

Od autora

Jednostki sektora publicznego składają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz dysponowaniem nimi. Niedopełnienie tego obowiązku może narazić je na zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych, dlatego poprawne, rzetelne i terminowe sporządzanie sprawozdań ma tak duże znaczenie. Począwszy od sprawozdań za 2022 rok, obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Dodatkowo nowe zasady należy stosować w przypadku opracowywania sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Zachęcamy do zapoznania się z publikacją „Sprawozdawczość budżetowa 2025”, która pomoże Państwu w wywiązaniu się z obowiązków sprawozdawczych, zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Opracowanie to kierujemy przede wszystkim do głównych księgowych samorządowych oraz państwowych jednostek budżetowych, którzy opracowują formularze sprawozdawcze. Zaprezentowano w nim zasady sporządzania najczęściej spotykanych sprawozdań budżetowych, w zakresie operacji finansowych oraz w układzie zadaniowym, ze szczególnym uwzględnieniem zmian wprowadzonych na mocy nowych rozporządzeń ministra finansów.

Praktyczne wskazówki zilustrowano tabelami oraz przykładami wypełnionych sprawozdań, co pomoże w wywiązaniu się z obowiązków sprawozdawczych. Dzięki tym praktycznym radom unikną Państwo kłopotów oraz sytuacji stresowych związanych z ewentualną kontrolą.

Rozdział I

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych

Jednostki sektora finansów publicznych są zobowiązane m.in. do sporządzania sprawozdań, o których mowa w rozporządzeniu ministra finansów z 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Nowe przepisy należy stosować, począwszy od kwartalnych sprawozdań za I kwartał 2021 roku oraz rocznych sprawozdań za rok budżetowy 2021.

Wprowadzone zmiany dotyczą:

- formy sporządzania sprawozdań;
- wzorów sprawozdań;
- instrukcji sporządzania poszczególnych sprawozdań;
- odbiorców i terminów przekazywania sprawozdań.

Od 1 stycznia 2022 r. obowiązuje rozporządzenie z 20 grudnia 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych. Przepisy rozporządzenia miały zastosowanie po raz pierwszy do sporządzania kwartalnych sprawozdań za I kwartał 2022 roku oraz rocznych sprawozdań za rok budżetowy 2022.

Nowelizacja rozporządzenia była związana ze zmianami wprowadzanymi ustawami:

- z 20 kwietnia 2021 r. o zmianie ustawy o efektywności energetycznej oraz niektórych innych ustaw oraz
- z 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw,

które weszły w życie 1 stycznia 2022 r.

W rozporządzeniu wprowadzono przepisy niezbędne do obliczania relacji państwowego długu publicznego do PKB oraz realizacji:

- innych potrzeb, w szczególności analitycznych, a także

- obowiązków informacyjnych ministra finansów dotyczących operacji finansowych.

Zmiany dotyczyły:

- Bankowego Funduszu Gwarancyjnego – BFG zamiast sprawozdań RF-02 jest zobowiązany przekazywać do Głównego Urzędu Statystycznego sprawozdania Rb-Z, Rb-N oraz Rb-UZ; za okresy sprawozdawcze do 31 grudnia 2021 r. składał sprawozdania jako jednostka sektora instytucji rządowych i samorządowych na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 25 września 2020 r. w sprawie programu badań statystycznych statystyki publicznej na 2021 rok, a za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się od 1 stycznia 2022 r. przekazuje je na podstawie niniejszego rozporządzenia jako jednostka sektora finansów publicznych;
- formy przekazywania sprawozdań – wprowadzono formę elektroniczną jako wyłączną formę sprawozdań w odniesieniu do jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego, które dotychczas miały możliwość przekazywania sprawozdań w formie pisemnej;
- instrukcji sporządzania sprawozdań – przede wszystkim rozszerzono zakres podmiotowy rozporządzenia o Bankowy Fundusz Gwarancyjny (§ 1 pkt 5 lit. b tiret drugie i lit. d); ponadto dodano do kategorii „kredyty i pożyczki” umowę o poprawę efektywności energetycznej, w związku ze zmianami dokonanymi ustawą z 20 kwietnia 2021 r. o zmianie o efektywności energetycznej oraz niektórych innych ustaw.

1.1. Zasady sporządzania sprawozdań z operacji finansowych

Kierownicy jednostek budżetowych oraz kierownicy jednostek obsługujących są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym oraz formalnorachunkowym. Jednostki otrzymujące sprawozdania sprawdzają je pod względem formalnorachunkowym. Mogą również kontrolować merytoryczną poprawność złożonych sprawozdań.

Wymagalne należności to wartość wszystkich bezspornych należności, których termin płatności przez dłużnika minął, a które nie zostały ani przedawnione, ani umorzone. Są to należności wynikające głównie z dostaw towarów i usług (niezapłaconych w terminie faktur), prawomocnych orzeczeń sądu, udzielonych poręczeń i gwarancji.

Kategoria ta nie obejmuje należności wymagalnych z tytułu papierów wartościowych, pożyczek i kredytów, depozytów, odsetek od wymagalnych należności czy też innych należności ubocznych.

Dane w sprawozdaniach jednostkowych przekazywanych w formie elektronicznej muszą być zgodne z danymi wykazywanymi w sprawozdaniach jednostkowych sporządzonych w formie dokumentu.

STANOWISKO MINISTERSTWA FINANSÓW

1. O tym, jakie dane – spośród danych zawartych w ewidencji księgowej – należy przenosić do określonego sprawozdania, przesądza instrukcja sporządzania poszczególnych sprawozdań. Taka instrukcja obowiązuje wszystkie jednostki sporządzające dane sprawozdanie, co służy zapewnieniu jednolitości i jednoznaczności zbieranych informacji. Jakakolwiek dowolność w doborze danych (według uznania osób sporządzających sprawozdania, a nie według instrukcji) naruszałaby wiarygodność sprawozdań – zarówno jednostkowych, jak i zbiorczych (orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z 5 października 2006 r., GKO-4900-56/69-70/06/1670).

2. W związku z pismem z 2 kwietnia 2009 r. (RIO-II-071/2/2009) Departament Rachunkowości uprzejmie informuje, że jednostki stosujące przepisy ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w tej ustawie. W myśl art. 13 ust. 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald ksiąg pomocniczych, a także wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. A zatem zapisy w nich dokonane powinny odzwierciedlać stan rzeczywisty, zachowywać poprawność, kompletność i ciągłość zapisów księgowych. Zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się w sposób trwały, bez pozostawienia miejsc pozwalających na późniejsze dopiski lub zmiany. Ten obowiązek dotyczy również zapisów dokonywanych w dzienniku, w którym zgodnie z art. 14 ustawy o rachunkowości następuje chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Zapisy w dzienniku powinny być kolejno numerowane, a sumy zapisów (obroty) liczone w sposób ciągły.

Wskazane jest – w opinii Departamentu Rachunkowości – nadawanie kolejnych numerów zapisom w dzienniku w roku obrotowym (pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Rachunkowości z 20 kwietnia 2009 r. w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, DR1/068/119/1/CPM/2009/411).

1.2. Podmioty sporządzające sprawozdania

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych sporządzają oraz składają:

- Skarb Państwa przez:
 - a) dysponentów środków budżetu państwa wszystkich stopni,
 - b) dysponentów państwowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej;

- jednostki samorządu terytorialnego przez:
 - a) przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego,
 - b) kierowników jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego, w tym kierowników samorządowych zakładów budżetowych, albo przez kierowników jednostek obsługujących daną jednostkę – odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań wynikających z przepisów odrębnych;
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze – przez prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
- Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez prezesa KRUS – przez prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego;
- pozostałe państwowe i samorządowe jednostki posiadające osobowość prawną – przez kierowników tych jednostek;
- Bankowy Fundusz Gwarancyjny – przez kierownika tej jednostki.

Jednostki nadal muszą sporządzać trzy sprawozdania:

- Rb-N,
- Rb-Z oraz
- Rb-ZN

– niezależnie od tego, czy mają na koniec kwartału należności lub zobowiązania (tzw. sprawozdanie zerowe).

Ograniczony zakres podmiotowy

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają tylko te sprawozdania, w zakresie których, zgodnie z obowiązującymi przepisami, mogą posiadać należności lub zaciągać zobowiązania.

Sprawozdanie z operacji finansowych Rb-UZ sporządzają podległe samorządom jednostki sektora finansów publicznych, u których wystąpiły zobowiązania wymagalne. Jednostka nie sporządza sprawozdania Rb-UZ, jeśli nie posiada zobowiązań podlegających wykazaniu w tym sprawozdaniu.

1.3. Rodzaje sprawozdań z operacji finansowych

Ze względu na prezentowane dane rozróżnia się trzy rodzaje sprawozdań w zakresie operacji finansowych:

- jednostkowe,
- łączne,
- zbiorcze.

Sprawozdania jednostkowe – są sporządzane przez kierownika jednostki lub kierowników jednostek obsługujących daną jednostkę, odpowiednio do zakresu

wykonywanych zadań wynikających z przepisów odrębnych, na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji księgowej danej jednostki oraz innych dokumentów dotyczących tej jednostki.

Sprawozdanie łączne (w szczególności sprawozdań jednostkowych) – sporządza jednostki nadzorujące, w szczególności dysponenci środków budżetu państwa drugiego stopnia i dysponenci części budżetowych, którzy posiadają jednostki podległe, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego oraz jednostki samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego.

Sprawozdania zbiorcze (w szczególności sprawozdań jednostkowych, według rodzaju jednostki) – sporządzają jednostki, które są organem założycielskim lub nadzorującym dla jednostek posiadających osobowość prawną, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek danego rodzaju, z tym że przez sprawozdanie zbiorcze należy również rozumieć sprawozdanie sporządzone na podstawie otrzymanych sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

Sprawozdanie jednostkowe JST

W przypadku jednostki samorządu terytorialnego własne sprawozdanie jednostkowe obejmuje zakresem zarówno urząd będący jednostką budżetową, jak i jej organ.

O czym należy pamiętać, sporządzając sprawozdania w zakresie operacji finansowych

- Przed przystąpieniem do wypełniania tych sprawozdań należy zapoznać się z instrukcją.
- Podstawą sporządzania sprawozdań jest poprawna ewidencja księgowa, zgodna z obowiązującymi zasadami rachunkowości, oraz dokumenty potwierdzające imiennie należność lub zobowiązanie.
- Należy uzgodnić księgi za dany okres sprawozdawczy.
- Kwoty wykazane w sprawozdaniach muszą być zgodne z danymi w ewidencji księgowej.
- Kwoty wykazuje się w złotych i groszach.
- Sprawozdania należy sporządzić w sposób trwały i czytelny, a także rzetelny i poprawny pod względem merytorycznym oraz formalnorachunkowym.
- Jednostki sporządzają wyłącznie te sprawozdania, do których zostały zobowiązane (obowiązek sprawozdawczy).
- Sprawozdania podpisuje główny księgowy oraz kierownik jednostki.
- Odbiorcy sprawozdań przeprowadzają kontrolę formalnorachunkową. Mogą również przeprowadzić kontrolę merytoryczną, np. w przypadku różnic danych.

- Sprawozdania są wykorzystywane do danych statystycznych.
- Sprawozdania sporządza się według stanu na koniec okresu sprawozdawczego, narastająco.

W przypadku zorganizowania CUW i objęcia wspólną obsługą samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych należy sporządzić oddzielny komplet sprawozdań Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N i Rb-ZN dla każdej jednostki obsługiwanej oraz osobny dla jednostki obsługującej.

1.4. Terminy opracowywania formularzy

Daty końcowe złożenia sprawozdania wynikają z tabeli stanowiącej załączniki do nowego rozporządzenia. Należy pamiętać, że jeśli ostatni dzień złożenia sprawozdania – w tym oznaczony datą – jest dniem wolnym od pracy, to termin złożenia przesuwana się na pierwszy dzień roboczy następujący po tym dniu.

Dochowanie terminów przekazywania sprawozdań jest o tyle ważne, że zaniebdania w tym zakresie mogą skutkować zarzutem naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Potwierdza to pismo biura dyscypliny finansów publicznych ministra finansów (BDF1/033/12/HKA/11/4352).

Tabela 1. Terminy sporządzania i przekazywania oraz odbiorcy sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Rodzaj sprawozdania	Jednostki przekazujące sprawozdania	Jednostki otrzymujące sprawozdanie	Termin złożenia sprawozdania po upływie okresu sprawozdawczego nie później niż ²⁾
1	2	3	4
Kwartalne za I, II i III kwartał			
Rb-Z, Rb-N	jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, jednostki obsługujące ¹⁾	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	10 dni ³⁾
	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	regionalne izby obrachunkowe	22 dni
	regionalne izby obrachunkowe	Ministerstwo Finansów ⁴⁾	30 dni
		Główny Urząd Statystyczny	30 dni

Rodzaj sprawozdania	Jednostki przekazujące sprawozdania	Jednostki otrzymujące sprawozdanie	Termin złożenia sprawozdania po upływie okresu sprawozdawczego nie później niż ²⁾
Rb-ZN	jednostki bezpośrednio realizujące zadania, jednostki obsługujące ¹⁾	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	10 dni
	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	właściwi dysponenti części budżetowych w zakresie dotacji	22 dni
Kwartalne za IV kwartał			
Rb-Z, Rb-N	jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, jednostki obsługujące ¹⁾	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	1 lutego ⁵⁾
	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	regionalne izby obrachunkowe	23 lutego
	regionalne izby obrachunkowe	Ministerstwo Finansów ⁴⁾	6 marca
Główny Urząd Statystyczny		6 marca	
Rb-ZN	jednostki bezpośrednio realizujące zadania, jednostki obsługujące ¹⁾	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	1 lutego
	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	właściwi dysponenti części budżetowych w zakresie dotacji	7 lutego
Roczne			
Rb-UZ	jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, jednostki obsługujące ¹⁾	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	1 lutego
	zarządy jednostek samorządu terytorialnego	regionalne izby obrachunkowe	23 lutego
	regionalne izby obrachunkowe	Ministerstwo Finansów ⁴⁾	6 marca
Główny Urząd Statystyczny		6 marca	

¹⁾ W przypadku określonym w § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia sprawozdanie jednostkowe może być sporządzane i przekazywane za daną jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego (jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy) przez kierownika jednostki obsługującej.

²⁾ W przypadku gdy ostatni dzień złożenia sprawozdania, w tym oznaczony datą, przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy – pierwszy dzień roboczy następujący po tym dniu.

³⁾ Sprawozdanie jednostkowe Rb-N jednostki samorządu terytorialnego (jako jednostki budżetowej i jako organu) – o 11 dni dłużej.

⁴⁾ Plik bazy danych.

⁵⁾ Sprawozdanie jednostkowe Rb-N jednostki samorządu terytorialnego (jako jednostki budżetowej i jako organu) – o 18 dni dłużej.