewnym problemem przy naliczaniu trwałej utraty wartości aktywów w jednostkach i zakładach budżetowych może być fakt, że nie

funkcjonują one po to, aby osiągnąć korzyści ekonomiczne, ale realizować zadania społeczne. Stąd korzystania ze składników majątkowych w swojej działalności nie analizują w kontekście osiągania przyszłych korzyści ekonomicznych” (Bąk 2014: 120). Natomiast D. Adamek-Hyska zauważa, że sytuacje, w których nastąpi trwała utrata wartości w podmiotach sektora finansów publicznych są rzadko spotykane. W przypadku środków trwałych trwała utrata wartości w tych podmiotach może nastąpić jedynie w sytuacji zniszczenia lub trwałego zaprzestania ich użytkowania. Przykładowo można dokonać odpisu aktualizującego wartość części budynku szkoły publicznej na skutek zmniejszenia liczby uczniów (Adamek-Hyska 2014: 278).

Obligatoryjną informacją uzupełniającą w bilansie samorządowych jednostek budżetowych oraz zakładów budżetowych jest również stan odpisów aktualizujących należności. Zgodnie z § 8 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości, a odpisy są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. W jednostkach budżetowych obsługujących budżet jednostki samorządu terytorialnego (urzędy) należy zwrócić uwagę na występowanie operacji związanych z ewidencją należności podatkowych. Zaległość podatkowa jest dzielona na należność główną oraz odsetki od tej należności (należności uboczne). Jednostka realizująca takie dochody tworzy, w przypadku wątpliwego prawdopodobieństwa zapłaty, odpis aktualizujący wartość należności głównej oraz wartość należności ubocznych.

Obowiązek prezentacji określonych danych w informacjach uzupełniających dotyczy również jednostek samorządu terytorialnego. Podają one obligatoryjnie wartości udzielonych oraz otrzymanych gwarancji i poręczeń. Jednostki samorządu terytorialnego przedstawiają je w bilansie z wykonania budżetu.

#### **4. Pozostałe informacje uzupełniające**

Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej stanowią nieodłączną część każdego sprawozdania finansowego samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Poza podanymi wyżej pozycjami obligatoryjnymi we wzorze bilansu tych jednostek występuje również pozycja nienazwana. Wykazuje się w niej m.in. wzajemne należności i zobowiązania między jednostkami powiązаныmi, tzn. wchodzącymi w skład danego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednostki te objęte są bowiem sprawozdaniem łącznym. Istotne jest zatem podanie informacji o wzajemnych rozliczeniach między tymi jednostkami, celem ułatwienia łączenia sprawozdań. J. Charytoniuk zaleca również zamieszczenie informacji, że w danej jednostce nie wystąpiły należności i zobowiązania odnoszące się do jednostek powiązanych (Charytoniuk 2013a: 20). Wśród informacji uzupełniających można spotkać również podawanie wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej (wydatki bieżące na nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne), czy też kwoty wydatków bieżących na wynagrodzenia i naliczane od nich składki zaplanowane w wieloletniej prognozie finansowej.

W rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w funduszu również występuje część, w której umieszcza się informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej jednostki sprawozdawczej. Nie zawiera ona wykazu pozycji obligatoryjnych. Podobnie jak w przypadku bilansu można przyjąć, że w tej części jednostka wykaże informacje niezbędne do wzajemnych rozliczeń.

W § 19, ust. 2, pkt 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości określono, że wyłączenia wzajemnych rozliczeń dotyczą m.in. wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostkami objętymi sprawozdaniem łącznym. Według J. Charytoniuka zaobserwowanie takich wyłączeń w praktyce będzie trudne. Przykładem może być sytuacja nieodpłatnego przekazania materiałów do jednostki objętej łącznym rachunkiem zysków i strat. Jednostka przekazująca materiały zarejestruje zmniejszenie wyniku o poniesione pozostałe koszty operacyjne, a jednostka otrzymująca materiały – zwiększenie wyniku z tytułu zrealizowania pozostałych przychodów operacyjnych (Charytoniuk 2013b: 18).

W zestawieniu zmian w funduszu w informacjach uzupełniających należałoby podać wartość nieodpłatnie przekazanych oraz otrzymanych środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, w przypadku gdy operacje zachodzą między jednostkami budżetowymi oraz zakładami budżetowymi objętymi łącznym sprawozdaniem finansowym jednostki samorządu terytorialnego.

Analizując przykładowe bilanse z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego można zwrócić uwagę, iż poza obligatoryjnymi, informacje uzupełniające dotyczą np. wysokości spłat w przyszłym okresie rat kapitałowych z tytułu wyemitowanych obligacji komunalnych czy z tytułu zaciągniętych pożyczek, wysokości zabezpieczeń wekslowych, należności spornych.

## **Uwagi końcowe**

Podstawowym celem dodatkowych informacji i objaśnień, jako części sprawozdania finansowego jest dostarczenie dodatkowych wyjaśnień i informacji użytkownikom sprawozdań. W przypadku omawianych jednostek mają one charakter danych liczbowych, uzupełniających informacje zaprezentowane w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w funduszu. Poza bilansem, w którym wskazano pozycje obligatoryjne, katalog informacji uzupełniających może być różny. Powiązania zachodzące w obszarze jednostek objętych jednym budżetem wskazują jednak na konieczność podawania w jednostkowych sprawozdaniach informacji o wzajemnych rozliczeniach między tymi jednostkami. Wzajemne rozliczenia dotyczą wszystkich elementów sprawozdania finansowego:

- a) w bilansie wyłącza się należności i zobowiązania;
- b) w rachunku zysków i strat wyłącza się wzajemne koszty i przychody;
- c) w zestawieniu zmian w funduszu jednostki wyłącza się wartość nieodpłatnie otrzymanych (przekazanych) środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Należy też zaznaczyć, że wyłączenia dokonuje się na poziomie zarządu jednostki samorządu terytorialnego, w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki sporządzającej łączne sprawozdanie finansowe. W praktyce można zaobserwować składanie przez jednostki wraz z jednostkowym sprawozdaniem finansowym arkusza wzajemnych rozliczeń. Jednostki przedstawiają w nim wyłączenia, zaewidencjonowane na koncie 976 „Wzajemne rozliczenia między jednostkami”.

## Literatura

- Adamek-Hyska A. (2014), *Art. 32. Odpisy amortyzacyjne środków trwałych*, w: *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, red. W. Nowak, C.H. Beck, Warszawa.
- Bąk M. (2014), *Wartości niematerialne i prawne w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych*, w: *Księgowania w układzie sprawozdawczości finansowej w jednostkach finansów publicznych*, red. M. Cellary, M. Kaczurak-Kozak, C.H. Beck, Warszawa.
- Charytoniuk J. (2013a), *Informacje uzupełniające w sprawozdaniu finansowym za 2012 r.*, „Rachunkowość Budżetowa” nr 6.
- Charytoniuk J. (2013b), *Powiązanie konta 976 ze sprawozdaniem finansowym*, „Rachunkowość Budżetowa” nr 3.
- Projekt z 18 listopada 2011 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie 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, [www.legislacja.rcl.gov.pl/projekt/16765](http://www.legislacja.rcl.gov.pl/projekt/16765).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 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 2013, poz. 289.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. DzU 2013, poz. 885, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.

### SUPPLEMENTARY INFORMATION IN THE FINANCIAL REPORTING OF THE LOCAL GOVERNMENT SECTOR UNITS

**Abstract:** *Purpose* – the purpose of the article is to present a scope of supplementary information presented in the financial reporting of the local government sector units. *Design/Methodology/Approach* – the analysis of prevailing regulations, the analysis of literature, the analysis of the financial reporting. *Findings* – it must be found that units generally only provide in the financial reporting the supplementary information that is mandatory (in the balance sheet only), other information relation mainly to mutual settlements between units. *Originality/Value* – the article has cognitive value related to financial reporting of the local government sector units issues on supplementary information.

**Keywords:** local government sector unit, financial reporting, supplementary information

## Cytowanie

- Kaczurak-Kozak M. (2015), *Informacje uzupełniające w sprawozdaniu finansowym jednostki sektora samorządu terytorialnego*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 237–243; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).

