

# **Dokumentacja wewnętrzna w jednostkach sektora finansów publicznych**

Wydanie 7.

*Małgorzata Wojtczak*

# **Rozdział IV. Wytyczne do sporządzania informacji dodatkowej dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych**

## **1. Wprowadzenie**

Sprawozdanie finansowe państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych za 2019 r. było kolejnym sprawozdaniem z informacją dodatkową. Dotyczyło to również sprawozdań finansowych o charakterze łącznym, sporządzanych przez jednostki nadrzędne oraz JST. Drugi rok obowiązywania informacji dodatkowej potwierdził konieczność wydania wytycznych przez jednostki nadrzędne oraz JST, a także przyniósł zalecenia, zawarte w Stanowisku przyjętym uchwałą Nr 2/2019 Komitetu Standardów Rachunkowości z 22.1.2019 r. w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności, zwane dalej Stanowiskiem KSR „grunty” (Dz.Urz. MF poz. 19). Stanowisko weszło w życie z dniem ogłoszenia i miało po raz pierwszy zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się 1.1.2019 r. Jednocześnie w Stanowisku KSR „grunty” zapisano możliwość jego zastosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za 2018 r.

Zakres prezentacji danych tego elementu sprawozdania określono w załączniku Nr 12 do RachBudżR. Jest to jednak zakres minimalny. Zarówno część informacji dodatkowej dotycząca wprowadzenia do sprawozdania finansowego, jak i dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują „w szczególności dane” wymienione w tym załączniku. Oznacza to, że

prezentowane w niej informacje można rozszerzać. Możliwość wykazania danych z większą szczegółowością niż określona w załączniku Nr 12 wynika także z § 30 RachBudżR. Zgodnie z § 30 RachBudżR informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, w tym w informacji dodatkowej, mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określona w załącznikach do RachBudżR, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. Oznacza to, że państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, jak również samorządowe zakłady budżetowe mogą prezentować „inne informacje”, w tym również te, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę ich sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Możliwość prezentacji innych informacji sprawia, że sprawozdania poszczególnych jednostek zawierają różne informacje, które mogą być istotne tylko dla jednostek sporządzających.

W związku z powyższym, także w 2020 r. podczas sporządzania sprawozdania finansowego za 2019 r. pojawiły się problemy podczas łączenia innych informacji, zaprezentowanych w sprawozdaniach jednostkowych, przy sporządzaniu sprawozdań o charakterze łącznym przez:

- 1) państwowe jednostki budżetowe jako jednostki nadrzędne,
- 2) jednostki samorządu terytorialnego.

Zsumowanie lub zestawienie innych informacji prezentowanych przez poszczególne jednostki w informacji dodatkowej mogło nie mieć żadnego waloru informacyjnego dla użytkowników informacji dodatkowej o charakterze łącznym.

Kolejny problem dotyczył zakresu prezentacji danych wymienionych w załączniku Nr 12 do RachBudżR, co miało praktyczne znaczenie przy sporządzaniu łącznej informacji dodatkowej w JST. Łączna informacja dodatkowa, zgodnie ze RachBudżR:

- 1) w państwowych jednostkach – jako jednostkach nadrzędnych – obejmuje dane wynikające z informacji dodatkowej tej jednostki oraz jednostek podległych i nadzorowanych (§ 27 ust. 1 pkt 4 RachBudżR),
- 2) w JST obejmuje dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (§ 28 ust. 1 pkt 5 RachBudżR).

Z treści § 28 RachBudżR wynika, że **informacja dodatkowa nie jest sporządzana na podstawie informacji wynikających z bilansu z wykonania budżetu JST**. Natomiast zakres informacji zawarty w załączniku Nr 12 do RachBudżR świadczy o tym, że informacje wynikające z bilansu z wykonania budżetu również powinny zostać zaprezentowane w informacji dodatkowej. Zachodzi zatem sprzeczność między treścią § 28 RachBudżR a załącznikiem Nr 12 do RachBudżR. Ministerstwo Finansów zamieściło na swojej stronie wyjaśnienie w tej sprawie.

#### Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów odnośnie do zakresu informacyjnego informacji dodatkowej sporządzanej przez JST

Dane prezentowane w informacji dodatkowej JST obejmować powinny zatem informacje, o których mowa w § 28 ust. 1 pkt 5 RachBudżR, oraz inne wymagane dane (np. wynikające z informacji ujętych w księgach budżetu JST), które nie zostały ujęte w informacjach dodatkowych jednostek organizacyjnych JST.

Na podstawie przedstawionego wyżej wyjaśnienia urzędy sporządzające sprawozdanie finansowe JST za kolejny 2019 r. prezentowały w informacji dodatkowej dane ujęte w księgach JST, które nie były ujęte w informacjach dodatkowych jednostek organizacyjnych JST. Dotyczyło to m.in.:

- 1) zaciągniętych kredytów i pożyczek, wyemitowanych obligacji, w tym również dłużoterminowych,
  - 2) udzielonych pożyczek oraz dokonanych od nich odpisów aktualizujących,
  - 3) udzielonych gwarancji i poręczeń
- które były ujemowane w księgach rachunkowych budżetu JST.

Zadaniem informacji dodatkowej JST jest zaprezentowanie zarówno danych ujętych w dodatkowych informacjach jednostek organizacyjnych JST, jak i danych ujętych w księgach rachunkowych budżetu JST. Brak prezentacji w informacji dodatkowej JST danych ujętych w księgach rachunkowych budżetu JST obniżałby walor informacyjny tego sprawozdania. Użytkownikami sprawozdania finansowego JST, którego elementem jest informacja dodatkowa, są przede wszystkim organy wykonawcze i stanowiące JST, jak również organy kontroli. Należy podkreślić, że przedłożone sprawozdanie finansowe JST, w tym informacja dodatkowa, jest rozpatrywane przez komisję rewizyjną organu stanowiącego JST. Podlega ono także zatwierdzeniu przez organ stanowiący JST. Dlatego ważne jest to, aby informacja dodatkowa JST zawierała istotne informacje, także te ujemowane w księgach rachunkowych budżetu JST, które mogłyby wpłynąć na ocenę jej sytuacji majątkowej i finansowej, a także na wynik wykonania budżetu JST.

Następny problem dotyczył formy prezentacji danych wymienionych w załączniku Nr 12 do RachBudżR. To również miało znaczenie przy sporządzaniu informacji dodatkowej o charakterze łącznym w jednostkach nadrzędnych oraz w JST. Przy sporządzaniu informacji dodatkowej o charakterze łącznym należało dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń w zakresie prezentowanych w niej informacji. Brak jednolitej formy prezentacji utrudniał proces łączenia informacji oraz dokonywania odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami. Dlatego ważne było (i nadal jest), aby proces łączenia danych zawartych w informacjach dodatkowych poszczególnych jednostek został usprawniony dzięki wydaniu odpowiednich wytycznych lub aktualizacji istniejących regulacji na bazie doświadczeń zdobytych przez jednostki sporządzające sprawozdania o charakterze łącznym za 2018 r. oraz za 2019 r.

Należy zwrócić uwagę na § 34 ust. 4 RachBudżR, zgodnie z którym zarządy JST są zobowiązane do przekazania sprawozdań finansowych JST w postaci dokumentu elektronicznego do właściwych regionalnych izb obrachunkowych z wykorzystaniem aplikacji wskazanej w BIP na stronie MF. Aplikacja do przekazywania sprawozdań finansowych za 2018 r., udostępniona przez MF, zawierała formę prezentacji tylko dla trzech wybranych elementów z załącznika Nr 12 do RachBudżR. Forma prezentacji pozostałych elementów informacji dodatkowej nie została ustalona przez MF.

W związku z powyższym wciąż aktualny pozostaje temat wytycznych do sporządzania informacji dodatkowej będącej elementem sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych – tym bardziej, że podczas sporządzania

informacji dodatkowej zarówno za 2018 r., jak też 2019 r. pojawiły się problemy praktyczne wymagające omówienia.

Nowością w 2019 r. w zakresie zasad rachunkowości oraz prezentacji w bilansie i informacji dodatkowej JST były wskazówki zawarte w Stanowisku KSR „grunty”. Pierwsza z nich dotyczyła sposobu obliczenia wartości użytkowej gruntów według dwóch scenariuszy postępowania użytkownika wieczystego, który:

- 1) będzie wnosił opłaty roczne, a po zakończeniu okresu użytkowania wieczystego wystąpi o jego przedłużenie na następny okres,
- 2) wystąpi z wnioskiem o przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, korzystając w najbliższym okresie z przewidzianych prawem możliwości.

Druga wskazówka dotyczyła ewidencji księgowej, m.in. utraty wartości gruntów, przychodów z tytułu ustanowienia prawa użytkowania wieczystego oraz opłat rocznych, przekształcenia prawa wieczystego użytkowania w prawo własności, a także ustanowienia prawa wieczystego użytkowania gruntów w zamian za udziały w spółce.

Zgodnie z ostatnią wskazówką zasadne jest zamieszczenie w informacji dodatkowej JST następujących zbiorczych danych na temat gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste:

- 1) wartości księgowej netto gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste, przed dokonaniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości spowodowanych ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego,
- 2) skumulowanej wartości odpisów z tytułu trwałej utraty wartości spowodowanych ustanowieniem prawa użytkowania wieczystego,
- 3) wartości gruntów stanowiącej podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- 4) powierzchni gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste,
- 5) wartości księgowej netto i powierzchni gruntów przekazanych w wieczyste użytkowanie przeznaczonych na cele mieszkaniowe, które podlegają przekształceniu w prawo własności na mocy PrzekszUżytkWieczU,
- 6) wartości księgowej netto gruntów wcześniej użytkowanych wieczyście, przekształconych w prawo własności na mocy PrzekPrUżykWU.

W przypadku gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste przez jednostkę wykonującą uprawnienia właścicielskie zasadne jest wykazanie w informacji dodatkowej sprawozdania finansowego następujących informacji:

- 1) wartości gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste, stanowiącej podstawę ustalenia opłaty rocznej w roku obrotowym,
- 2) powierzchni gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa przekazanych w użytkowanie wieczyste.

Podana wyżej prezentacja w Stanowisku KSR „grunty” nie ma charakteru obowiązkowego, lecz stanowi zbiór wskazówek do wykorzystania podczas sporządzania przez JST informacji dodatkowych.

Okres epidemii COVID-19 zbiegł się w czasie ze sporządzaniem rocznych sprawozdań finansowych za 2019 r. Minister Finansów, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia prawidłowej realizacji obowiązku sporządzenia sprawozdań finansowych, wydał rozporządzenie, w którym m.in. wydłużył terminy sporządzania i zatwierdzania sprawozdań finansowych JST za 2019 r. Skutki epidemii COVID-19 nie miały natomiast wpływu na korektę sprawozdań finansowych JST za 2019 r.

#### Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów<sup>1</sup>

Zdarzenia po dniu bilansowym.

Ustawa o rachunkowości w art. 54 ust. 1 nakazuje, aby w sprawozdaniu finansowym uwzględnić tzw. zdarzenia po dniu bilansowym, czyli wszystkie istotne zdarzenia dotyczące jednostki, które nastąpiły po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego (por. KSR 7 pkt 6.1.–6.7.).

Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe, zdarzenia te dzieli się na:

- a) dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy (np. 31.12.2019 r.) – zdarzenia korygujące,
- b) wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym (po dniu 31.12.2019 r.) – zdarzenia niekorygujące

(...) skutki epidemii COVID-19, przy założeniu, że dniem bilansowym był dzień 31.12.2019 r., są przykładem zdarzeń niekorygujących.

## 2. Informacja dodatkowa za 2020 r. – prezentacja skutków pandemii COVID-19

Niespodziewane zdarzenia 2020 r., wywołane przez pandemię COVID-19, wpływają na sytuację ekonomiczną JST, w tym również jej jednostek organizacyjnych. Dotyczy to ograniczenia i opóźnień w realizacji dochodów JST, których skala nie jest znana, co w konsekwencji ma wpływ na zmianę zakresu zadań wykonywanych przez te jednostki. Te zdarzenia znajdują odzwierciedlenie w ewidencji księgowej jednostek organizacyjnych JST i będą wymagać ujawnienia w informacji dodatkowej sporządzanej przez jednostki organizacyjne JST za 2020 r. Zaprezentowanie ujawnień będących skutkiem pandemii COVID-19, w informacji dodatkowej sporządzanej przez poszczególne jednostki organizacyjne JST, powinno zostać poprzedzone określeniem ich zakresu i formy w celu ujednolicenia prezentacji w łącznej informacji dodatkowej JST.

Przykładowe skutki ekonomiczne wywołane pandemią COVID-19:

- 1) odpisy aktualizujące należności z tytułu dochodów budżetowych dokonane w związku z pogorszeniem sytuacji finansowej kontrahentów,

<sup>1</sup> <https://www.gov.pl/web/finanse/sporzadzanie-sprawozdania-finansowego-w-czasie-covid-19> (dostęp: 27.7.2020 r.).

- 2) trwała utrata wartości środków trwałych w budowie w związku z podjęciem decyzji o rezygnacji z rozpoczętych nakładów w związku z ograniczeniem źródeł finansowania,
- 3) utrata wartości długoterminowych aktywów finansowych w związku z pogorszeniem sytuacji finansowej w spółkach prawa handlowego, w których JST posiada udziały (np. transport publiczny),
- 4) wzrost zobowiązań wynikający z obniżenia zasobów pieniężnych z tytułu zastosowanych ulg w podatkach i opłatach lokalnych dla przedsiębiorców,
- 5) dodatkowe wydatki na środki ochrony.

Obecnie trudno określić pełny zakres i skalę skutków ekonomicznych wywołanych pandemią COVID-19, które będą miały wpływ na prezentację w informacji dodatkowej JST sporządzanej za 2020 r. Wskazać jednak należy, że właściwą pozycją do zaprezentowania ujawnień będących skutkiem pandemii COVID-19, których nie będzie można jednoznacznie przypisać do poszczególnych pozycji informacji dodatkowej, są Inne informacje. W tej pozycji należy prezentować skutki ekonomiczne wywołane pandemią COVID-19, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

### 3. Podstawy prawne

W przepisach prawa nie znajdziemy wprost przepisu zalecającego lub nakazującego wydanie wytycznych/instrukcji do sporządzenia sprawozdania finansowego o charakterze łącznym. W celu wydania instrukcji (a także jej aktualizacji) niezbędnej dla prawidłowości sprawozdawczości finansowej, w tym informacji dodatkowej, należy skorzystać z uprawnień głównego księgowego JSFP, nadanych FinPubU. Zgodnie z art. 54 ust. 7 pkt 2 FinPubU główny księgowy ma prawo wnioskować m.in. o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości sprawozdawczości finansowej. Należy zwrócić uwagę, że przytoczone przepisy dotyczące uprawnień głównego księgowego stosuje się odpowiednio do głównego księgowego budżetu państwa, głównego księgowego części budżetowej oraz skarbnika (głównego księgowego JST). Dlatego wnioskowanie o określenie trybu prac zapewniających sporządzenie prawidłowego sprawozdania finansowego, w tym sporządzenie informacji dodatkowej, jest prawem głównego księgowego, które powinno zostać wykorzystane w celu wydania wytycznych/instrukcji (a także jej aktualizacji).

Dodatkowych podstaw prawnych do wydania przepisów w omawianym zakresie należy szukać w Rachunku. Zgodnie z art. 4 ust. 5 Rachunku kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych w Rachunku, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie. Z kolei zgodnie z art. 54 ust. 1 FinPubU głównym księgowym JSFP jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność m.in. w zakresie prowadzenia rachunkowości. Zakres rachunkowości, zgodnie z przepi-

sami RachunkU, obejmuje także sporządzanie sprawozdań finansowych. Dlatego główny księgowy JSFP ponosi odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego, w tym informacji dodatkowej.

Duże znaczenie, z punktu widzenia odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe, ma składanie podpisów przez głównych księgowych oraz kierowników JSFP pod tym sprawozdaniem. Złożenie podpisu pod sprawozdaniem finansowym, z tego odrębnie pod każdą jego częścią, w tym informacją dodatkową, oznacza akceptację prezentowanych w nim danych. Dotyczy to również poświadczenia danych ze sprawozdań o charakterze łącznym, przy czym sprawozdania finansowe o charakterze łącznym podpisują:

- 1) kierownik i główny księgowy państwowej jednostki sporządzającej to sprawozdanie jako jednostki nadrzędnej,
- 2) zarząd, w tym wójt/burmistrz/prezydent i skarbnik JST.

Zwrócić uwagę należy także na przepisy § 33 ust. 6 RachBudżR, zgodnie z którymi sprawozdania finansowe podpisuje kierownik jednostki obsługującej odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań oraz główny księgowy tej jednostki. Poprzednio obowiązujące przepisy (SzczegZasRachR17) nie zawierały takiej regulacji. Pojęcie „jednostki obsługującej” zostało wprowadzone do porządku prawnego ZmSamGminU15. Na podstawie tych przepisów JST może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną, powierzając jednostce obsługującej zakres obowiązków w drodze uchwały. Kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz za rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą. W przypadku powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości oraz sprawozdawczości są one przekazywane jednostce obsługującej w całości. Zatem kierownicy jednostek obsługiwanych przez jednostki obsługujące, którym powierzono obowiązki w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości, nie składają swoich podpisów pod sprawozdaniem finansowym.

Odpowiedzialność wynikająca ze złożonego podpisu pod sprawozdaniem finansowym, w tym pod informacją dodatkową, zobowiązuje kierownika jednostki do wprowadzenia wytycznych/instrukcji zapewniających rzetelne i jasne przedstawienie danych w tym sprawozdaniu.

## 4. Zakres instrukcji (w tym wytyczne do zakładowego planu kont)

Ważną rolę podczas standaryzacji danych prezentowanych w informacjach dodatkowych powinny odgrywać ustalenia jednostki nadrzędnej lub zarządu JST do zakładowych planów kont, dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności. Podstawą do wydania takich ustaleń (instrukcji) jest § 20 ust. 1 pkt 4 RachBudżR. Zgodnie z tym przepisem zakładowy plan kont powinien zapewnić możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych.

Ustalenia jednostek nadrzędnych lub zarządu JST, o których mowa wyżej, powinny mieć charakter wytycznych stanowiących instrukcje dla podległych jednostek. Zakres ustaleń



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)