

Zamknięcie roku 2020 w jednostkach finansów publicznych

Przejdź do produktu na www.ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Podstawy prawne i ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych

1. Podstawy prawne

Podstawowym aktem prawnym, który reguluje zasady gospodarki finansowej JSFP, jest FinPubU. Na podstawie art. 40 ust. 1 FinPubU jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w FinPubU.

Aktem normatywnym zawierającym prawo bilansowe jest RachunkU. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 RachunkU jej regulacje dotyczą również gmin, powiatów, województw i ich związków, a także państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych oraz gminnych, powiatowych, wojewódzkich zakładów budżetowych, z tym że według art. 80 ust. 1 RachunkU do jednostek wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 4 RachunkU nie stosuje się rozdziałów: 5, 6 i 7 RachunkU, dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych i skonsolidowanych, jak też badania, składania do właściwego rejestru sądowego, udostępniania i ogłaszania sprawozdań finansowych.

Bilans z wykonania budżetu JST oraz sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych za 2020 r. są sporządzane zgodnie z RachBudżR. Określono w nim wzory sprawozdań finansowych dla budżetu JST, budżetu państwa oraz jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Wyznaczono też osoby, które powinny podpisać sprawozdania, jak również wskazano terminy sporządzania sprawozdań i przekazywania ich odbiorcom. Przepisy dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych zawarto w rozdziale 5 RachBudżR.

Ważne

Zgodnie z ZmRachBudżR19 bilans budżetu państwa będzie po raz pierwszy sporządzany za 2021 r.

Sprawozdawczość roczna jednostek sfery budżetowej obejmuje również sprawozdania budżetowe z wykonania budżetów JST oraz z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Zasady sporządzania tych sprawozdań określa SprBudżR. Jednostki te sporządzają także sprawozdawczość z operacji finansowych stosownie do SprOperFinR.

Do sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym zobowiązane są takie jednostki jak:

- 1) państwowe jednostki budżetowe,
- 2) państwowe fundusze celowe,
- 3) agencje wykonawcze,
- 4) instytucje gospodarki budżetowej,
- 5) państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 FinPubU.

Zasady sporządzania tych sprawozdań zostały ustalone w SprBudżZadR.

Ponadto jednostki płacące podatek dochodowy od osób prawnych, takie jak samorządowe zakłady budżetowe, powinny uwzględniać obowiązki wynikające z PDOPrU.

Ważne

Zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu.

2. Ogólne zasady sporządzania sprawozdań budżetowych za 2020 r.

Sprawozdania budżetowe sporządza się w zakresie:

- 1) budżetu państwa,
- 2) budżetu środków europejskich,
- 3) budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Dane w sprawozdaniach budżetowych wykazuje się:

- 1) w zakresie planu – w kwotach wynikających z planu finansowego jednostki po uwzględnieniu zmian dokonanych w trybie FinPubU;
- 2) w zakresie wykonania – narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego lub, w przypadkach określonych w sprawozdaniach, według stanu na określony dzień.

Zgodnie z SprBudżR sporządzane sprawozdania dzielą się na:

- 1) jednostkowe, które są sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych na podstawie ewidencji księgowej;

- 2) łączne, w szczególności sprawozdań jednostkowych, które są sporządzane przez:
 - a) dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe – na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego,
 - b) dysponentów środków budżetu państwa przekazujących dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST ustawami na podstawie sprawozdań Rb-50 otrzymanych od JST;
- 3) zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych, które są sporządzane przez przewodniczących zarządów JST na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego JST jako jednostki budżetowej i jako organu.

Z powyższego wynika, że sprawozdania jednostkowe budżetowe podobnie jak jednostkowe sprawozdania finansowe muszą wynikać z ewidencji finansowo-księgowej i być z nią zgodne.

Dane wykazywane w sprawozdaniach budżetowych są prezentowane w poniższy sposób:

- 1) w sprawozdaniach jednostkowych – wyraża się w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z wyjątkiem sprawozdań jednostkowych placówek, w których dane wyraża się w walucie, w jakiej jest prowadzona rachunkowość;
- 2) w sprawozdaniach łącznych i zbiorczych – wyraża się w złotych i groszach, z wyjątkiem sprawozdania Rb-70, w którym dane wyraża się w złotych.

Dane wykazywane w sprawozdaniach Rb-Z-PPP, Rb-FUS, Rb-FER i Rb-FEP wyraża się w tysiącach złotych.

Kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są obowiązani sporządzać sprawozdania budżetowe rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach budżetowych powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Jednostki otrzymujące sprawozdania budżetowe są obowiązane sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym. Jednostki te są również uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości przekazanych sprawozdań. W tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów. Nieprawidłowości w sprawozdaniach, ujawnione w trakcie kontroli formalno-rachunkowej i merytorycznej przeprowadzanej przez jednostki je otrzymujące, usuwają odpowiednio kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących albo naczelnicy urzędów skarbowych sporządzający sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać także odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.

W przypadku stwierdzonych przez MF nieprawidłowości w sprawozdaniach dysponent środków budżetu państwa, który przekazał sprawozdania, jest obowiązany do niezwłocznego usunięcia tych nieprawidłowości.

Sprawozdania sporządza się w formie dokumentu elektronicznego. Wyjątek stanowią:

- 1) sprawozdania sporządzane przez kierowników samorządowych jednostek organizacyjnych albo kierowników jednostek je obsługujących, którzy przekazują sprawozdania do zarządu JST w formie określonej przez zarząd JST;
- 2) sprawozdania Rb-23PL, Rb-27PL, Rb-27UE, Rb-28PL, Rb-34PL sporządza się w formie pisemnej.

Szczegółowy sposób sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie:

- 1) budżetu państwa – określa instrukcja stanowiąca załącznik Nr 34 do SprBudżR;
- 2) budżetu środków europejskich – określa instrukcja stanowiąca załącznik Nr 35 do SprBudżR;
- 3) budżetów JST – określa instrukcja stanowiąca załącznik Nr 36 do SprBudżR;
- 4) zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego – określa instrukcja stanowiąca załącznik Nr 37 do SprBudżR.

Terminy przekazywania sprawozdań budżetowych oraz odbiorców sprawozdań budżetowych w zakresie:

- 1) budżetu państwa – określa załącznik Nr 38 do SprBudżR;
- 2) budżetu środków europejskich – określa załącznik Nr 39 do SprBudżR;
- 3) budżetów JST – określa załącznik Nr 40 do SprBudżR.

Oprócz sprawozdań budżetowych miesięcznych i kwartalnych sporządza się sprawozdania roczne.

W rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej zostały ustalone zasady dokonywania korekt sprawozdań budżetowych.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w sprawozdaniach budżetowych sporządzanych przez JST – kwartalnych za IV kwartały Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S oraz rocznych Rb-27S, Rb-28S, Rb-PDP i Rb-ST, jednostki samorządu terytorialnego przekazują korekty sprawozdań do właściwej RIO w terminie do 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym, z wyjątkiem korekty rocznego sprawozdania Rb-PDP. Korekty rocznego sprawozdania Rb-PDP wraz z uzasadnieniem oraz rocznego sprawozdania Rb-27S, wyłącznie w zakresie danych objętych sprawozdaniem Rb-PDP, jednostki samorządu terytorialnego dokonują do 5 lat wstecz licząc od końca roku budżetowego poprzedzającego rok stwierdzenia nieprawidłowości. Korekty danych w sprawozdaniach Rb-27ZZ i Rb-50 za IV kwartały jednostki bezpośrednio realizujące zadania i jednostki obsługujące przekazują w terminie do 10 kwietnia, a zarządy JST w terminie do 25 kwietnia roku następującego po roku budżetowym. Po 25 kwietnia korekty danych w sprawozdaniach Rb-27ZZ i Rb-50 mogą być dokonywane po uzgodnieniu z dysponentami środków budżetu państwa przekazującymi dotacje.

W przypadku sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa sprawozdania za IV kwartały i łączne sprawozdania roczne mogą być korygowane w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym. Przekazując korektę sprawozdania należy dołączyć wyjaśnienie przyczyny dokonywania korekty.

3. Ogólne zasady sporządzania sprawozdań z operacji finansowych za 2020 r.

Rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, udzielonych poręczeń i gwarancji, oraz odbiorców sprawozdań.

Rozporządzenie to przewiduje następujące rodzaje sprawozdań:

- 1) Rb-Z – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji. Wzór sprawozdania stanowi załącznik Nr 1 do SprOperFinR;
- 2) Rb-UZ – roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych. Wzór sprawozdania stanowi załącznik Nr 2 do SprOperFinR;
- 3) Rb-N – kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych. Wzór sprawozdania stanowi załącznik Nr 3 do SprOperFinR;
- 4) Rb-UN – roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej. Wzór sprawozdania stanowi załącznik Nr 4 do SprOperFinR;
- 5) Rb-ZN – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez JST zadań zleconych. Wzór sprawozdania stanowi załącznik Nr 5 do SprOperFinR.

W ramach sprawozdań Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N i Rb-UN występują następujące rodzaje sprawozdań:

- 1) sprawozdanie jednostkowe – sporządzane przez kierownika jednostki sporządzającej takie sprawozdanie na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji księgowej danej jednostki oraz innych dokumentów dotyczących tej jednostki;
- 2) sprawozdanie łączne, w szczególności sprawozdań jednostkowych – sporządzane przez jednostki nadzorujące, w szczególności dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponentów głównych oraz JST, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego;
- 3) sprawozdanie zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych, według rodzaju jednostki – sporządzane przez jednostki, które są organem założycielskim lub nadzorującym dla jednostek posiadających osobowość prawną, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek danego rodzaju z tym, że przez sprawozdania zbiorcze należy również rozumieć sprawozdania sporządzane na podstawie otrzymanych sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

W przypadku JST własne sprawozdanie jednostkowe obejmuje swym zakresem zarówno urząd będący jednostką budżetową, jak i jej organ.

Samorządowe jednostki organizacyjne realizujące bezpośrednio zadania z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone JST odrębnymi ustawami sporządzają spra-

wozdzania jednostkowe Rb-ZN w zakresie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa, a następnie przekazują je przewodniczącym zarządu JST. Jednostki samorządu terytorialnego wykonujące zadania z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone odrębnymi ustawami na podstawie własnej ewidencji księgowej oraz sprawozdań jednostkowych jednostek organizacyjnych realizujących bezpośrednio zadania z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST odrębnymi ustawami sporządzają sprawozdania łączne Rb-ZN w zakresie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa i przekazują je właściwemu dysponentowi środków budżetu państwa w zakresie wykonywanych zadań zleconych.

Sprawozdania Rb-ZN stanowią dla dysponentów środków budżetu państwa, w zakresie wykonywanych zadań zleconych, podstawę do sporządzania sprawozdań Rb-Z oraz Rb-N w zakresie odpowiednio zobowiązań lub należności Skarbu Państwa.

Dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni, z wyłączeniem kierowników jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP, w zakresie operacji finansowych Skarbu Państwa, sporządzają sprawozdania Rb-Z i Rb-N.

Przewodniczący zarządów JST sporządzają sprawozdania z operacji finansowych, w zakresie budżetów JST, takie jak: Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ, Rb-UN i Rb-ZN. Natomiast kierownicy jednostek organizacyjnych podległych JST, w tym kierownicy samorządowych zakładów budżetowych, sporządzają sprawozdanie Rb-Z, Rb-N, Rb-UZ i Rb-ZN.

Jednostki sporządzają tylko te rodzaje sprawozdań oraz w takim zakresie, w jakim zgodnie z obowiązującymi przepisami mogą zaciągać określone zobowiązania lub posiadać należności. Jednostka nie sporządza sprawozdania Rb-UZ lub Rb-UN w przypadku, gdy nie posiada zobowiązań lub należności podlegających wykazaniu w tych sprawozdaniach.

W przypadku gdy minister jest dysponentem kilku części budżetowych, sprawozdania łączne sporządza się odrębnie dla poszczególnych części budżetowych.

Kwoty w sprawozdaniach wykazuje się w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Sprawozdania sporządza się według stanu na koniec okresu sprawozdawczego. Sprawozdania Rb-Z, Rb-N oraz Rb-ZN sporządza się według stanu na koniec I, II, III lub IV kwartału roku budżetowego, zaś Rb-UZ i Rb-UN według stanu na koniec roku budżetowego.

Sprawozdania z operacji finansowych należy sporządzać w sposób czytelny i trwałe. Podpisy na sprawozdaniu w formie dokumentu składa się odręcznie, a także umieszcza się pieczętkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej.

Sprawozdania z operacji finansowych należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. W przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka niezwłocznie sporządza oraz przekazuje korektę sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą tego sprawozdania. Jednostki nie sporządzają korekty, jeżeli od końca okresu sprawozdawczego upłynęło 6 miesięcy, a zmiana, o której mowa w zdaniu poprzednim, stanowi mniej niż 0,001% PKB za rok budżetowy, którego sprawozdanie dotyczy, lub w przypadku

braku informacji – za ostatni znany okres. W przypadku stwierdzenia wprowadzenia błędnego numeru identyfikacyjnego REGON w sprawozdaniu Rb-Z za IV kwartał roku budżetowego jednostka sporządza korektę sprawozdania z tego tytułu, jeżeli od końca okresu sprawozdawczego, za które zostało sporządzone to sprawozdanie, nie upłynęło 6 miesięcy.

Jednostki będące odbiorcami sprawozdań sprawdzają prawidłowość otrzymywanych sprawozdań pod względem formalno-rachunkowym. Jednostki te mogą również kontrolować merytoryczną prawidłowość złożonych sprawozdań.

Terminy sporządzania i przekazywania sprawozdań z operacji finansowych oraz odbiorców sprawozdań z operacji finansowych w zakresie:

- 1) budżetu państwa – określa załącznik Nr 6 do SprOperFinR,
- 2) budżetów JST – określa załącznik Nr 7 do SprOperFinR.

Sprawozdania Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N i Rb-UN oraz Rb-ZN są sporządzane w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej. Dane ze sprawozdań przekazywanych w formie elektronicznej powinny być zgodne z danymi wykazywanymi w sprawozdaniach w formie dokumentu (formularze sprawozdań w formie elektronicznej są dostępne na stronach internetowych MF pod adresem www.mf.gov.pl).

Jednostki mogą przekazywać sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy zostaną one opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, o którym mowa w InformPodPublU, i przekazane odbiorcom sprawozdań na elektroniczną skrzynkę podawczą, o której mowa w InformPodPublU.

Pliki sprawozdań Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N oraz Rb-UN przekazywanych w zakresie budżetów JST w formie elektronicznej powinny być zgodne ze strukturami opracowanymi przez MF, zamieszczonymi na stronie internetowej BIP. Jednostki samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania w formie elektronicznej wyłącznie opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym. Sprawozdania w formie elektronicznej są przekazywane przez JST do właściwych RIO z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez MF. Jednostki organizacyjne podległe JST mogą przekazywać sprawozdania jednostkowe wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy zostaną one opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym i przekazane z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez MF, lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP, o którym mowa w InformPodPublU, i przekazane odbiorcom sprawozdań na elektroniczną skrzynkę podawczą, o której mowa w InformPodPublU.

4. Ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych za 2020 r.

Sprawozdawczość finansowa wprowadzona przepisami RachBudżR dzieli się na:

- 1) sprawozdania finansowe jednostkowe,
- 2) sprawozdania finansowe łączne.

Sprawozdania finansowe sporządzane na podstawie RachBudżR obejmują:

- 1) bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, którego wzór stanowi załącznik Nr 5 do RachBudżR,
- 2) bilans placówki, którego wzór stanowi załącznik Nr 6 do RachBudżR,
- 3) bilans z wykonania budżetu JST, którego wzór stanowi załącznik Nr 7 do RachBudżR,
- 4) bilans budżetu państwa, którego wzór stanowi załącznik Nr 8 do RachBudżR,
- 5) skonsolidowany bilans JST, który sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 9 do RachBudżR,
- 6) rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy), którego wzór stanowi załącznik Nr 10 do RachBudżR,
- 7) zestawienie zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, które sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 11 do RachBudżR,
- 8) informację dodatkową, którą sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 12 do RachBudżR.

Obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu jednostki oraz informacji dodatkowej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych mają jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Placówki sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy). Sprawozdanie finansowe placówki sporządza się w walucie określonej przez jednostkę obsługującą organ, któremu placówka podlega.

Z regulacji SzczegZasRachR17, obowiązującego do końca 2017 r., wykreślono zapis, że dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jest równoznaczny z 31 grudnia, gdyż księgi rachunkowe mogą być zamykane także na inny dzień, np. w związku z zakończeniem działalności jednostki. Dla budżetów JST na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy) sporządza się bilans z wykonania budżetu JST.

Zgodnie z ZmRachBudżR19 **bilans budżetu państwa będzie po raz pierwszy sporządzany za 2021 r.** na podstawie informacji przygotowanych w układzie bilansu, na bazie zestawienia obrotów i sald kont księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, potwierdzonych przez osoby odpowiedzialne za sporządzenie tych zestawień. Z uzasadnienia do projektu ZmRachBudżR19 (Sejm VIII kadencji, Nr 898) wynika, że obowiązek sporządzania bilansu z wykonania budżetu państwa wiąże się z pracami prowadzonymi przez Komisję Europejską, których efektem ma być harmonizacja i ujednoczenie rachunkowości w jednostkach sektora publicznego na terenie całej UE.

Uzasadnienie do projektu ZmRachBudżR19, Nr 898, Sejm VIII kadencji

Prowadzone prace w ramach projektu reformy systemu budżetowego oraz reformy rachunkowości publicznej, wskazują na zasadność przygotowania rozwiązań pozwalających w sposób całościowy i spójny zaprezentować dane z wykonania budżetu państwa. Wymaga to jednak odpowiednich zmian metodologicznych związanych m.in. ze sposobem dokonywania rozliczeń budżetowych, bowiem w przyjętych „Założeniach reformy systemu budżetowego” wskazano na konieczność uporządkowania systemów zbierania danych w zakresie sprawozdawczości bu-

dżetowej i finansowej. W celu spójnej prezentacji danych uzasadnione jest skorelowanie terminu sporządzenia po raz pierwszy bilansu budżetu państwa z terminem wynikającym z przyjętych założeń reformy systemu budżetowego.

Z uwagi na występujące obecnie trudności natury praktycznej w zestawieniu danych niezbędnych do sporządzenia bilansu budżetu państwa, uzasadnione jest jego sporządzenie po raz pierwszy za rok 2021, zamiast za rok 2018. Należy podkreślić, że obecnie obowiązujące przepisy w zakresie sporządzania bilansu budżetu państwa nie są jeszcze stosowane, dlatego wskazane jest dokonanie zmiany tego rozporządzenia w taki sposób, aby przepisy rozporządzenia w zakresie sporządzania bilansu budżetu państwa miały zastosowanie dopiero do bilansu sporządzonego za rok 2021.

Sprawozdania finansowe jednostkowe są sporządzane na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki. Na mocy RachBudżR wprowadzono obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych nie tylko jednostkowych, lecz także łącznych – i to w odniesieniu do sektora zarówno rządowego, jak i samorządowego. Stosownie do § 27 ust. 1 RachBudżR **łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej** jako jednostki nadrzędnej składa się z:

- 1) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansu tej jednostki oraz z bilansów jednostek podległych lub nadzorowanych,
- 2) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych,
- 3) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych,
- 4) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych.

Stosownie do § 2 pkt 4 RachBudżR przez jednostkę nadrzędną rozumie się jednostkę obsługującą organ będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostkę budżetową lub któremu podlega ta jednostka. Wprowadzenie definicji jest związane ze sporządzaniem i przekazywaniem łącznych sprawozdań finansowych państwowej jednostki budżetowej jako jednostki nadrzędnej (§ 27 RachBudżR). Zatem pojęcie jednostki nadrzędnej odnosi się wyłącznie do jednostek obsługujących dysponentów części budżetowych, które będą sporządzać łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej.

Na podstawie ZmRachBudżR18 dodano § 27 ust. 4 RachBudżR. Wprowadzono w nim obowiązek sporządzania łącznego sprawozdania finansowego przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia. Zasady sporządzania tego sprawozdania przez dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia są analogiczne do zasad dotyczących sporządzania – przez jednostki nadrzędne – łącznego sprawozdania finansowego. Z dodanego § 27 ust. 5 RachBudżR wynika, że sporządzając łączne sprawozdanie finansowe, jednostka nadrzędna uwzględni łączne sprawozdania finansowe sporządzone przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia. Jej sprawozdanie, jako jednostki nadzorowanej lub podległej, będzie włączane do sprawozdania łącznego. Jednostka obsługująca dysponenta trzeciego stopnia nie będzie natomiast sporządzać sprawozdania

łączonego, a jej sprawozdanie, jako jednostki nadzorowanej lub podległej, będzie włączane do sprawozdania łączonego. To zostało wyjaśnione w broszurze MF „Rozporządzenie w sprawie rachunkowości budżetowej – obowiązujące od 1 stycznia 2018 r.”².

W § 28 ust. 1 RachBudżR wskazano, że **sprawozdanie finansowe JST** składa się z:

- 1) bilansu z wykonania budżetu JST,
- 2) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- 3) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- 4) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- 5) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Sprawozdania łączne są sporządzane na podstawie sprawozdań finansowych jednostkowych, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między jednostkami objętymi tymi sprawozdaniami. W § 27 ust. 3 RachBudżR ustalono, na czym w szczególności polegają wyłączenia wzajemnych rozliczeń w łącznych sprawozdaniach finansowych państwowych jednostek budżetowych. Zgodnie z tym przepisem dotyczą one:

- 1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze,
- 2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostką nadrzędną oraz jednostkami podległymi lub nadzorowanymi.

Także podczas sporządzania sprawozdania finansowego JST należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń między jednostkami. Z § 28 ust. 2 RachBudżR wynika, że wyłączenia wzajemnych rozliczeń w łącznych sprawozdaniach finansowych JST polegają w szczególności na wyłączeniu:

- 1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze,
- 2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostkami ujmowanymi w sprawozdaniu finansowym JST.

Ponadto zarząd JST sporządza skonsolidowany bilans JST, do którego zastosowanie mają przepisy rozdziału 6 RachunkU. Jednostką dominującą na podstawie RachBudżR jest JST.

Wszystkie wskazane sprawozdania – jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, bilans placówki, łączne sprawozdania finansowe sporządzane przez jednostki budżetowe obsługujące dysponenta głównego i dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia, sprawozda-

² Zob. MF, Broszura „Rozporządzenie w sprawie rachunkowości budżetowej – obowiązujące od 1.1.2018 r.”, 18.4.2019 r. (dostęp: 17.10.2020 r.).

nia finansowe JST, a także bilans z wykonania budżetu JST i skonsolidowany bilans przygotowywany przez zarząd JST – sporządza się w złotych i groszach, w walucie polskiej i w języku polskim.

Ważne

Jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz bilans z wykonania budżetu JST sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.

W przepisach RachBudżR zdefiniowano również pojęcie roku obrotowego i okresu sprawozdawczego. Zgodnie z § 26 ust. 1 RachBudżR **rokiem obrotowym jest rok budżetowy, a stosownie do § 26 ust. 2 RachBudżR okresem sprawozdawczym jest miesiąc.**

Ważne

Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy (§ 26 ust. 3 RachBudżR).

5. Przekazywanie i udostępnianie rocznego sprawozdania finansowego

Kierownicy jednostek budżetowych składają sprawozdania finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym (w przypadku państwowych jednostek budżetowych) lub zarządom JST (w przypadku samorządowych jednostek budżetowych). Ta sama zasada dotyczy jednostek obsługujących. Kierownicy samorządowych zakładów budżetowych składają sprawozdania finansowe zarządom JST. Termin złożenia sprawozdania upływa 31 marca roku następnego (§ 34 ust. 1 RachBudżR).

Sprawozdanie finansowe placówki przekazuje się w sposób i w terminach określonych przez jednostkę obsługującą organ, któremu placówka podlega, z uwzględnieniem terminów, o których mowa w § 32 i 34 ust. 1 i 2 RachBudżR, czyli terminu sporządzenia sprawozdań jednostkowych (do 31 marca) oraz terminu składania sprawozdań finansowych jednostki obsługującej organ, któremu placówka podlega (do 15 kwietnia). Sprawozdanie finansowe jednostki obsługującej organ, któremu podlega placówka i do którego włączone zostały odpowiednie dane wynikające z bilansu placówki, sporządza się w terminie do 15 kwietnia roku następnego.

Kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia przekazują kierownikom jednostek nadrzędnych sprawozdania finansowe łączne do 15 kwietnia roku następnego. Kierownicy jednostek nadrzędnych przekazują łączne sprawozdania finansowe do MF w terminie do 30 kwietnia roku następnego. W tym samym terminie kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują do MF sprawozdania finansowe, które nie są włączone do łącznych sprawozdań finansowych. Również do 30 kwietnia do MF przekazywane jest sprawozdanie finansowe jednostki obsłu-

gującej organ, któremu podlega placówka i do którego włączone zostały odpowiednie dane wynikające z bilansu placówki.

Kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania jednostkom nadrzędnym i MF w postaci dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa.

Zarządy JST przekazują sprawozdania finansowe JST do właściwych RIO w terminie do 30 kwietnia roku następnego. Skonsolidowane bilanse zarządy JST przekazują natomiast do właściwych RIO w terminie do 30 czerwca roku następnego. Zarówno sprawozdanie JST, jak i skonsolidowany bilans są przekazywane przez zarządy JST do RIO w postaci dokumentu elektronicznego, z wykorzystaniem aplikacji wskazanej w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zarządy JST przekazują sprawozdania JST oraz skonsolidowane bilanse JST wyłącznie w postaci dokumentu elektronicznego opatrzonego kwalifikowanym podpisem elektronicznym. W RachBudżR nie zostały uregulowane zasady dotyczące formy składania jednostkowych sprawozdań przez samorządowe jednostki organizacyjne do zarządu JST. To oznacza, że w tym przypadku dopuszczalna jest zarówno forma elektroniczna, jak i forma papierowa, z tym że sprawozdania w formie elektronicznej muszą być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Regionalne izby obrachunkowe przekazują do MF skonsolidowane bilanse JST w formie dokumentu elektronicznego do 14 lipca roku następnego.

Ważne

W § 34 ust. 8 RachBudżR uregulowano zasady postępowania w przypadku awarii systemu informatycznego. W razie braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań w postaci dokumentu elektronicznego, spowodowanego nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii.

Od sprawozdań za 2018 r. sprawozdania finansowe jednostkowe oraz łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej są publikowane w terminie do 10 maja roku następnego w BIP jednostek sporządzających sprawozdania. Ten obowiązek dotyczy również bilansu budżetu państwa.

Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzane przez jednostkę obsługującą, w BIP jednostki obsługiwanej umieszcza się informację o miejscu publikacji sprawozdania finansowego tej jednostki.

Na pytanie zadane przez Wydawnictwo C.H.Beck w sprawie obowiązku publikacji sprawozdań finansowych JST Ministerstwo Finansów udzieliło odpowiedzi przedstawionej na następnej stronie.

Odpowiedź MF na pytanie Wydawnictwa C.H.Beck „Czy publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej podlegać będą w przypadku JST tylko sprawozdania finansowe jednostkowe czy również sprawozdanie finansowe JST?”

Artykuł 34 ust. 9 RachBudżR określa obowiązek publikacji sprawozdań finansowych jednostek stosujących przepisy RachBudżR w BIP. Przepis ten stanowi, że sprawozdania finansowe, o których mowa w ust. 1, tj. sprawozdania finansowe jednostek – § 2 pkt 2, tj. jednostek budżetowych (w tym samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych) oraz łączne sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 27 ust. 1, są publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w BIP jednostek sporządzających sprawozdania.

Natomiast w odniesieniu do publikacji sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego, MF zauważa, iż mając na uwadze określoną w rozdziale 4 FinPubU – zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych, należy wskazać, że gospodarka środkami publicznymi jest jawna. Przepis art. 34 FinPubU enumeratywnie wymienia formy jawności gospodarowania środkami publicznymi. W myśl tego przepisu zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi jest realizowana m.in. poprzez udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych. Istotny w tym przypadku jest przepis określający zakres sektora finansów publicznych. Zgodnie z art. 9 FinPubU m.in. JST zaliczane są do sektora finansów publicznych. Przyjmując zatem, iż jednostki te należą do sektora finansów publicznych, podlegają również zasadzie jawności i przejrzystości finansów publicznych wynikającej z ustawy systemowej.

Ponadto Ministerstwo Finansów na pytanie dotyczące publikacji sprawozdań finansowych udzieliło następującej odpowiedzi.

Odpowiedź MF na pytanie „Czy w celu publikacji sprawozdania finansowego jednostka budżetowa (np. szkoła) nie posiadająca własnej strony BIP musi taką stronę stworzyć, czy też może opublikować swoje sprawozdanie finansowe w BIP jednostki nadrzędnej?”

Zgodnie z § 23 RachBudżR jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu oraz informacji dodatkowej. Sprawozdania finansowe oraz łączne sprawozdania finansowe są – zgodnie z § 34 ust. 9 RachBudżR – publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) jednostek sporządzających sprawozdania.

Mając na uwadze, że kwestie obowiązku posiadania stron BIP nie są objęte materią RachBudżR zwrócono się z prośbą o opinię do Ministerstwa Cyfryzacji które wskazało, że pod pojęciem własnej strony BIP rozumieć należy stronę wyodrębnioną, co nie oznacza natomiast wymogu umieszczenia tej strony na całkowicie oddzielnej domenie, poświęconej wyłącznie na publikację strony podmiotowej BIP danej jednostki organizacyjnej. W odniesieniu do jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych za dopuszczalną należy uznać sytuację, gdy strona podmiotowa danej jednostki organizacyjnej jest wyodrębnionym elementem („podstroną”) w ramach ogólnej strony BIP „jednostki nadrzędnej”, oczywiście przy zachowaniu jej odrębności. W konsekwencji strona spełniająca ww. kryteria służyć może publikacji sprawozdań, o których mowa w § 34 ust. 9 RachBudżR.

6. Podpisanie rocznego sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych i placówki podpisują odpowiednio kierownik jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego i główny księgowy albo kierownik placówki i księgowy placówki.

Bilans budżetu państwa podpisują minister właściwy do spraw finansów publicznych i główny księgowy budżetu państwa.

Bilans z wykonania budżetu JST podpisują zarząd i skarbnik.

Sprawozdanie finansowe JST i skonsolidowany bilans JST również podpisują zarząd i skarbnik.

Łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej podpisują kierownik i główny księgowy jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

Od 1.1.2018 r. uregulowano zasady podpisu jednostek obsługiwanych. Mianowicie sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej, o której mowa w SamGminU, SamPowiatU i SamWojU, podpisują kierownik jednostki obsługującej, odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań wynikających z przepisów odrębnych, i główny księgowy jednostki obsługującej, o której mowa odpowiednio w SamGminU, SamPowiatU albo SamWojU.

7. Przechowywanie rocznego sprawozdania finansowego

Sprawozdania finansowe – podobnie jak politykę rachunkowości oraz księgi rachunkowe [dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inventarz), dowody księgowe] i dokumenty inwentaryzacyjne – należy przechowywać w odpowiedni sposób i chronić przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem, co wynika z art. 71 RachunkU.

Na podstawie art. 74 ust. 1 RachunkU zatwierdzone roczne sprawozdania finansowe podlegają przechowywaniu przez okres co najmniej 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym nastąpiło ich zatwierdzenie. Zmiana w tym zakresie nastąpiła 1.1.2019 r. na podstawie art. 9 pkt 10 ZmUprPrzedU18. Ponadto stosownie do art. 43 ust. 2 ZmUprPrzedU18 roczne sprawozdania finansowe sporządzone za rok obrotowy rozpoczynający się przed 1.1.2019 r. podlegają przechowywaniu przez okres co najmniej 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym nastąpiło ich zatwierdzenie. Poprzednio podlegały trwałemu przechowaniu.

8. Odpowiedzialność za roczne jednostkowe sprawozdanie finansowe

Za całość gospodarki finansowej JSFP odpowiada kierownik jednostki, co wynika z art. 53 FinPubU. Może on jednak powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki.

Podobne regulacje zawiera RachunkU. Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości ponosi kierownik jednostki, 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 za jej zgodą (art. 4 ust. 5 RachunkU). Przyjęcie przez osobę inną niż kierownik jednostki odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W jednostkach sektora finansów publicznych pracownikiem, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, jest główny księgowy, o czym stanowi art. 54 FinPubU.

Zakres rachunkowości jednostki wynika z art. 4 ust. 3 RachunkU. Obejmuje on m.in. sporządzanie sprawozdań finansowych.

Ważne

Powierzenie przez kierownika jednostki obowiązków w zakresie rachunkowości, w tym sporządzania sprawozdania finansowego, głównemu księgowemu lub innej osobie nie oznacza, że kierownik nie ponosi już odpowiedzialności za te obowiązki. Odpowiada on nadal z tytułu nadzoru nad wykonaniem tych obowiązków. Zatem główny księgowy lub inna osoba, której powierzono te obowiązki, ponosi odpowiedzialność solidarną z kierownikiem jednostki.

Podpisanie sprawozdania finansowego przez upoważnione osoby oznacza, że to sprawozdanie finansowe jest kompletne, a także przedstawia prawdziwy i rzetelny stan sytuacji finansowej i majątkowej jednostki. Złożenie podpisu pod sprawozdaniem finansowym wiąże się z przyjęciem przez te osoby odpowiedzialności za rzetelność i prawidłowość tego sprawozdania.

Podstawa prawna:

- art. 9 pkt 14, art. 40 ust. 1, art. 53, 54 FinPubU,
- § 2 pkt 4, § 18, 19, 20, 26, 27, 28, 32, 34, załącznik Nr 5–12 RachBudżR,
- art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 3 i 5, art. 71, 74 ust. 1, art. 80 ust. 1 RachunkU,
- art. 9 pkt 10, art. 43 ust. 2 ZmUprPrzedU18.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl