

Bożena Rudnicka

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI O DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

1. Wstęp

Rachunek zysków i strat jednostek zarobkowych jest źródłem informacji o kosztach i przychodach oraz wynikach z poszczególnych segmentów działalności gospodarczej, zdarzeń nadzwyczajnych i obciążeń wyniku finansowego. Wariant porównawczy tego rachunku, z pewnymi modyfikacjami, przyjęto za wzór rachunku zysków i strat sporządzanego przez jednostki budżetowe w ramach sprawozdania finansowego. Celem tego artykułu jest wskazanie podstawowych wątpliwości odnoszących się do adekwatności zachowania w tym rachunku nazw takich segmentów wyniku, jak zysk lub strata ze sprzedaży oraz zysk lub strata z działalności gospodarczej.

2. Podstawowe zasady gospodarki finansowej jednostek budżetowych

Jednostka budżetowa to podstawowa forma organizacyjna jednostek sektora finansów publicznych. W tej formie funkcjonują urzędy władzy centralnej i terytorialnej, wymiar sprawiedliwości, policja, wojsko, szkoły podstawowe i średnie, opieka społeczna i inne. Podstawową cechą gospodarki finansowej jednostek budżetowych jest to, że środki na wydatki otrzymują one z właściwego budżetu (budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), a zrealizowane dochody zobowiązane są do tego budżetu odprowadzić [9, art. 20]. Jest to spowodowane tym, że w większości jednostki te świadczą swoje usługi nieodpłatnie, a prowadzenie przez nie działalności jest możliwe dzięki otrzymaniu środków na pokrycie

wydatków. Wydatki te, wykazywane jako zrealizowane na podstawie faktycznie dokonanych rozchodów środków z rachunku bieżącego jednostek, nie są oczywiście tożsame z kosztami ponoszonymi w okresach rozliczeniowych. Prowadząc nieodpłatną działalność, jednostki budżetowe nie realizują na działalności podstawowej przychodów ze sprzedaży produktów. Ich przychodami są przede wszystkim wpływy z odsetek, wynajmu lub sprzedaży mienia. Niektóre jednostki część usług świadczą odpłatnie w ramach działalności podstawowej lub ubocznej, jak np. szkoły z tytułu wyżywienia uczniów. W ramach działalności podstawowej część jednostek realizuje też przychody z tytułów publicznoprawnych, takich jak pobieranie podatków lokalnych i opłat przez urzędy gmin, pobieranie opłat sądowych przez sądy itp. W żadnym z wymienionych przypadków nie jest to jednak działalność gospodarcza ani działalność nastawiona na osiąganie zysku. Bez względu też na rodzaj prowadzonej działalności jednostki budżetowe są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.

W momencie gdy zarachowane przychody wpłyną na rachunek bieżący jednostki budżetowej, czyli zostaną kasowo zrealizowane, w świetle regulacji ustawy o finansach publicznych i przytaczanego rozporządzenia, stanowią one dochody budżetowe, które podlegają odprowadzeniu do właściwego budżetu. Wyjątkiem od tej zasady jest możliwość tworzenia w określonych przypadkach tzw. dochodów własnych, z tytułu których zrealizowane przez jednostki środki pieniężne nie podlegają odprowadzeniu do budżetu, lecz są wykorzystywane w jednostce na jej własne potrzeby [9, art. 22, 23]. Możliwość wypracowania przez jednostki budżetowe dochodów własnych nie oznacza, że prowadzą one w tym zakresie działalność gospodarczą i mają na celu osiągnięcie zysku.

Podstawę gospodarki finansowej jednostek budżetowych stanowi plan finansowy wydatków, a jeśli jednostka realizuje dochody – także dochodów. Wykazane w planie finansowym kwoty wydatków stanowią nieprzekraczalny limit. Zgodnie z przyjętymi w planie wydatkami jednostki są zasilane w środki niezbędne do ich pokrycia. Realizację wydatków jednostki są zobowiązane przedstawić w sporządzanym miesięcznym (kwartalnym, rocznym) sprawozdaniu Rb-28 (Rb-28 S), w którym wykazują kwoty zrealizowanych wydatków w porównaniu z kwotami zaplanowanymi. Zarówno w planie finansowym, ewidencji analitycznej, jak i sprawozdawczości wydatki są wykazywane według paragrafów wynikających z przyjętej aktualnie klasyfikacji budżetowej, wynikającej z rozporządzenia Ministra Finansów. Każdy paragraf ma przypisany symbol cyfrowy i zakres obejmowanych nim wydatków (np. 417 Honoraria) [3]. Zaciągnięcie zobowiązań ponad kwotę zaplanowanych wydatków z wyjątkiem tych zobowiązań, które nie są na koniec roku wymagalne i które są objęte planem wydatków roku następnego, 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 jednostki budżetowe nie mają obowiązku sporządzania planów kosztów i przychodów.

3. Elementy sprawozdania finansowego

Do końca 2006 r. jednostki budżetowe nie wykazywały kosztów i przychodów w żadnym ze sporządzanych obowiązkowo sprawozdań. Z dniem 24 sierpnia 2006 r. w miejsce wcześniej obowiązującego rozporządzenia weszło 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 (zwane dalej rozporządzeniem) [4]. Do najistotniejszych zmian, jakie ono wprowadziło, należy rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego. Obecnie sprawozdanie to składa się z:

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

Wcześniej na sprawozdanie finansowe tych jednostek składał się jedynie bilans. Rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego o obowiązek sporządzania rachunku zysków i strat uzasadniane było przez Ministerstwo Finansów koniecznością prezentacji i ujawniania, zgodnie z wymogami unijnymi, zdarzeń zachodzących w jednostkach budżetowych, ich gospodarstwach pomocniczych i zakładach budżetowych, nie tylko zgodnie z zasadą kasy, jak ma to miejsce w sprawozdaniach budżetowych w odniesieniu do dochodów i wydatków, ale także zgodnie z zasadą memoriału [7].

4. Układ i treść rachunku zysków i strat

W rachunku zysków i strat następuje porównanie osiągniętych w danym okresie przychodów z poniesionymi w tym okresie kosztami i prezentacja wyniku finansowego, w podziale na określone segmenty.

W rachunku zysków i strat jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych, podobnie jak w jednostkach zarobkowych, wyróżniono segmenty, w których powinny być wykazane:

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

oraz kolejne elementy wyniku finansowego.

We wzorze rachunku zysków i strat skierowanym do jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych, stanowiącym załącznik nr 8 do rozporządzenia, w poszczególnych segmentach wymieniono następujące pozycje:

- A. Przychody netto i zrównane z nimi, w tym:
 - I. Przychody netto ze sprzedaży produktów, w tym:
 - 1. 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 ($K - L - M$) [2].

Specyfika operacji zachodzących w jednostkach budżetowych spowodowała, że w rachunku zysków i strat musiały się znaleźć pozycje, które nie występują w rachunku zysków i strat jednostek zarobkowych. Są to przede wszystkim w grupie

przychodów działalności podstawowej – A.V. Pozostałe dochody budżetowe (takie jak np. podatki lokalne, opłaty, mandaty, grzywny), a w grupie kosztów tej działalności: B.X. Inne świadczenia finansowane z budżetu – B.XI. Pozostałe obciążenia.

Poza nielicznymi wyjątkami analiza poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat jednostek budżetowych obrazuje jego daleko idące podobieństwo do wzoru rachunku zysków i strat jednostek zarobkowych, a nazwy wyników z poszczególnych segmentów są identyczne. Powstaje pytanie, czy jest to zasadne? O ile w przypadku gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych odpowiedź może być twierdząca, ponieważ prowadzą one działalność zarobkową, o tyle w odniesieniu do jednostek budżetowych – nie. Jak już wspomniano, w większości przypadków podstawowa działalność jednostek budżetowych prowadzona jest nieodpłatnie, typową sytuacją jest więc nadwyżka kosztów nad przychodami działalności operacyjnej lub brak przychodów ze sprzedaży tego segmentu działalności. Jednostki te muszą wykazać wynik ujemny, ale czy jest to strata ze sprzedaży? W jednostkach, które są jednocześnie organami podatkowymi (poza urzędami skarbowymi) znaczną i często jedyną grupą przychodów są przychody z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych (podatkowych i niepodatkowych należności z tytułów publicznoprawnych) i w tych jednostkach z reguły przychody z działalności podstawowej, dzięki dochodom budżetowym, są wyższe niż koszty operacyjne funkcjonowania jednostki budżetowej. Ale pytanie pozostaje to samo: czy jest to zysk ze sprzedaży? Te same pytania można odnieść do zysku lub straty z działalności gospodarczej wobec nieprowadzenia takiej działalności przez jednostki budżetowe.

Te pytania rodzą kolejne: czy nie właściwszym byłoby nazwanie wyniku z I segmentu wynikiem z działalności podstawowej, czy statutowej zamiast zysku/straty ze sprzedaży, a także zastąpienie zysku/straty z działalności gospodarczej innym określeniem, np. wyniku dodatniego/ujemnego na całokształcie działalności jednostki? Warto zauważyć, że takie rozwiązanie ma miejsce w stowarzyszeniach i fundacjach oraz innych jednostkach nieprowadzących działalności gospodarczej [4].

Istotne jest także to, że rachunek zysków i strat powinien być sporządzony, tak jak to ma miejsce w jednostkach zarobkowych, zgodnie z treścią ekonomiczną poszczególnych pozycji kosztów i przychodów. Tym samym, co ważne, pozycje kosztów od B.I do B.VIII powinny odzwierciedlać koszty wynikające z normalnego toku funkcjonowania podstawowej działalności jednostki budżetowej jako jednostki organizacyjnej. Zakres tej działalności większość jednostek budżetowych ma określony w nadanym im statucie. Na wiele jednostek, nakłada się w ramach podstawowej działalności statutowe zadania, które nie mają *stricto* charakteru kosztów wynikających z funkcjonowania jednostki, lecz są związane z wypełnianiem przez państwo czy samorządy zadań z zakresu pomocy społecznej (np. wypłata zasiłków czy zapomóg), oraz z przejęcia określonych obciążeń (np. zobowiązań likwidowanych jednostek organizacyjnych). Jako koszty urzędów jednostek samorządu terytorialnego wykazuje się koszty niezwiązane z funkcjonowaniem urzędu, lecz stanowiące koszty jednostki samorządu, jak np. diety radnych. Mini-

sterstwo Finansów nie wydało wytycznych, zawierających zasady sporządzania rachunku zysków i strat, mimo wątpliwości, czy dany koszt należy wykazać w pozycji pozostałe koszty rodzajowe, inne świadczenia finansowane z budżetu czy inne obciążenia. W literaturze w tym zakresie brak jednolitych interpretacji.

Podobnie jest z przychodami. W praktyce często stawiane jest pytanie, co należy wykazywać w poz. A.V. Pozostałe dochody budżetowe – wszystkie przychody, które w momencie ich kasowej realizacji podlegają jako dochody budżetowe odprowadzeniu do budżetu, czy tylko dochody podatkowe i niepodatkowe dochody z tytułów publicznoprawnych? Tak jak w przypadku kosztów o zaliczeniu danych przychodów do konkretnej pozycji rachunku zysków i strat powinna decydować treść ekonomiczna przychodów, zgodna z definicjami ustawy o rachunkowości, a nie to, czy przychód ten jest w jednostce budżetowej objęty obowiązkiem odprowadzenia w momencie kasowej realizacji na rachunek dochodów budżetowych, czy też środki pozostają na rachunku dochodów własnych jednostki. Przede wszystkim powinno być istotne, czy to są przychody ze sprzedaży produktów, pozostałe przychody operacyjne, przychody z operacji finansowych oraz przychody z tytułu dochodów budżetowych realizowane w ramach podstawowej, statutowej działalności jednostki Tymczasem wiele jednostek ma problemy z zaakceptowaniem tej interpretacji [5; 6].

5. Problemy ewidencji kosztów operacyjnych w jednostkach budżetowych

Wykazywane w sprawozdaniu finansowym informacje powinny wynikać z ksiąg rachunkowych jednostki, a ewidencja powinna być prowadzona tak, aby informacje te były sprawdzalne. Wprowadzenie rachunku zysków i strat spowodowało konieczność rewizji dotychczasowych zasad ewidencji kosztów i przychodów pod kątem oceny:

- czy dotychczas stosowany w jednostkach plan kont, zwłaszcza ewidencja kosztów, umożliwia bezproblemowe sporządzenie rachunku zysków i strat,
- jeśli nie, to jakie zmiany jednostki powinny wprowadzić w planach kont, w ich układzie syntetycznym bądź analitycznym.

Jak się wydaje, w dostosowywaniu dotychczas funkcjonujących planów kont do nowych wymogów sprawozdawczych najwięcej kłopotów może przysporzyć poprawne przyporządkowanie ponoszonych przez jednostki kosztów do poszczególnych kategorii kosztów wyodrębnionych w rachunku zysków i strat, w tym zwłaszcza przyporządkowanie kosztów jednostki do poszczególnych pozycji kosztów rodzajowych¹.

Swoje założowe plany kont jednostki budżetowe muszą opierać na wykazie kont zawartym w załączniku nr 2 do rozporządzenia. W przypadku kosztów rodzajowych w wykazie tym wymieniono i podano ogólny opis zasad funkcjonowania tylko dwóch kont: 400 „Koszty według rodzajów” i 401 „Amortyzacja”.

¹ Wzorcowy zakres polityki rachunkowości w omawianych jednostkach zawiera pozycja [10].

W opisie do konta 400 „Koszty według rodzajów” określono, że służy ono do ewidencji kosztów prostych według rodzajów, a ewidencję szczegółową do tego konta należy prowadzić według pozycji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości [1, s. 224]. W praktyce jednostek budżetowych ewidencja szczegółowa kosztów rodzajowych była prowadzona, i nadal w większości jest, według ekonomicznej treści paragrafów wydatków. Taki podział kosztów uznawano za wygodny i potrzebny ze względów kontrolnych i uzasadniony wieloletnią praktyką jednostek budżetowych.

W związku z wprowadzeniem obowiązku sporządzania rachunku zysków i strat jednostki muszą zdecydować:

- czy będzie prowadzone jedno konto syntetyczne 400 „Koszty według rodzajów” z rozbudową analityczną w postaci kont szczegółowych odpowiadających pozycjom rachunku zysków i strat,
- czy w miejsce jednego konta syntetycznego 400 „Koszty według rodzajów” wprowadzić konta syntetyczne oznaczone np. symbolami 400-2 „Zużycie materiałów i energii”, 400-3 „Usługi obce”, 400-4 „Podatki i opłaty”, 400-5 „Wynagrodzenia”, 400-6 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”, 400-7 „Pozostałe koszty rodzajowe”, 400-8 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, 400-9 „Inne obciążenia”

i czy w ramach poszczególnych kont można, czy też należy, zachować dalszy podział analityczny według paragrafów wydatków? [7; 5].

Gdyby paragrafy wydatków odpowiadały w pełni poszczególnym grupom kosztów podstawowej działalności jednostki, zaprowadzenie nowej szczegółowej ewidencji kosztów rodzajowych, dostosowanej do wymogów sprawozdawczych, nie byłoby większym problemem, ale w przypadku niektórych paragrafów część ewidencjonowanych na podstawie ich treści kosztów może być przyporządkowana do różnych pozycji rachunku zysków i strat².

6. Zakończenie

Rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego jednostek budżetowych należy ocenić jako ważny krok, mający na celu zbliżenie układu i treści sprawozdania finansowego jednostek budżetowych do sprawozdania finansowego jednostek zarobkowych. W przypadku rachunku zysków i strat pozostaje jednak wątpliwość, czy przyjęty wzór jest dla tych jednostek odpowiedni, czy oddaje specyfikę działalności tych jednostek, osiąganych przez te jednostki przychodów i ponoszonych przez nie kosztów oraz realizowanych wyników. Czy opierając rachunek zysków i strat jednostek budżetowych na wzorze z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, należało zachować nazwy wyników z poszczególnych segmentów działalności

² Szerzej na ten temat [5; 6; 7].

tych jednostek, takie jak zysk/strata ze sprzedaży lub zysk/strata z działalności gospodarczej, mając na względzie, że jednostki te nie prowadzą działalności gospodarczej i w większości przypadków usługi świadczą nieodpłatnie. Jest to jedno z najważniejszych niedociągnięć tego sprawozdania, utrudniające, a dla osób nieznających zasad funkcjonowania jednostek budżetowych wręcz uniemożliwiające poprawną interpretację prezentowanych w rachunku zysków i strat informacji.

Wprowadzenia obowiązku prezentacji w rachunku zysków i strat przychodów i kosztów oraz wyniku finansowego nie należy jednak utożsamiać z tym, że sam wynik finansowy będzie brany pod uwagę przy ocenie efektywności gospodarowania, czy sytuacji finansowej jednostek budżetowych. Jego wartość informacyjna dla kierujących jednostkami była i będzie znikoma.³ W tym przypadku ważne jest przedstawienie informacji o przychodach i kosztach jednostki budżetowej zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyznaczaną przede wszystkim ustawą o rachunkowości, ale także ustawą o finansach publicznych i innymi określającymi dochody i zadania jednostek sektora finansów publicznych.

Literatura

- [1] Augustowska M., *Komentarz do planu kont dla państwowych i samorządowych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych*, wyd. 10, ODDK, Gdańsk 2006.
- [2] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, DzU nr 107, poz. 726 z późn. zm.
- [3] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej, DzU nr 137, poz. 1539 z późn. zm.
- [4] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, DzU nr 142, poz. 1020.
- [5] Rudnicka B., *Ewidencja kosztów a rachunek zysków i strat*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006 nr 64.
- [6] Rudnicka B., *Przychody oraz pozostałe koszty w rachunku zysków i strat*, „Doradca – Księgowość i Płace w Oświacie” 2006 nr 65.
- [7] Rudnicka B., Koczar J., *Wartość informacyjna wyniku finansowego w jednostkach budżetowych*, [w:] *Zarządzanie finansami. Inwestycje i wycena przedsiębiorstw*, t. 2, Szczecin 2006.
- [8] Rudnicka B., *Sprawozdanie finansowe po zmianach*, „Finanse Publiczne” nr 1.
- [9] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- [10] Zysnarska A., *Dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych – wzorzec zarządzenia*, ODDK, Gdańsk 2006.

³ Szerzej na ten temat [8].

PROFIT AND LOSS ACCOUNT AS A SOURCE OF INFORMATION ABOUT ACTIVITY OF BUDGETARY UNITS

Summary

Budgetary units have been obliged to making profit and loss account. Its composition, position names and outcomes of particular segments are based on formula of profit and loss account with the classification of expenses by type of income units. Thereby, not conducting income activity and not instantiating incomes from sale, those units have in this account loss from sale and from economic activity. Ipso facto there is justified doubt about validity of that solution and about understanding of communicating account recipients about information.