

Rozporządzenie  
w sprawie



**rachunkowości  
budżetowej**

— obowiązujące od 1 stycznia 2018

Dz. U. 2017 poz. 1911 ze zm.

Ministerstwo Finansów, Warszawa, kwiecień 2019

## Spis treści

<b>Słownik</b>	<b>3</b>
<b>Wstęp</b>	<b>4</b>
<b>1. Jednostka nadrzędna</b>	<b>5</b>
<b>2. Rachunkowość i sprawozdawczość placówki zagranicznej</b>	<b>5</b>
<b>3. Sprawozdania finansowe</b>	<b>6</b>
<b>3.1. Sprawozdanie finansowe jednostkowe</b>	<b>6</b>
<b>3.2. Sprawozdanie finansowe jednostkowe</b>	<b>7</b>
<b>3.3. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego</b>	<b>8</b>
<b>3.4. Informacja dodatkowa</b>	<b>9</b>
<b>3.5. Przekazywanie sprawozdań finansowych</b>	<b>9</b>
<b>4. Nadwyżka dochodów w ewidencji księgowej jednostek, w tym samorządowych zakładów budżetowych</b>	<b>10</b>
<b>Podstawa prawna</b>	<b>14</b>

## Słownik

**rozporządzenie** — rozporządzenie z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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. 2017 poz. 1911 ze zm.);

**jst** — jednostka samorządu terytorialnego;

**NIK** — Najwyższa Izba Kontroli

# Wstęp

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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.

Rozporządzenie ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok 2018. Zmiany w przepisach o rachunkowości budżetowej wynikają z konieczności dostosowania jej zasad do:

- zmienionych przepisów ustrojowych dotyczących jst, wprowadzonych ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw,
- postanowień w obszarach wskazywanych przez jednostki stosujące przepisy w praktyce oraz NIK, a także
- zmian o charakterze techniczno-porządkującym.

Oprócz rozporządzenia zmiany objęły również załączniki, które stanowią jego integralną część i zawierają plany kont oraz zakresy informacyjne poszczególnych części sprawozdania finansowego. Rozporządzenie zostało opublikowane w Dzienniku Ustaw z 2017 r. pod pozycją 1911 i stanowi wykonanie delegacji ujętej w ustawie o finansach publicznych.

Zastąpiło ono rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

## 1. Jednostka nadrzędna

W nowych przepisach wprowadzono definicję **jednostki nadrzędnej** (§ 2 pkt 4 rozporządzenia), przez którą rozumie się **jednostkę obsługującą organ, będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostkę budżetową lub któremu ta jednostka podlega**. Wprowadzenie definicji jest związane ze zmianami porządkującymi kwestie sporządzania i przekazywania sprawozdań finansowych jednostkowych (§ 23) i łącznych (§ 27 rozporządzenia).

Jednostka nadrzędna sporządza:

1. Własne jednostkowe sprawozdanie finansowe.
2. Łączne sprawozdanie finansowe składające się z własnego jednostkowego sprawozdania finansowego i łącznych sprawozdań finansowych jednostek budżetowych, których kierownicy ustanowieni zostali dysponentami drugiego stopnia.

## 2. Rachunkowość i sprawozdawczość placówki zagranicznej

W rozporządzeniu zmieniono wartość środków trwałych oraz wartości środków niematerialnych i prawnych, zaliczanych do kosztów placówki bezpośrednio po ich nabyciu. Do tych kosztów zalicza się materiały, a także środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne do wartości stanowiącej równowartość 800 euro (§16 rozporządzenia). Środki trwałe wycenia się według cen nabycia lub kosztów poniesionych na budowę lub ulepszenie środka trwałego lub według zasad określonych przez jednostkę obsługującą organ, któremu podlega placówka.

Sprawozdanie finansowe placówki zagranicznej zawiera bilans sporządzany na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, tj. dzień bilansowy (§ 23 ust. 2 rozporządzenia). Bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym dla placówki w załączniku nr 6 do rozporządzenia. Odstąpiono od wskazywania konkretnej daty (tj. 31 grudnia), ponieważ zamknięcie ksiąg rachunkowych może nastąpić w innym terminie, np. w dniu zakończenia działalności placówki.

Zgodnie z § 25 ust. 1 sprawozdanie finansowe placówki sporządza się w walucie określonej przez jednostkę obsługującą organ, któremu placówka podlega, oraz przekazuje w sposób i w terminach określonych przez tę jednostkę (z uwzględnieniem terminów, o których mowa w § 32 i § 34 ust. 1 i 2 rozporządzenia). Sprawozdanie finansowe placówki podpisują kierownik placówki i księgowy

placówki (§ 33 ust. 1 rozporządzenia). Do bilansu jednostki obsługującej organ, któremu podlega placówka, włącza się odpowiednie dane — wynikające z bilansów placówek — wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (§ 25 ust. 2 rozporządzenia). Sprawozdanie finansowe jednostki obsługującej organ, któremu podlega placówka, do którego włączono odpowiednie dane wynikające z bilansu placówki, sporządza się do 15 kwietnia roku następnego (§ 32 ust. 2 rozporządzenia).

Sprawozdanie to przekazuje się do Ministerstwa Finansów **do 30 kwietnia roku następnego** (§ 34 ust. 2 rozporządzenia).

## 3. Sprawozdania finansowe

### 3.1. Sprawozdanie finansowe jednostkowe

Jednostki będą zobowiązane — na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych — do sporządzenia sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu oraz informacji dodatkowej (§ 23 ust. 1 rozporządzenia).

Jednostkowe sprawozdanie finansowe składa się z:

- 1. bilansu** zawierającego informacje w zakresie ustalonym dla jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego w załączniku nr 5 do rozporządzenia; dla placówki — w załączniku nr 6 do rozporządzenia,
- 2. rachunku zysków i strat** (wariant porównawczy), który odzwierciedla informacje określone w załączniku nr 10 do rozporządzenia (§ 23 ust. 7 rozporządzenia),
- 3. zestawienia zmian w funduszu** zawierającego informacje prezentowane w załączniku nr 11 do rozporządzenia (§ 23 ust. 8 rozporządzenia),
- 4. informacji dodatkowej**, której zakres określa załącznik nr 12 do rozporządzenia (§ 23 ust. 9 rozporządzenia).

Zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu (§ 24 rozporządzenia). Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki lub placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu lub wchodzi w skład sprawozdania finansowego

podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy (§ 26 ust. 3 rozporządzenia).

Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, przekazują sprawozdania finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym, jednostkom, których kierownicy są dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia, albo zarządom jst do 31 marca roku następnego (§ 34 ust. 1 rozporządzenia). Z kolei, kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia przekazują kierownikom jednostek nadrzędnych sprawozdania finansowe, o których mowa w § 27 ust. 4, do dnia 15 kwietnia roku następnego (§ 34 ust. 1a rozporządzenia).

Sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej (np. gminnej jednostki budżetowej lub gminnego zakładu budżetowego) podpisuje kierownik jednostki obsługującej (np. gminnej jednostki budżetowej powołanej w tym celu) — odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań (wynikających z odrębnych przepisów) — oraz główny księgowy jednostki obsługującej (§ 33 ust. 6 rozporządzenia).

### **3.2. Sprawozdanie finansowe łączne**

Łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej (jako jednostki nadrzędnej), zgodnie z § 27 rozporządzenia, składa się z:

- 1. łącznego bilansu** obejmującego dane wynikające z bilansu tej jednostki oraz z bilansów jednostek podległych lub nadzorowanych, który zawiera informacje określone w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 2. łącznego rachunku zysków i strat** obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, który zawiera informacje określone w załączniku nr 10 do rozporządzenia;
- 3. łącznego zestawienia zmian w funduszu** obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, który zawiera informacje określone w załączniku nr 11 do rozporządzenia;
- 4. informacji dodatkowej** obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, która zawiera informacje określone w załączniku nr 12 do rozporządzenia.

W przypadku, gdy łączne sprawozdanie finansowe obejmuje dane jednostek, dla których ustanowiono dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia, kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu pań-

stwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdanie finansowe obejmujące dane tych jednostek oraz jednostek im podległych lub przez nie nadzorowanych, w zakresie ustalonym w § 27 ust. 1 rozporządzenia.

Przy sporządzaniu łącznego sprawozdania finansowego (o którym mowa w § 27 ust. 1 rozporządzenia), jednostka nadrzędna uwzględnia łączne sprawozdanie finansowe, sporządzone przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia (§ 27 ust. 5 rozporządzenia).

Sporządzając sprawozdanie finansowe łączne dokonuje się wyłączeń wzajemnych rozliczeń między jednostkami (§ 27 ust. 2 rozporządzenia). Wyłączenia te dotyczą wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze, a także wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych między jednostkami (o których mowa w § 27 ust. 1 rozporządzenia).

### **3.3. Sprawozdania finansowe jednostki samorządu terytorialnego**

Zgodnie z § 28 rozporządzenia 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, który zawiera informacje określone w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 3. łącznego rachunku zysków i strat** obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, który zawiera informacje określone w załączniku nr 10 do rozporządzenia;
- 4. łącznego zestawienia zmian w funduszu** obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, które zawiera informacje określone w załączniku nr 11 do rozporządzenia;
- 5. informacji dodatkowej** obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, która zawiera informacje określone w załączniku nr 12 do rozporządzenia.

Wyłączenia do tego sprawozdania są analogiczne jak w przypadku łącznego sprawozdania finansowego państwowej jednostki budżetowej (§ 27 ust. 2 i 3 rozporządzenia).



Dane prezentowane w informacji dodatkowej jst powinny obejmować informacje, określone w § 28 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia oraz inne wymagane dane (np. wynikające z informacji zawartych w księgach budżetu jst), które nie zostały ujęte w informacjach dodatkowych jednostek organizacyjnych jst.

### **3.4. Informacja dodatkowa**

Sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego oraz jst obejmuje również informację dodatkową (§ 23 ust. 1 pkt 4, § 28 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia), której zakres danych określa załącznik nr 12 do rozporządzenia.

Wprowadzenie tego elementu do sprawozdania finansowego jednostki umożliwi usystematyzowane, kompletne i porównywalne zaprezentowanie dodatkowych, istotnych danych, informacji i zdarzeń, które zachodzą w jednostce w danym roku. Poprzednio takie dodatkowe informacje jednostka prezentowała jako uzupełnienie bądź objaśnienie w ramach poszczególnych elementów sprawozdania np. bilansu, rachunku zysków i strat lub zestawienia zmian w funduszu. Tym samym informacja dodatkowa — ponieważ jest integralną częścią sprawozdania finansowego — pozwoli uszczegółwić i uzupełnić dane liczbowe, zawarte w pozostałych elementach sprawozdania. Powinny w niej zostać zawarte dane liczbowe, opisowe i wyjaśnienia, które zapewnią rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

### **3.5. Przekazywanie sprawozdań finansowych**

Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, mają obowiązek przekazania sprawozdań finansowych odpowiednio jednostkom nadrzędnym, jednostkom, których kierownicy są dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia, albo zarządom jst do 31 marca roku następnego — dotyczy to jednostkowych sprawozdań finansowych (§ 34 ust. 1 rozporządzenia).

Z kolei kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia przekazują kierownikom jednostek nadrzędnych sprawozdania finansowe, o których mowa w § 27 ust. 4, do dnia 15 kwietnia roku następnego.

Kierownicy jednostek nadrzędnych przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów do 30 kwietnia roku następnego (§ 34 ust. 2 rozporządzenia).

Kierownicy państwowych jednostek budżetowych mają obowiązek przekazywania tych sprawozdań finansowych (tj. jednostkowych i łącznych) w postaci dokumentu

elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa (Trezor), zgodnie z § 34 ust. 3 rozporządzenia.

W systemie uruchomiono funkcjonalności, które umożliwiają przekazywanie przez państwowe jednostki budżetowe wszystkich elementów sprawozdania finansowego, uwzględniając wyłączenia wzajemnych rozliczeń między jednostkami. Jednocześnie główną formą przekazywania sprawozdań finansowych jst oraz skonsolidowanych bilansów jst będzie forma elektroniczna.

W Biuletynie Informacji Publicznej minister właściwy do spraw finansów publicznych wskaże system informatyczny, za pomocą którego należy przekazywać te sprawozdania.

W rozporządzeniu wprowadzono również obowiązek publikacji jednostkowych sprawozdań finansowych oraz łącznego sprawozdania finansowego państwowych jednostek budżetowych (jako jednostek nadrzędnych) — w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek je sporządzających, do 10 maja roku następnego (§ 34 ust. 9 rozporządzenia).

W przypadku braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań (w sposób określony w § 34 ust. 3, 4 i 7 rozporządzenia) spowodowanego nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania te przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii (§ 34 ust. 8 rozporządzenia).

## **4. Nadwyżka dochodów w ewidencji księgowej jednostek, w tym samorządowych zakładów budżetowych**

W rozporządzeniu wprowadzono zmiany służące ujednoczeniu sposobu prezentacji wyniku finansowego netto w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w funduszu — w zakresie nadwyżki środków obrotowych (w zakładach budżetowych oraz w jednostkach budżetowych prowadzących działalność oświatową). Zgodnie z art. 15 ust. 7 ustawy o finansach publicznych samorządowe zakłady budżetowe wpłacają do budżetu jst nadwyżkę środków obrotowych, ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ

stanowiący jst postanowi inaczej. Tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jst określa terminy i sposób ustalania zaliczkowych wpłat nadwyżki środków obrotowych wykonywanych przez zakład do budżetu jst oraz sposób i terminy rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu (art. 16 ust. 2 pkt 5 ustawy).

Mając na uwadze potrzebę przestrzegania zasad celowego i oszczędnego dokonywania wydatków oraz jawności, przejrzystości i terminowej realizacji zadań, Minister Finansów określił m. in. sposób ustalania nadwyżki środków obrotowych w samorządowych zakładach budżetowych (w rozporządzeniu z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych).

Zgodnie z tymi przepisami samorządowy zakład budżetowy planuje jako wpłatę do budżetu jst różnicę między sumą planowanych przychodów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na początek roku, a sumą planowanych kosztów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na koniec roku. Planowany stan środków obrotowych na koniec roku nie może przekraczać 1/6 rocznych kosztów wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń, planowanych na rok następny.

Natomiast faktyczny stan środków obrotowych na koniec roku ustala się jako różnicę między sumą stanu środków obrotowych na początek roku i przychodów należnych związanych z prowadzoną działalnością, a sumą opłaconych kosztów, zobowiązań i nieponiesionych wydatków na inwestycje finansowane ze środków własnych, ujętych w zatwierdzonym planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego.

Zaliczkowe wpłaty z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, które odbywają się sukcesywnie w trakcie trwania roku budżetowego, mogą być traktowane analogicznie jak zaliczkowe dywidendy w jednostkach działających w sferze gospodarczej.

Kwota tej nadwyżki może być ujmowana w księgach rachunkowych samorządowych zakładów budżetowych zapisem:

**Wn konto 820 — „Rozliczenie wyniku finansowego”,**

**Ma konto 131 — „Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”.**

Saldo konta 820 przenoszone jest w roku następnym na konto 800.

Zatem nadwyżka ta prezentowana będzie w sprawozdaniu finansowym — bilansie — za dany rok w następujący sposób:

## **Pasywa**

### **A. Fundusze**

#### **III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (-)**

Z uwagi na fakt, iż zaliczkowe wpłaty z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych ujmowane są na koncie 820, którego saldo — jak wskazano powyżej — przenoszone jest w roku następnym na konto 800, to kwotę tej nadwyżki można zaprezentować w zestawieniu zmian w funduszu za dany rok w pozycji

#### **III.3 nadwyżka środków obrotowych.**

Ostateczne rozliczenie roczne nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych należy zaliczyć — z ekonomicznego punktu widzenia — do jednego z tytułów ujmowanych w ramach obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego, który wynika z zasad regulujących rozliczenia samorządowych zakładów budżetowych z budżetem jst.

Oznacza to, że kwotę tej nadwyżki należałoby ująć w księgach rachunkowych samorządowych zakładów budżetowych zapisem:

**Wn konto 870 — „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”,**

**Ma konto 225 — „Rozrachunki z budżetami”.**

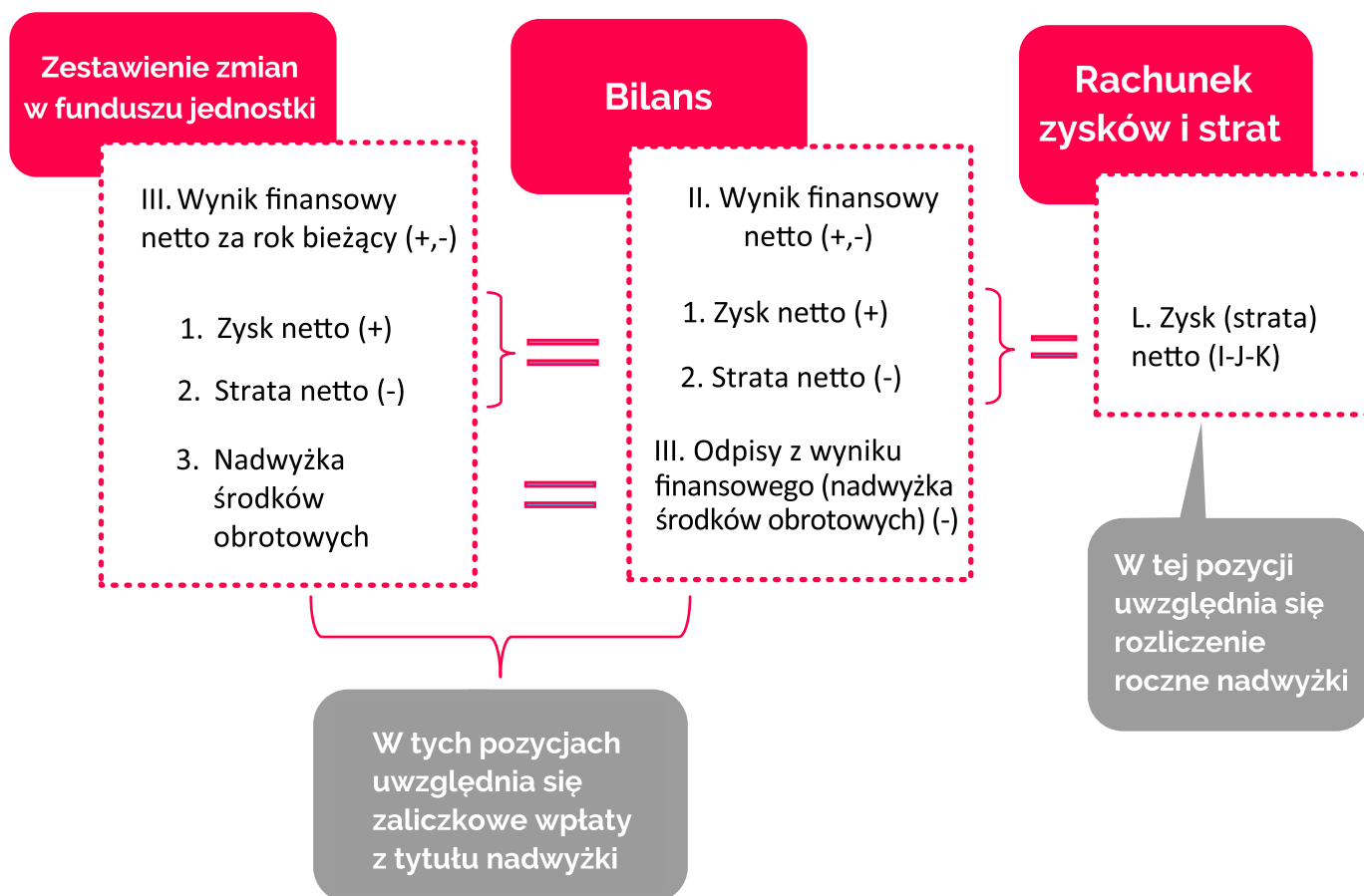
W związku z jej uwzględnieniem w wyniku finansowym, ostateczne rozliczenie nadwyżki środków obrotowych, ujęte będzie w:

1. rachunku zysków i strat jako odrębna pozycja K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty),
2. pasywach bilansu w ramach pozycji II. Wynik finansowy netto (+,-) — odpowiednio w pozycji 1. zysk netto (+) lub 2. strata netto (-),
3. zestawieniu zmian w funduszu odpowiednio w ramach pozycji III. 1 zysk netto (+) albo 2. Strata netto (-).

Należy przy tym wskazać, iż zestawieniu zmian w funduszu jednostki poz. III Wynik finansowy netto za rok bieżący — będąca sumą pozycji 1 lub 2 i pozycji 3 nie jest tożsama z pozycją wykazywaną w pasywach bilansu w pozycji II. Wynik finansowy netto (+,-) — odpowiednio w pozycji 1. zysk netto (+) albo 2. strata netto (-) oraz w rachunku zysków i strat w pozycji L. Zysk (strata) netto.

Wobec tego zasadnym jest wskazanie takiej informacji w Informacji dodatkowej w części II. Dodatkowe informacje i objaśnienia w pkt. 1.16 „inne informacje”.

**Schemat odzwierciedlający sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym nadwyżki środków obrotowych w samorządowym zakładzie budżetowym**



## Podstawa prawna

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

- Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw
- Rozporządzenie z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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
- Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej