



Dorota Adamek-Hyska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Kolegium Finansów
Katedra Rachunkowości
dorota.adamek-hyska@ue.katowice.pl

ZAKRES UJAWNIENÍ W INFORMACJI DODATKOWEJ JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH

Streszczenie: Cel opracowania to prezentacja i ocena zakresu ujawnień w informacji dodatkowej jednostek budżetowych. W związku z tak ukierunkowanym artykułem rozważaniu poddane zostały następujące zagadnienia:

- wskazanie podstawowych założeń informacji dodatkowej jako nowego elementu sprawozdania finansowego jednostek budżetowych,
- analiza zakresu danych oraz informacji dodatkowych i szczegółowych w sprawozdaniu finansowym jednostek budżetowych,
- ocena zakresu ujawnień w informacji dodatkowej wybranych jednostek budżetowych.

W świetle przeprowadzonych badań można zauważyć, że jednostki budżetowe, porzucając od sprawozdań finansowych za 2018 r., sporządzają informację dodatkową w zróżnicowanej formie, zawierającą często dane i informacje, które w nieistotny sposób wpływają na ich obraz majątkowy i finansowy oraz wynik finansowy.

W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literaturowe z zakresu rachunkowości, rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych, analizę aktów prawnych, analizę porównawczo-opisową oraz syntezę.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, informacja dodatkowa, ujawnienia, jednostka budżetowa.

JEL Classification: M40, M41.

Wprowadzenie

Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, obok samorządowych zakładów budżetowych, stanowią podstawowe podmioty sektora finansów publicznych w Polsce. W świetle Ustawy o finansach publicznych [2019] jednostki te podlegają zasadzie jawności i przejrzystości gospodarowania środkami pu-

blicznymi¹. W przypadku sprawozdań finansowych oznacza to swobodny dostęp wszystkich zainteresowanych obywateli i instytucji do danych sektora publicznego, jak również możliwość poznania i zrozumienia procesów zachodzących w obszarze finansów publicznych.

Jednostki budżetowe obowiązkowo sporządzają sprawozdanie finansowe, które do końca 2017 r. zawierało: bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu jednostki. Dopiero od 2018 r. zakres sprawozdania finansowego został poszerzony o informację dodatkową. Informacja dodatkowa wraz z pozostałymi elementami sprawozdania finansowego przekazywana jest odpowiednio do dysponenta środków budżetu państwa drugiego stopnia, do dysponenta części budżetowych lub organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego w celu ujęcia danych z tych sprawozdań w łącznych sprawozdaniach finansowych.

Cel opracowania stanowią prezentacja i ocena zakresu ujawnień w informacji dodatkowej państwowych i samorządowych jednostek budżetowych. W związku z tak postawionym celem rozważaniu poddane zostały następujące zagadnienia:

- wskazanie podstawowych założeń informacji dodatkowej jako nowego elementu sprawozdania finansowego jednostek budżetowych,
- analiza zakresu danych oraz informacji dodatkowych i szczegółowych w sprawozdaniu finansowym jednostek budżetowych,
- ocena zakresu ujawnień w informacji dodatkowej jednostek budżetowych.

W opracowaniu postawiono następujące hipotezy badawcze:

- jednostki budżetowe sporządzają informację dodatkową w celu uzupełnienia i uszczegółowienia informacji o sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowym,
- zakres merytoryczny informacji dodatkowej jednostek budżetowych jest wyznacznikiem do określenia rozwiązań w ewidencji księgowej.

Niezbędnym źródłem informacji były studia literaturowe z zakresu rachunkowości budżetowej oraz finansów publicznych. Wykorzystane zostały krajowe monografie w zwartej postaci oraz artykuły zawarte w materiałach konferencyjnych i zamieszczone w prasie specjalistycznej.

¹ Formalna jawność finansów publicznych zapewnia m.in. podawanie do publicznej wiadomości zbiorczych danych dotyczących finansów publicznych oraz udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych zaliczanych do sektora finansów publicznych, w tym samorządowych zakładów budżetowych. Natomiast zasada przejrzystości powiązana jest z obowiązkiem stosowania normatywnych podziałek klasyfikacji budżetowej, a także czytelnością i porównywalnością sprawozdań budżetowych oraz finansowych [Ustawa o finansach publicznych, 2019, art. 33-39].

W celu przedstawienia zagadnień opracowania oraz osiągnięcia zamierzonego celu i zweryfikowania postawionych hipotez naukowych wykorzystano również następujące metody badawcze:

- analizę aktów prawnych,
- analizę porównawczo-opisową dokumentów źródłowych,
- analizę indywidualnych przypadków,
- syntezę.

Praca wpisuje się w nurt wieloletnich badań autorki nad system rachunkowości i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych.

1. Informacja dodatkowa jako nowy element sprawozdania finansowego jednostek budżetowych – rozważania teoretyczne

Samorządowe i państwowe jednostki budżetowe zostały wyłączone z obowiązku sporządzania sprawozdania finansowego według zasad określonych w Ustawie o rachunkowości [2019, art. 80]. Zakres systemu sprawozdawczości finansowej podmiotów określa art. 41 i art. 42 Ustawy o finansach publicznych [2019] (tabela 1).

Tabela 1. Regulacje prawne dotyczące sprawozdawczości jednostek budżetowych

Podstawy prawne	Treść
1	2
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [2019, art. 40, ust. 3]	Szczególne zasady rachunkowości jednostek budżetowych dotyczą m.in. sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 [2017, § 23, 30, 31, 32, 33, 34]	Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych składa się z: 1) bilansu, 2) rachunku zysków i strat, 3) zestawienia zmian w funduszu jednostki, 4) informacji dodatkowej. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określona w załącznikach do Rozporządzenia, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. Sprawozdania finansowe sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe w sprawozdaniach finansowych wykazuje się w złotych i groszach. Sprawozdanie finansowe podpisują kierownik jednostki oraz główny księgowy.

cd. tabeli 1

1	2
	<p>Sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Kierownicy jednostek przekazują sprawozdanie finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym (tj. jednostkom obsługującym organ będący dysponentem części budżetowej lub dysponentem środków budżetu państwa drugiego stopnia) lub zarządom jednostek samorządu terytorialnego. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania finansowe z wykorzystaniem informatycznego systemu obsługi budżetu państwa (TREZOR).</p> <p>Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych są publikowane w terminie do 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdanie</p>

Źródło: Opracowanie własne.

Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych dostarcza odpowiednio zagregowanych informacji o sytuacji finansowej tych podmiotów, osiągniętym przez nie wyniku finansowym, a także zmianach wpływających na wartość ich podstawowego funduszu. Syntetyczne i odpowiednio zagregowane informacje o aktywach, pasywach, przychodach, kosztach oraz zwiększeniach i zmniejszeniach funduszu jednostki, dopiero od 2018 r., uzupełniają i uszczegółwiają dane zawarte w informacji dodatkowej². Tak jak w każdym podmiocie rachunkowości, również w jednostkach budżetowych informacja dodatkowa ma na celu dostarczać istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe odpowiadało warunkom określonym w art. 4, ust. 1 Ustawy o rachunkowości [2019], tj. aby rzetelnie i jasno przedstawiało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. Informacja dodatkowa stanowi zatem liczbowo-opisowe uzupełnienie (uszczegółwienie, wyjaśnienie) danych wykazanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w funduszu jednostek budżetowych³.

² Krajowe badania nad istotą i wykorzystaniem not uzupełniających do sprawozdania finałowego podmiotu gospodarczego prowadzone były m.in. przez R. Kowalaka [2016a; 2016b].

³ Szczegółowe zasady sporządzania informacji dodatkowej jednostek budżetowej opisuje M. Wojtczak [2018], B. Rudnicka [2018] oraz J. Bielak [2018].

Podstawowy wzór informacji dodatkowej prezentuje załącznik nr 12 do Rozporządzenia Ministra Finansów z 13 września 2017 r. (tabela 3). Prawnie określony zakres informacji dodatkowej jest „niezamknięty”, ale umożliwia usystematyzowane, kompletne i porównywalne zaprezentowanie dodatkowych, istotnych danych, informacji i zdarzeń, które zachodzą w jednostce budżetowej w danym roku. Podmioty te mogą zatem rozszerzać informację dodatkową o inne istotne objaśnienia, co w praktyce uzależnione będzie wyłącznie od świadomości celu i istoty sprawozdania finansowego lub innych potrzeb informacyjnych głównych użytkowników informacji sprawozdawczych. Należy podkreślić, że opracowanie tego elementu sprawozdania finansowego nie powinno obejmować wytworzenia nowych danych, a jedynie ich agregację, analizę i szczegółową prezentację.

2. Zakres ujawnień w informacji dodatkowych wybranych jednostek budżetowych – badania empiryczne

Badania zakresu ujawnień w informacji dodatkowych jednostek budżetowych nie są jeszcze w Polsce rozpowszechnione. Spowodowane jest to tym, że informacje dodatkowe jednostki budżetowe sporządziły pierwszy raz dopiero za 2018 r.⁴. Do badań wybrano 5 jednostek budżetowych, które różnią się wielkością oraz rodzajem prowadzonej działalności statutowej (tabela 2). Zróżnicowanie podmiotów objętych badaniami empirycznymi nie umniejsza wartości poznawczej zakresu ujawnianych informacji dodatkowych, bowiem:

- wszystkie jednostki budżetowe muszą uwzględnić wzór ustalony w załączniku nr 12 do Rozporządzenia,
- narzucenie formy elektronicznej w systemie TREZOR dla państwowych jednostek budżetowych spowodowało, że sporządzane informacje dodatkowe mają strukturę „sztywnych” tabel, z całkowicie ograniczonymi możliwościami ich modyfikacji.

W badaniach uwzględniono jednostkowe sprawozdania finansowe.

⁴ Do końca 2017 r. jednostki budżetowe prezentowały wyłącznie informacje uzupełniające do bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu [Kaczurak-Kozak, 2015; Adamek-Hyska, 2016; Wrona, Rechul, Szulc, 2018].

Tabela 2. Lista podmiotów objęta badaniami empirycznymi

Lp.	Nazwa podmiotu	Podmiot państwowy/ samorządowy	Skrót nazwy podmiotu	Działalność statutowa
1.	Instytut Pamięci Narodowej – Centrala w Warszawie	Państwowy	IPN	Gromadzenie i zarządzanie dokumentami organów bezpieczeństwa państwa oraz ściganie zbrodni nazistowskich i komunistycznych
2.	Wojewódzka Inspekcja Sanitarno-Epidemiologiczna w Katowicach	Państwowy	WSSE	Ochrona zdrowia publicznego
3.	Urząd Miasta Dąbrowa Górnicza	Samorządowy	UM	Realizacja zadań z zakresu działalności publicznej gminy i powiatu
4.	I Liceum Ogólnokształcące w Tychach	Samorządowy	LO	Działalność edukacyjna, wychowawcza i opiekuńcza
5.	Miejski Ośrodek Pomocy Społecznej w Kołobrzegu	Samorządowy	MOPS	Działalność w zakresie pomocy społecznej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji zebranych z BIP ww. podmiotów (stan na dzień 10.05.2019 r.).

Ogólny przegląd zakresu ujawnień w informacjach dodatkowych badanych jednostek budżetowych prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Zakres ujawnień w informacjach dodatkowych badanych jednostek budżetowych

Prawnie określony zakres informacji dodatkowej		Podmiot sprawozdawczy
I.	Wprowadzenie do sprawozdania finansowego, obejmuje w szczególności:	
1.		
1.1.	Nazwę jednostki	IPN
1.2.	Siedzibę jednostki	WSSE
1.3.	Adres jednostki	UM
1.4.	Podstawowy przedmiot działalności jednostki	LO
2.	Wskazanie okresu objętego sprawozdaniem	MOPS
3.	Wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne	–
4.	Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)	IPN WSSE UM LO MOPS
5.	Inne informacje	IPN WSSE

cd. tabeli 3

II.	Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:	
1.		
1.1.	Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia	IPN WSSE UM LO MOPS
1.2.	Aktualną wartość rynkową środków trwałych, w tym dóbr kultury – o ile jednostka dysponuje takimi informacjami	UM
1.3.	Kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych	–
1.4.	Wartość gruntów użytkowanych wieczysto	IPN UM
1.5.	Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu	IPN WSSE
1.6.	Liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz dłużnych papierów wartościowych	UM
1.7.	Dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego, z uwzględnieniem należności finansowych jednostek samorządu terytorialnego (stan pożyczek zagrożonych)	IPN WSSE UM MOPS
1.8.	Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym	IPN
1.9.	Podział zobowiązań długoterminowych o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego, okresie spłaty:	–
a)	powyżej 1 roku do 3 lat	–
b)	powyżej 3 do 5 lat	–
c)	powyżej 5 lat	–
1.10.	Kwotę zobowiązań, w sytuacji gdy jednostka kwalifikuje umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi (leasing operacyjny), a według przepisów o rachunkowości byłby to leasing finansowy lub zwrotny z podziałem na kwotę zobowiązań z tytułu leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego	–
1.11.	Łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń	–
1.12.	Łączną kwotę zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń	–
1.13.	Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie	IPN UM LO

cd. tabeli 3

1.14.	Łączną kwotę otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie	IPN WSSE UM MOPS
1.15.	Kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze	IPN WSSE UM LO MOPS
1.16.	Inne informacje	IPN WSSE UM
2.		
2.1.	Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów	–
2.2.	Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym	IPN UM
2.3.	Kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie	–
2.4.	Informację o kwocie należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych	–
2.5.	Inne informacje	IPN WSSE
3.	Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki	WSSE UM

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji zebranych z BIP ww. podmiotów (stan na dzień 10-12.05.2019 r.) oraz Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zasad rachunkowości... [2017, zał. 12].

Tabela 3 wskazuje, że wszystkie badane podmioty nie ujawniały danych dotyczących np. odpisów aktualizujących wartość długoterminowych aktywów finansowych i niefinansowych oraz zapasów, długoterminowych zobowiązań finansowych, zobowiązań warunkowych, zobowiązań z tytułu leasingu finansowego oraz należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe. Spowodowane jest to tym, że w jednostkach nie wystąpiły tego typu operacje gospodarcze i finansowe. Najszerszy zakres dodatkowych informacji zaprezentowały dwa podmioty, tj. Instytut Pamięci Narodowej – Centrala (IPN) oraz Urząd Miasta w Dąbrowie Górniczej (UM).

W IPN sprawozdanie finansowe, w tym informacja dodatkowa, jest ujednoczone pod względem formalno-merytorycznym w przekrojach wynikających z procedur informatycznego systemu obsługi budżetu państwa (TREZOR). Według zdefiniowanej struktury w TREZOR ujawniono wszystkie elementy wprowadzenia do sprawozdania, w tym metody amortyzacji środków trwałych (uwzględnienie stawek podatkowych) oraz składniki majątkowe ujmowane bezpośrednio w kosztach o wartości poniżej 1000 zł. Jako inne informacje wskazano dokonywanie odpisów aktualizujących wartość należności, a także wycenę rozliczeń międzyokresowych kosztów na poziomie wartości nominalnej. W drugiej części informacji dodatkowej szczegółowo ujawniono:

- zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (wartość wszystkich środków trwałych stanowi ok. 87,68% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość gruntów użytkowanych wieczysto (ok. 7,39% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość środków trwałych obcych (ok. 0,08% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość odpisów aktualizujących należności krótkoterminowe i długoterminowe (ok. 0,01% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość utworzonych w 2018 r. rezerw na postępowania sądowe (ok. 0,25% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość rozliczeń międzyokresowych kosztów (czynszów opłaconych z góry, abonamentu radiowo-telewizyjnego, prenumerat oraz ubezpieczeń majątkowych) – ok. 0,45% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość rozliczeń międzyokresowych przychodów (ok. 0,17% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- łączną wartość otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie (ok. 4,03% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- kwoty wypłaconych środków na świadczenia pracownicze (ok. 0,86% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- koszt budowy środków trwałych (ok. 23,14% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- kwoty umorzenia pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – wiersz II.2.5. (ok. 9,20% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.).

Sprawozdanie finansowe UM, w tym informacja dodatkowa, nie jest ujednolicone pod względem formalnym. Jednostka samodzielnie sporządziła tabele do poszczególnych wierszy prawnie określonej informacji dodatkowej. Według wybranej struktury ujawniono wszystkie elementy wprowadzenia do sprawozdania, w tym metody amortyzacji środków trwałych (uwzględnienie stawek podatkowych) oraz składniki majątkowe ujmowane bezpośrednio w kosztach o wartości poniżej 350 zł. Z polityki rachunkowości przeniesiono kategorie wyceny bieżącej i bilansowej aktywów i pasywów. Szczególną uwagę zwrócono na wybór stawki indywidualnej do amortyzacji majątku powstałego w wyniku realizacji projektu współfinansowanego środkami z Unii Europejskiej. W drugiej części informacji dodatkowej szczegółowo ujawniono:

- zakres zmian grup rodzajowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (wartość wszystkich środków trwałych stanowi ok. 77,43% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- aktualną wartość rynkową gruntów i budynków, bez wskazania ich wartości księgowej netto (ok. 4,3% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość gruntów użytkowanych wieczysto (ok. 0,34% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych (ok. 11,88% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość odpisów aktualizujących należności krótkoterminowe (ok. 1,49% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- wartość rozliczeń międzyokresowych kosztów (ok. 0,06% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- łączną wartość otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie (ok. 2,64% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- kwoty wypłaconych środków na świadczenia pracownicze (ok. 0,10% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- kwoty odpisów na ZFŚS oraz wartość należności z tytułu dochodów budżetowych – wiersz II.1.16. „Inne informacje” (ok. 1,87% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- koszt budowy środków trwałych (ok. 8,01% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.),
- kwoty umorzenia pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – wiersz II.3. (ok. 0,20% sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r.).

W zakresie ujawnień w informacji dodatkowej IPN oraz UM nie podano wybranych przez jednostki progów istotności. Szczegółowa analiza zaprezentowanych informacji, w odniesieniu do sumy bilansowej według stanu na koniec 2018 r., pozwala wysnuć wniosek, że kwoty te w wielu punktach nie są znaczące, a obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego IPN i UM w istotny sposób został ukształtowany głównie zmianami wartości w obszarze środków trwałych.

Podsumowanie

Informacja dodatkowa, jako element sprawozdania finansowego, powinna stanowić najważniejsze źródło szczegółowych, aczkolwiek istotnych, informacji o sytuacji finansowej, majątkowej oraz wyniku finansowego podmiotów rachunkowości. Rodzaj danych, informacji i opisów ujawnianych w informacji dodatkowej uznanych za istotne zależy głównie od specyfiki jednostek budżetowych i charakteru prowadzonych przez nie działalności. Powinny one w przeważającej części wynikać z ksiąg rachunkowych, co bezpośrednio przekłada się na obowiązek dostosowania polityki rachunkowości, w tym ewidencji księgowej tych podmiotów do ich systemu sprawozdawczości finansowej.

Przeprowadzone badania w zakresie ujawnień w informacjach dodatkowych wybranych jednostek budżetowych pozwalają wskazać, że w praktyce występują rozbieżności ilościowe i jakościowe w prezentacji danych. Jednostki zgłaszały także do Ministerstwa Finansów lub Regionalnych Izb Obrachunkowych dylematy w sposobie rozumienia określonych pojęć zawartych w prawnie podanym wzorcu informacji dodatkowej oraz „z góry” narzuconych strukturach informatycznych (m.in. w systemie TREZOR). Aspekty te niestety bezpośrednio przekładają się na zmniejszoną jakość prezentowanych informacji dodatkowych do sprawozdania finansowego.

Literatura

- Adamek-Hyska D. (2016), *Informacje uzupełniające do sprawozdań finansowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych* [w:] D. Adamek-Hyska, E. Maćkowiak, A. Szewieczek (red.), *Standardy rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych – wyzwania dla praktyki*, Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice, s. 81-89.
- Bielak J. (2018), *Zakres informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego*, „Finanse Publiczne”, nr 1(146), s. 48-58.

- Kaczurak-Kozak M. (2015), *Informacje uzupełniające w sprawozdaniu finansowym jednostki sektora samorządowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 77(873), s. 237-243.
- Kowalak R. (2016a), *Informacja dodatkowa w analizie finansowej przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 285, s. 39-48.
- Kowalak R. (2016b), *Rola dodatkowych informacji i objaśnień w analizie finansowej jednostki mikro uprawnionej do sporządzania sprawozdania finansowego według załącznika nr 4 do ustawy o rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 268, s. 124-134.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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, Dz.U. z 2017 r., poz. 1911 z późn.zm.
- Rudnicka B. (2018), *Informacja dodatkowa – wybrane problemy*, „Finanse Publiczne”, nr 3(148), s. 10-16.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2019 r., poz. 869 z późn.zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2019 r., poz. 351 z późn.zm.
- Wojtczak M. (2018), *Informacja dodatkowa jako nowy element sprawozdania finansowego* [w:] M. Kaczurak-Kozak, M. Rotkiewicz, P. Walczak (red.), *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa, s. 843-866.
- Wrona B., Rechul H., Szulc M. (2018), *Zawartość informacyjna sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 2(974), s. 61-80.

ADDITIONAL INFORMATION TO FINANCIAL STATEMENTS IN THE CASE OF BUDGET ENTITIES – THE SCOPE OF DISCLOSURES

Summary: The article aims at analyzing and assessing the scope of disclosures referring to additional information to financial statements of budget entities. Further to the above objective of the article, the following issues are subject to analysis:

- pointing to basic assumptions of additional information to financial statements perceived as a new element of financial statements of budget entities;
- analyzing the scope of data and additional information and detailed information in financial statements of budget entities; and
- assessing the scope of disclosures in the case of additional information to financial statement of budget entities.

As a result of the research conducted it is possible to conclude since the moment 2018 financial statements had to be drafted, budget entities have been providing additional information to their financial statements in a diversified form. The information in question frequently includes data and information that insignificantly affect asset and finance related situation of the entities and their financial results.

To write the article, the following research methods were employed: accounting related literature studies, budget accounting related literature studies, public finance related literature studies, legal document analyses, comparative and descriptive analyses and syntheses.

Keywords: financial statements, additional information, disclosures, budget entities.