

Dorota Adamek-Hyska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
e-mail: dorota.adamek-hyska@ue.katowice.pl

WARTOŚĆ INFORMACYJNA ZESTAWIENIA ZMIAN W FUNDUSZU JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH I SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW BUDŻETOWYCH

INFORMATIONAL VALUE OF THE STATEMENT OF CHANGES IN THE BUDGETARY AND SELF-GOVERNMENT ENTITIES FUNDS OF BUDGETARY COMPANIES

DOI: 10.15611/pn.2017.484.01

Streszczenie: Typowe jednostki sektora finansów publicznych zobowiązane są do tworzenia i przekazywania podmiotom nadrzędnym różnych sprawozdań i raportów, w tym w szczególności sprawozdań finansowych i budżetowych. Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe sporządzają sprawozdania finansowe według szczególnych zasad (w tym wzorców) określonych przez prawo finansów publicznych. Celem artykułu jest wskazanie wartości informacyjnej jednego z elementów sprawozdań finansowych, tj. zestawienia zmian w funduszu jednostki, w którym bezpośrednio odwzorowane są finansowe skutki specyfiki działalności samorządowych oraz państwowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. W opracowaniu wykorzystano studia literaturowe z zakresu finansów publicznych i rachunkowości finansowej, metodę analizy przepisów prawnych, analizę porównawczo-opisową oraz wnioskowanie. Cel artykułu wymagał również zastosowania jako metody badawczej swobodnego wywiadu oraz syntezy w odniesieniu do cząstkowych wniosków.

Słowa kluczowe: jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy, sprawozdanie finansowe, fundusz jednostki.

Summary: Representative public finance sector entities are obliged to compile different statements particularly including financial and budgetary ones. Such statements are then transferred to superior entities. Budgetary entities and self-government budgetary entities prepare financial statements according to specific rules (including samples) determined by the public finance law. The article is aimed at demonstrating informational values of one particular element of financial reports, i.e. a statement of changes in the entity's budget. Such a statement directly reflects financial effects of specifics of activities undertaken by budgetary entities and self-government budgetary entities. In the article literature studies of public finances and financial accounting, the analyses of regulations, comparative analyses

of empirical data and reasoning are employed. The objective of the paper also required the use of a free-form interview method and the synthesis with respect to the partial conclusions.

Keywords: budgetary entity, self-government budgetary entity, financial reports, entity's fund.

1. Wstęp

Zestawienie zmian w funduszu od 2006 r. stanowi obowiązkowy element sprawozdania finansowego jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych¹. Szczegółowo prezentuje informacje o zmianach poszczególnych składników funduszu własnego tych podmiotów za poprzedni i bieżący rok obrotowy. Jego wzór zawierają przepisy prawa finansów publicznych [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a, załącznik 8].

Głównym celem artykułu jest wskazanie wartości informacyjnej zestawienia zmian w funduszu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz szczegółowych elementów, które zwiększają lub zmniejszają fundusz tych podmiotów. W związku z tak postawionym celem określono następującą hipotezę badawczą: zestawienie zmian w funduszu jednostki bezpośrednio odzwierciedla specyfikę działalności jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych oraz ich szczególne zasady rachunkowości. Dla prezentacji poszczególnych zagadnień opracowania, osiągnięcia postawionego celu oraz zweryfikowania postawionej hipotezy badawczej wykorzystano następujące metody badawcze: studia literaturowe z rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, analizę aktów prawnych, analizę porównawczo-opisową, wywiad swobodny oraz wnioskowanie.

¹ Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe traktowane są jako typowe formy organizacyjnoprawne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej. Jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio środkami otrzymanymi z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast samorządowe zakłady budżetowe odpłatnie wykonują swoje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Samorządowe zakłady budżetowe mogą otrzymywać dotacje przedmiotowe, podmiotowe i celowe. Podstawą gospodarki finansowej tych podmiotów są roczne plany finansowe. Szczególne zasady ich rachunkowości określone są w przepisach wykonawczych do ustawy o finansach publicznych. Specyfika ta odnosi się m.in. do: prawnie określonych planów kont, wzorów i zasad sporządzania poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, wzorów i zasad sporządzania sprawozdań budżetowych, uwzględniania podziałek klasyfikacji budżetowej oraz procedur rozliczania się z budżetem państwa lub budżetami jednostek samorządu terytorialnego [Zysnarska 2012, Nowak 2016].

2. Zestawienie zmian w funduszu jako obowiązkowy element sprawozdania jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych

Zakres systemu sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz szczególne zasady prezentacji w nich danych i informacji określają przepisy wykonawcze do ustawy o finansach publicznych [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a]. Od 2006 r. sprawozdanie finansowe tych podmiotów zawiera bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki, zgodnie ze swą nazwą, przedstawia zmiany, jakie nastąpiły w poszczególnych elementach funduszu i ich przyczyny. Powiązane jest z bilansem kwotą funduszu jednostki, a z rachunkiem zysków i strat kwotą wyniku finansowego. Zestawienie zmian w funduszu jednostki wraz z bilansem w pełni wpisuje się w teorię wartości [Zysnarska 2010, s. 206]. W zależności od tego, którym dysponentem środków publicznych są jednostki i samorządowe zakłady budżetowe (trzeciego stopnia, drugiego stopnia lub części budżetowej), zestawienie zmian w funduszu wchodzi w zakres jednostkowego lub łącznego sprawozdania finansowego [Adamek-Hyska 2015].

Podstawą prawidłowego sporządzenia zestawienia zmian w funduszu jednostek i samorządowych zakładów budżetowych jest analiza, zaewidencjonowanych w ciągu roku i na dzień bilansowy, operacji gospodarczych na następujących kontach księgowych:

- 800 „Fundusz jednostki”,
- 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- 860 „Wynik finansowy”.

Fundusz jednostek i samorządowych zakładów budżetowych stanowi równowartość posiadanych aktywów netto (tj. różnicę pomiędzy wartością aktywów a szeroko rozumianymi zobowiązaniami). Do ewidencji podstawowego funduszu tych podmiotów służy konto 800 „Fundusz jednostki”. Zasady ewidencji na koncie 800 prezentuje tabela 1. Konto 800 wykazuje na koniec roku saldo Ma, które oznacza stan funduszu jednostki.

Wśród wskazanych w tabeli 1. zdarzeń kształtujących fundusz jednostek i samorządowych zakładów budżetowych są głównie kwoty operacji gospodarczych i finansowych specyficzne dla tych podmiotów (np. przeksięgowanie zrealizowanych dochodów i wydatków budżetowych w jednostkach budżetowych, środki przychodów własnych przeznaczone na inwestycje w samorządowych zakładach budżetowych, równowartość środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych), na których sfinansowanie samorządowy zakład budżetowy otrzymał środki pieniężne, np. w formie dotacji celowej².

² Analiza wybranego łącznego zestawienia zmian w funduszu oświatowych samorządowych jednostek budżetowych sporządzonego na dzień 31.12.2016 r. wykazała: kwotę zwiększenia funduszu wynosiła

Tabela 1. Zasady funkcjonowania konta 800

| Konto 800 – „Fundusz jednostki” | |
|--|---|
| Strona Wn konta | Strona Ma konta |
| • przeksięgowanie w roku bieżącym straty z roku ubiegłego | • przeksięgowanie w roku następnym zysku z roku ubiegłego |
| • przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych jednostek budżetowych | • przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych jednostek budżetowych |
| • przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje (tylko w jednostkach budżetowych) | • przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich (tylko w państwowych jednostkach budżetowych) |
| • różnice z aktualizacji środków trwałych | • okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (tylko w państwowych jednostkach budżetowych) |
| • wartość księgową netto sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych oraz środków trwałych w budowie | • równowartość środków przeznaczonych na finansowanie środków trwałych w budowie |
| • wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych lub połączonych jednostek | • różnice z aktualizacji środków trwałych |
| • wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia | • nieodpłatne otrzymanie środków trwałych oraz środków trwałych w budowie |
| • równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie przez samorządowy zakład budżetowy | • wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych lub połączonych jednostek |
| • równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na których sfinansowanie samorządowy zakład budżetowy otrzymał środki pieniężne, np. w formie dotacji celowej | • wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a, załącznik 3; Adamek-Hyska 2011, s. 121-122; Augustowska 2011, 322-325].

194 885 601,95 zł, w tym z tytułu: zrealizowanych wydatków budżetowych 168 873 068,10 zł (ok. 86,65%), środków na inwestycję 283 673,86 zł (ok. 0,15%), nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych 25 511 824,25 zł (ok. 13,09%), aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek 193 856,67 zł (ok. 0,10%) oraz innych zwiększeń 22 179,07 zł (ok. 0,01%); kwota zmniejszenia funduszu wynosiła 166 446 259,70 zł, w tym z tytułu: straty za rok ubiegły 156 960 169,58 zł (ok. 94,3%), zrealizowanych dochodów budżetowych 7759 862,23 zł (4,66%), środków na inwestycje 284 673,86 zł (ok. 0,17%), wartości księgowej netto sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych 1 147 891,75 zł (ok. 0,69%) oraz pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek 292 104,97 zł (ok. 0,18%).

Następne konto, które wpływa na wartość informacyjną zestawienia zmian w funduszu, to konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”. W samorządowych zakładach budżetowych służy do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego, a w oświatowych jednostkach budżetowych – nadwyżki dochodów zgromadzonych na rachunku wydzielonym.

Według prawa finansów publicznych samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie Prawo oświatowe mogą gromadzić na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej oraz z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 223]. Natomiast państwowe jednostki budżetowe, dla których organem założycielskim są organy administracji państwowej prowadzące działalność określoną w ustawie Prawo oświatowe, gromadzą na wydzielonym rachunku dochody uzyskiwane [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 11a]:

1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;

2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej;

3) z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej m.in. na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych;

4) z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, jak również za sprawdzanie kwalifikacji;

5) z tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży w bursach i internatach, ponoszonych przez rodziców lub opiekunów;

6) z dopłat bezpośrednich i innych płatności stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymanych na podstawie odrębnych przepisów.

Decyzje o utworzeniu wydzielonego rachunku dochodów oświatowych jednostek budżetowych podejmują:

- organy stanowiącą jednostek samorządu terytorialnego,
- kierownicy państwowych jednostek budżetowych, po uzyskaniu zgody organu prowadzącego szkołę.

Wydatki z wydzielonego rachunku dochodów mogą być dokonywane wyłącznie do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach odrębnego planu finansowego. W przypadku samorządowych oświatowych jednostek budżetowych środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku dochodów, na dzień 31 grudnia roku budżetowego, podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia 5 stycznia następnego roku.

Samorządowe zakłady budżetowe wpłacają do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi

inaczej, np. całkowicie zwolni te podmioty z tego obowiązku. Ustalanie nadwyżki środków obrotowych regulują przepisy prawa finansów publicznych [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010b] i według tych regulacji:

- samorządowe zakłady budżetowy planują jako wpłatę do budżetu jednostki samorządu terytorialnego różnicę między sumą planowanych przychodów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na początek roku, a sumą planowanych kosztów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na koniec roku;
- planowany stan środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych na koniec roku nie może przekraczać 1/6 rocznych, planowanych na rok następny kosztów wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń;
- faktyczny stan środków obrotowych tych podmiotów na koniec roku ustalany jest jako różnica między sumą stanu środków obrotowych na początek roku i przychodów należnych związanych z prowadzoną działalnością a sumą opłaconych kosztów, zobowiązań i nieponiesionych wydatków na inwestycje finansowane ze środków własnych.

W związku z powyższymi rozważaniami zasady ewidencji na koncie 820 prezentuje tabela 2.

Tabela 2. Zasady funkcjonowania konta 820

| Konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” | |
|---|--|
| Strona Wn konta | Strona Ma konta |
| <ul style="list-style-type: none"> • dokonane lub należne wpłaty do budżetu jednostki samorządu terytorialnego z tytułu nadwyżki środków obrotowych ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego | <ul style="list-style-type: none"> • przeniesienie salda konta 820 w roku następnym |
| <ul style="list-style-type: none"> • dokonane lub należne wpłaty do budżetu jednostki samorządu terytorialnego z tytułu nadwyżki dochodów na rachunku wydzielonym ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego | |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a, załącznik 3; Adamek-Hyska 2011, s. 124-125; Augustowska 2011, s. 328-329].

Ostatnim kontem, które wpływa na wartość informacyjną zestawienia zmian w funduszu jednostki, jest konto 860 „Wynik finansowy”. Konto 860 służy do ustalenia wyniku finansowego jednostek i samorządowych zakładów budżetowych. Zasady ewidencji na koncie 860 prezentuje tabela 3.

Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, saldo Wn – stratę netto, saldo Ma – zysk netto. Analizując elementy kształtujące wynik finansowy w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych, można stwierdzić, że:

- znajdują się w nich pozycje, które związane są z działalnością statutową jednostek budżetowych (np. należności z tytułu dochodów budżetowych, świadczenia

Tabela 3. Zasady funkcjonowania konta 860

| Konto 860 „Wynik finansowy” | |
|--|--|
| Strona Wn konta | Strona Ma konta |
| • wartość przeksięgowanych kosztów rodzajowych | • uzyskane przychody ze sprzedaży produktów |
| • wartość przeksięgowanych innych świadczeń finansowanych z budżetu oraz pozostałych obciążeń (tylko w jednostkach budżetowych) | • zwiększenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku |
| • zmniejszenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku | • uzyskane przychody z tytułu dochodów budżetowych (tylko w jednostkach budżetowych) |
| • wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia | • uzyskane przychody ze sprzedaży towarów |
| • wartość dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów (tylko w samorządowych zakładach budżetowych) oraz na finansowanie środków trwałych w budowie | • wartość dotacji podmiotowych i przedmiotowych (tylko w samorządowych zakładach budżetowych) |
| • wartość pozostałych kosztów operacyjnych, w tym także kosztów inwestycji sfinansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów oświatowych jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku | • wartość pozostałych przychodów operacyjnych |
| • wartość kosztów finansowych | • wartość przychodów finansowych |
| • wartość obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego (tylko w samorządowych zakładach budżetowych) | |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a, załącznik 3; Adamek-Hyska 2011, s. 131-132; Augustowska 2011, 345-347].

- finansowane z budżetu, takie jak: wypłacone zapomogi, zasiłki, stypendia dla uczniów lub studentów) i samorządowych zakładów budżetowych (np. przychody ze sprzedaży produktów i usług, wartość dotacji przedmiotowych);
- w grupie pozostałych kosztów operacyjnych ujmowane są koszty inwestycji sfinansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów oświatowych jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku;
 - na kwoty przychodów i kosztów finansowych wpływają głównie otrzymane lub zapłacone odsetki oraz dodatnie lub ujemne różnice kursowe;
 - obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych nie dotyczy jednostek budżetowych, które podlegają zwolnieniu podmiotowemu, dlatego wynik finansowy brutto jest jednocześnie wynikiem finansowym netto;

- obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych może dotyczyć samorządowych zakładów budżetowych w tej części dochodów, która nie podlega zwolnieniom przedmiotowym.

W przypadku jednostek budżetowych wynik finansowy jest zazwyczaj ujemny. Nie należy go jednak interpretować jako stratę w sensie ekonomicznym, gdyż wynika przede wszystkim z tzw. metody brutto rozliczania się jednostki z macierzystym budżetem [Adamek-Hyska 2014, s. 178; Dworak 2014, s. 266-267].

3. Powiązanie obrotów i sald kont księgowych z zestawieniem zmian w funduszu jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych

Podstawowym warunkiem ujęcia poszczególnych kwot w zestawieniu zmian w funduszu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych jest prawidłowo prowadzona ewidencja księgową. W tabeli 4. zaprezentowano powiązanie wierszy zestawienia zmian w funduszu z obrotami lub saldami kont księgowych.

Tabela 4. Powiązanie obrotów i sald kont księgowych z zestawieniem zmian w funduszu jednostki

| Wiersz zestawienie zmian w funduszu jednostki | Powiązanie kont księgowych z zestawieniem zmian w funduszu jednostki |
|---|---|
| 1 | 2 |
| I. Fundusz jednostki na początek okresu (BO) | Sp. Ma 800 „Fundusz jednostki” |
| 1. Zwiększenia funduszu (z tytułu) | Suma wierszy od 1.1. do 1.10 Obroty Ma konta 800 „Fundusz jednostki” |
| 1.1. Zysk bilansowy za rok ubiegły | Sp. Wn konta 860 „Wynik finansowy” |
| 1.2. Zrealizowane wydatki budżetowe | Wn konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 1.3. Zrealizowane płatności ze środków europejskich na rzecz jednostki budżetowej | Wn konta 227 „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich” (tylko w państwowych jednostkach budżetowych) |
| 1.4. Środki na inwestycje | Wn konta 740 „Dotacje i środki na inwestycje” (tylko w oświatowych jednostkach budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów oraz samorządowych zakładach budżetowych) Wn konta 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje” (tylko w jednostkach budżetowych w zakresie środków na inwestycje) |
| 1.5. Aktualizacja środków trwałych | Wn konta 011 „Środki trwałe” (w zakresie aktualizacji wartości początkowej środków trwałych) |

| 1 | 2 |
|---|---|
| 1.6. Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne | Wn konta 011 „Środki trwałe” Wn konta 020 „Wartości niematerialne i prawne” Wn konta 080 „Środki trwałe w budowie” |
| 1.7. Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek | Wn kont przejętych aktywów (np. 011 „Środki trwałe”, 016 „Dobra kultury”, 080 „Środki trwałe w budowie”, 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, 240 „Pozostałe rozrachunki”, 310 „Materiały”, 330 „Towary”) (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 1.8. Aktywa otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia | Wn kont aktywów otrzymanych (np. 310 „Materiały”) (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 1.9. Pozostałe odpisy z wyniku finansowego za rok bieżący | – |
| 1.10. Inne zwiększenia | np. Wn konta 011 „Środki trwałe” (w zakresie nadwyżek inwentaryzacyjnych) |
| 2. Zmniejszenia funduszu jednostki (z tytułu) | Suma wierszy od 2.1 do 2.9 (Obroty Wn konta 800 „Fundusz jednostki”) |
| 2.1. Strata za rok ubiegły | Sp. Ma konta 860 „Wynik finansowy” |
| 2.2. Zrealizowane dochody budżetowe | Ma konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 2.3. Rozliczenie wyniku finansowego i środków obrotowych za rok ubiegły | Ma konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” (tylko w oświatowych jednostkach budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów, oraz samorządowych zakładach budżetowych) |
| 2.4. Dotacje i środki na inwestycje | Ma konta 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje” (tylko w jednostkach budżetowych w zakresie środków na inwestycje) |
| 2.5. Aktualizacja wyceny środków trwałych | Ma konta 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” |
| 2.6. Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych | Ma konta 011 „Środki trwałe” pomniejszone o dotychczasowe odpisy umorzeniowe Ma konta 080 „Środki trwałe w budowie” Ma 020 „Wartości niematerialne i prawne” pomniejszone o dotychczasowe odpisy umorzeniowe |
| 2.7. Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek | Ma kont pasywów przejętych (np. 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 240 „Pozostałe rozrachunki”) (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 2.8. Aktywa obrotowe przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia | Ma kont aktywów przekazanych (np. 310 „Materiały”) (tylko w jednostkach budżetowych) |
| 2.9. Inne zmniejszenia | Ma konta 240 „Pozostałe rozrachunki” (w zakresie np. rozliczonych niedoborów inwentaryzacyjnych) |

Tabela 4, cd.

| 1 | 2 |
|--|--|
| II. Fundusz jednostki na koniec okresu (BZ) | Wiersze I +1 – 2 (Sk. Ma konta 800 „Fundusz jednostki”) |
| III. Wynik finansowy netto za rok bieżący (+, –) | Sk. Ma/Wn konta 860 „Wynik finansowy” |
| 1. zysk netto (+) | Sk. Ma konta 860 „Wynik finansowy” |
| 2. strata netto (–) | Sk. Wn konta 860 „Wynik finansowy” |
| IV. Nadwyżka dochodów jednostek budżetowych, nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych | Sk Wn konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” (tylko w oświatowych jednostkach budżetowych, które posiadają wydzielony rachunek dochodów oraz samorządowych zakładach budżetowych) |
| V. Fundusz (II+,-III-IV) | Wiersze II +/- III-IV |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a].

Zasady funkcjonowania jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych są odmienne, dlatego charakterystyki transakcji wpływających na zmiany ich funduszu własnego są zróżnicowane. W każdym z elementów sprawozdania finansowego jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, w tym także w zestawieniu zmian w funduszu, podmioty te mogą prezentować także dane uzupełniające, istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej. W tym celu poszczególne zmiany w funduszu mogą uzupełnić informacje o [Adamek-Hyska 2016, s. 87-88]:

- wartość i rodzaj środków trwałych otrzymanych lub przekazanych nieodpłatnie;
- wartość środków trwałych w budowie otrzymanych lub przekazanych nieodpłatnie;
- wartość i rodzaj wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych lub przekazanych nieodpłatnie;
- równowartość odpisów amortyzacyjnych w samorządowych zakładach budżetowych zmniejszających fundusz tych jednostek;
- szczegółowe objaśnienie innych zwiększeń funduszu jednostki;
- szczegółowe objaśnienie innych zmniejszeń funduszu jednostki;
- informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w zestawieniu zmian w funduszu jednostki roku obrotowego, w tym o rodzaju popełnionego błędu i kwocie korekty;
- inne istotne informacje dla zrozumienia zestawienia zmian w funduszy jednostki, np. informacje zapewniające porównywalność danych zestawienia za rok poprzedzający z zestawieniem za rok obrotowy.

4. Zakończenie

W świetle ustawy o rachunkowości zestawienie zmian w funduszu (kapitale) sporządzają przedsiębiorcy o dużym znaczeniu w obrocie gospodarczym i podlegający obowiązkowemu badaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta.

W sektorze finansów publicznych wszystkie jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, bez względu na wielkość, obligatoryjnie sporządzają zestawienie zmian w funduszu jednostek. Podjęte w opracowaniu rozważania na temat wartości informacyjnej tego zestawienia pozwalają przyjąć, że użyteczność informacji dostarczana w tym raporcie w dużej mierze zależy od znajomości szczególnych zasad rachunkowości dla poszczególnych form organizacyjnych oraz rozwiązań przyjętych w politykach rachunkowości konkretnych podmiotów sektora finansów publicznych. Specyficznymi elementami kształtującymi fundusz jednostek budżetowych są np. zrealizowane wydatki i dochody budżetowe, środki publiczne przeznaczone zgodnie z planem finansowym na wydatki inwestycyjne, aktywa i pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek, a także aktywa otrzymane lub przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia. Natomiast w samorządowych zakładach budżetowych na kwotę funduszu wpływają głównie takie kategorie, jak otrzymane dotacje celowe, przychody własne przekazane zgodnie z planem finansowym na wydatki inwestycyjne, rozliczenie środków obrotowych za rok ubiegły i bieżący czy też równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie przez samorządowy zakład budżetowy.

Literatura

- Adamek-Hyska D., 2011, *Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych – praktyczny komentarz*, Presscom Sp. z o.o., Wrocław.
- Adamek-Hyska D., 2014, *Partnerstwo publiczno-prywatne w rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Adamek-Hyska D., 2015, *Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] B. Nita (red.), *Teoria rachunkowości, sprawozdawczość i analiza finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 205.
- Adamek-Hyska D., 2016, *Informacje uzupełniające do sprawozdań finansowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych*, [w:] Adamek-Hyska D., Maćkowiak E., Szwieczek A. (red.), *Standardy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – wyzwania dla praktyki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 81-89.
- Augustowska M., 2011, *Komentarz do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, wyd. XII, ODDK, Gdańsk.
- Dworak E., 2014, *Rachunkowość budżetowa a rachunkowość jednostek gospodarczych – perspektywa praktyki*, [w:] M. Kaczurak-Kozak, Walczak P., Culepa M. (red.), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

- Rozporządzenie Ministra Finansów 2010a, 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, t.j. Dz.U. 2017, poz. 760.
- Rozporządzenie Ministra Finansów 2010b, z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, t.j. Dz.U. 2015, poz. 1542.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2016, poz. 1870 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2016, poz. 1047 ze zm.
- Nowak W. (red.), 2016, *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, wyd. 2, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Zysnarska A., 2010, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Zysnarska A., 2012, *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk.