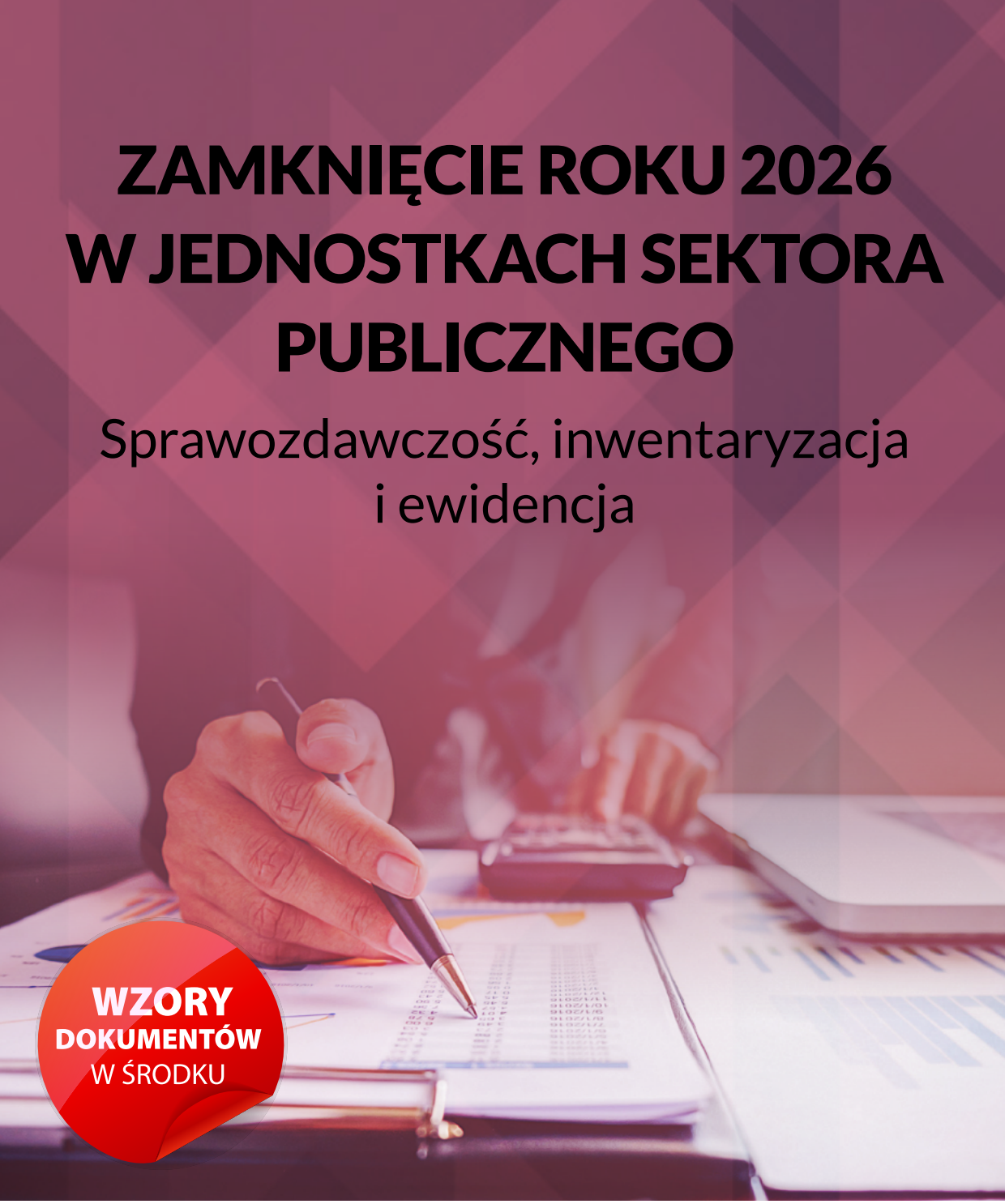
ZAMKNIĘCIE ROKU 2026 W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO

Sprawozdawczość, inwentaryzacja i ewidencja



WZORY DOKUMENTÓW W ŚRODKU

SerwisRB.pl
FINANSE SEKTORA PUBLICZNEGO

Zamknięcie roku 2026 w jednostkach sektora publicznego.

Sprawozdawczość, inwentaryzacja i ewidencja

Copyright © by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2026

Zamknięcie roku 2026 w jednostkach sektora publicznego. Sprawozdawczość, inwentaryzacja i ewidencja

Copyright © Warszawa 2026 by Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Autorzy: Barbara Jarosz, Izabela Świderek
Redakcja: Dorota Strusiewicz-Kotela
Korekta: Zespół
Koordynator produkcji: Mariusz Jezierski
Koordynator projektów wydawniczych: Anna Jagodzińska
Content & Publishing Leader: Marta Grabowska-Peda

Projekt graficzny okładki: Agnieszka Makowska
Zdjęcie na okładce: Adobe Stock
Skład i łamanie: Agnieszka Makowska

Wydanie I
Stan prawny: wrzesień 2026 r.
ISBN: 978-83-8409-933-9
Kod produktu: 3OJ167

Wydawca:
Wiedza i Praktyka sp. z o.o.
03-918 Warszawa, ul. Łotewska 9a
tel. 22 518 29 29, faks 22 617 60 10
www.wip.pl

Druk i oprawa: KRM Druk sp. z o.o.

Dystrybucja: ATENEUM www.ateneum.pl

Publikacja uwzględnia stan prawny obowiązujący na dzień 1 września 2026 r.

Niniejsza publikacja oraz wszystkie zawarte w niej teksty, grafiki i materiały są chronione prawem autorskim. Żadna część tej książki nie może być reprodukowana, przechowywana w systemach wyszukiwania lub transmitowana w jakiejkolwiek formie i jakimikolwiek środkami – elektronicznymi, mechanicznymi, kopiowania, nagrywania lub innymi – bez uprzedniej pisemnej zgody Redakcji.

Zakaz ten nie dotyczy cytowania ww. materiałów w granicach dozwolonego użytku, z powołaniem się na źródło.

Treści zawarte w niniejszej publikacji mają charakter wyłącznie informacyjny i edukacyjny. Publikacja została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności oraz z wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Niemniej jednak zawiera ona ogólne wskazówki i nie powinna być traktowana jako indywidualna porada prawna, finansowa, medyczna ani żadna inna forma profesjonalnej konsultacji.

Redakcja nie ponosi odpowiedzialności za decyzje podjęte na podstawie informacji zawartych w tej publikacji. W przypadku potrzeby uzyskania specjalistycznej porady zaleca się konsultację z odpowiednim ekspertem lub specjalistą w danej dziedzinie.

Spis treści

Od autorów 5

Rozdział I Czynności przygotowawcze związane z zakończeniem roku budżetowego 7

Ustalenie terminu wpływu dokumentacji finansowej do jednostki 8

Ustalenie terminu rocznych sprawozdań budżetowych i finansowych 23

Rozdział II Inwentaryzacja składników aktywów i pasywów jednostki 35

Istota i cele inwentaryzacji 35

Terminy i częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji 40

Formy i metody inwentaryzacji 45

Etapy inwentaryzacji 57

Różnice inwentaryzacyjne i sposób ich ujęcia w księgach rachunkowych 79

Wycena aktywów i pasywów na dzień bilansowy 93

Odpowiedzialność w zakresie inwentaryzacji 104

Rozdział III Ewidencja składników aktywów i pasywów jednostki na dzień bilansowy . 110

Należności i zobowiązania na koniec roku budżetowego 110

Dochody budżetowe i środki pieniężne na koniec okresu budżetowego 125

Przychody i koszty na koniec roku budżetowego 136

Dotacje i ich rozliczenie 148

Rozliczenia międzyokresowe kosztów 170

Wydatki uznane za niewygasające z końcem roku budżetowego 175

Rozdział IV Przygotowanie ksiąg rachunkowych do zamknięcia 181

Zapewnienie kompletności i poprawności zapisów w księgach rachunkowych jednostki ... 183

Uzgadnianie zapisów i sald kont księgi głównej 191

Uzgadnianie zapisów i sald ewidencji analitycznej i syntetycznej 195

Rozdział V Sprawozdawczość budżetowa na koniec roku 203

Sprawozdania budżetowe 203

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych 293

Rozdział VI Sprawozdawczość finansowa na koniec roku 340

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego 342

Bilans jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego 354

Rachunek zysków i strat 369

Zestawienie zmian w funduszu jednostki 383

Informacja dodatkowa 391

Łączne sprawozdania finansowe 397

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego 401

Rozdział VII Sprawozdanie z wykonania budżetu i absolutorium z wykonania budżetu .. 414

Terminy sporządzenia sprawozdania z wykonania budżetu
oraz zakres informacyjny w nim zawarty 414

Procedura udzielania absolutorium organowi wykonawczemu samorządu terytorialnego ... 426

Podstawa prawna 436

Od autorów

Zamknięcie roku w jednostkach samorządu terytorialnego to jeden z najbardziej wymagających procesów w całym roku budżetowym. Od prawidłowo przeprowadzonych czynności zależy nie tylko poprawność ksiąg rachunkowych, lecz także jakość sprawozdawczości budżetowej i finansowej, bezpieczeństwo kierownika jednostki oraz ograniczenie ryzyka stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli.

Procedura zamknięcia roku nie sprowadza się do wykonania kilku zapisów księgowych. To wieloetapowy proces obejmujący przygotowanie jednostki do zakończenia roku budżetowego, przeprowadzenie inwentaryzacji, weryfikację ewidencji księgowej, zamknięcie ksiąg rachunkowych, sporządzenie sprawozdań oraz przygotowanie danych do otwarcia ksiąg w kolejnym roku. Każdy z tych etapów wymaga zachowania odpowiedniej kolejności działań oraz przestrzegania licznych terminów wynikających z przepisów prawa.

W praktyce prawidłowe zamknięcie roku angażuje nie tylko pracowników służb finansowo-księgowych, ale również kierowników jednostek, osoby odpowiedzialne za gospodarowanie mieniem, pracowników wydziałów merytorycznych, komisje inwentaryzacyjne oraz jednostki obsługujące. Nawet drobne błędy popełnione na wcześniejszym etapie mogą skutkować koniecznością sporządzania korekt, opóźnieniem sprawozdawczości lub zastrzeżeniami organów kontrolnych.

Publikacja „Zamknięcie roku 2026 w jednostkach sektora publicznego. Sprawozdawczość, inwentaryzacja i ewidencja" została przygotowana jako praktyczny przewodnik prowadzący czytelnika przez cały proces zamknięcia roku – od czynności przygotowawczych realizowanych już w ostatnim kwartale roku budżetowego, aż do sporządzenia i zatwierdzenia rocznych sprawozdań.

Czytelnik znajdzie w niej nie tylko omówienie obowiązujących przepisów, ale przede wszystkim praktyczne wskazówki dotyczące organizacji prac, kolejności wykonywania poszczególnych czynności, najczęściej popełnianych błędów oraz sposobów ich uniknięcia. Poszczególne zagadnienia przedstawiono w sposób ułatwiający wykorzystanie publikacji jako codziennego narzędzia pracy podczas zamknięcia roku.

Szczególną uwagę poświęcono zagadnieniom, które w praktyce sprawiają jednostkom najwięcej problemów, takim jak:

- przygotowanie harmonogramu zamknięcia roku,
- prawidłowe przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji,
- zamknięcie ksiąg rachunkowych,
- ewidencja operacji końcoworocznych,
- sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych,
- najczęstsze błędy ujawniane podczas kontroli regionalnych izb obrachunkowych, Najwyższej Izby Kontroli i organów prowadzących,
- przygotowanie jednostki do otwarcia ksiąg rachunkowych kolejnego roku.

Publikacja uwzględnia obowiązujące przepisy prawa oraz aktualne rozwiązania dotyczące jednostek sektora finansów publicznych. Liczne przykłady, schematy ewidencyjne, zestawienia, wskazówki praktyczne i komentarze pozwalają przełożyć wymagania ustawowe na codzienną pracę jednostki.

Celem książki jest nie tylko wyjaśnienie przepisów, ale przede wszystkim ułatwienie sprawnego i bezpiecznego przeprowadzenia zamknięcia roku budżetowego. Dzięki temu może ona stanowić praktyczne wsparcie zarówno dla głównych księgowych, pracowników działów finansowo-księgowych, jednostek obsługujących, jak i kierowników jednostek oraz pracowników merytorycznych uczestniczących w procesie zamknięcia roku.

Rozdział I
Czynności przygotowawcze związane z zakończeniem roku budżetowego

Zamknięcie roku – więcej niż formalność

Koniec roku budżetowego to dla jednostek sektora finansów publicznych jeden z najbardziej wymagających okresów pracy służb finansowo-księgowych. To czas, w którym trzeba nie tylko uporządkować księgi rachunkowe, lecz przede wszystkim zweryfikować, czy wszystkie operacje gospodarcze zostały prawidłowo ujęte, rozliczone i przypisane do właściwego roku budżetowego.

Prawidłowe przygotowanie ksiąg rachunkowych do zamknięcia ma bezpośredni wpływ na jakość informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym i sprawozdawczości budżetowej. Dane wynikające z ksiąg powinny być rzetelne, kompletne, bezbłędne, sprawdzalne i zgodne ze stanem faktycznym. Każde pominięte zobowiązanie, nieuzgodnione saldo, błędnie ujęte zaangażowanie czy niewłaściwie rozliczona operacja na przełomie roku może bowiem wpłynąć na obraz sytuacji finansowej jednostki oraz prawidłowość sporządzanych sprawozdań.

Zamknięcie roku nie powinno być zatem traktowane jako jednorazowa czynność wykonywana w ostatnich dniach roku. Jest to proces obejmujący szereg wzajemnie powiązanych czynności kontrolnych, uzgodnieniowych i rozliczeniowych, których celem jest doprowadzenie ksiąg rachunkowych do stanu pozwalającego na ich prawidłowe zamknięcie oraz sporządzenie sprawozdań.

Szczególnego znaczenia nabiera w tym okresie weryfikacja należności i zobowiązań, środków trwałych, rozrachunków, zaangażowania wydatków budżetowych, rozliczeń między jednostkami, operacji na przełomie roku oraz zgodności ewidencji analitycznej z syntetyczną. Dopiero kompleksowe wykonanie tych czynności pozwala uznać księgi rachunkowe za przygotowane do zamknięcia.

Warto również pamiętać, że zamknięcie jednego roku jest jednocześnie przygotowaniem do otwarcia roku następnego. Prawidłowo ustalone salda końcowe stają się bowiem saldami początkowymi kolejnego okresu, a błędy pozostawione na etapie

zamknięcia mogą zostać przeniesione do następnego roku i utrudnić późniejsze rozliczenia.

Dla jednostek sektora finansów publicznych zamknięcie roku ma dodatkowy wymiar. Wyniki prac księgowych stanowią podstawę do sporządzenia sprawozdawczości budżetowej i finansowej, a dane prezentowane w tych dokumentach mogą być przedmiotem weryfikacji i kontroli. Dlatego prawidłowo przeprowadzona procedura zamknięcia roku jest nie tylko obowiązkiem rachunkowym, ale również jednym z elementów systemu kontroli zarządczej i odpowiedzialności za prawidłowe gospodarowanie środkami publicznymi.

Dobrze przygotowane zamknięcie roku to zatem nie „ostatni etap księgowania", lecz moment kompleksowej weryfikacji całorocznej pracy jednostki. To właśnie wtedy można wychwycić błędy, wyjaśnić nierozliczone salda, uporządkować dokumentację, zweryfikować zaangażowanie i upewnić się, że dane finansowe rzeczywiście odzwierciedlają stan jednostki na dzień 31 grudnia.

Im lepiej przygotowane są księgi do zamknięcia, tym mniej problemów przy sporządzaniu sprawozdań i otwieraniu ksiąg nowego roku.

Ustalenie terminu wpływu dokumentacji finansowej do jednostki

Niezbędne do wykonania, w związku z zakończeniem roku budżetowego[1)], czynności tworzą cykl logicznie powiązanych i uzależnionych od siebie etapów. Zwieńczeniem ich są sprawozdania roczne (finansowe, budżetowe) oraz inne, niezbędne raporty i zestawienia (m.in. sprawozdania statystyczne).

Procedura zakończenia roku budżetowego nie musi dotyczyć wyłącznie wydziału (komórki) finansowo-księgowego. Zazwyczaj obejmuje ona czynności wykonywane przez wydziały merytoryczne. Zakończenie (zamknięcie) roku budżetowego dotyczy zatem wielu działań wykonywanych przez te komórki. Większość realizowanych w trakcie całego roku budżetowego czynności znajduje swój „finał" w wydziale finansowo-księgowym jednostki, w postaci faktury (rachunku) obrazującej dokonany zakup lub dokumentu obrazującego postęp w realizacji przedsięwzięcia inwestycyjnego czy też ukazującego zmiany w posiadanym przez jednostkę majątku trwałym. Z tego względu pomocne staje się przygotowanie harmonogramu całokształtu niezbędnych działań, które decydują o prawidłowości zakończenia roku budżetowego.

[1)] Terminy: rok budżetowy, rok obrachunkowy i okres obrachunkowy traktowane będą jako tożsame.

Opracowany harmonogram może być przygotowywany corocznie w formie zarządzenia kierownika jednostki, ale może także stanowić część dokumentacji wewnętrznej jednostki, np. element jej polityki rachunkowości. Bez względu na umiejscowienie harmonogramu w dokumentach określających sposób funkcjonowania jednostki zawsze musi on odzwierciedlać wytyczne zawarte w przepisach powszechnie obowiązującego prawa, jak również uwzględniać specyfikę działalności tej jednostki i charakterystyczne dla niej elementy.

Celem harmonogramu jest m.in. szczegółowe określenie terminu wpływu do jednostki dokumentów finansowych obrazujących zaistniałe zdarzenia i operacje gospodarcze. Ma to istotne znaczenie w zachowaniu jednej z fundamentalnych zasad rachunkowości – zasady memoriału[2)]. Zgodnie z nią w księgach rachunkowych, a w konsekwencji również w sporządzanych na ich podstawie sprawozdaniach finansowych, należy ująć ogół zdarzeń gospodarczych dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od ich faktycznego momentu zapłaty. Efekty zdarzeń gospodarczych muszą być zatem ujmowane w księgach rachunkowych w momencie ich powstania w roku obrachunkowym, bez względu na moment zaistnienia przepływu środków pieniężnych z tego tytułu. Dodatkowo wytyczne ustawowe nakazują wprowadzenie do ksiąg rachunkowych okresu obrachunkowego w postaci zapisu każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie.

Konieczne więc staje się określenie terminu, do którego wpływające do jednostki dokumenty dotyczące zdarzeń minionego roku budżetowego uwzględnione będą w tym właśnie (czyli minionym) okresie obrachunkowym. Ustalenie takiej daty powinno znaleźć swoje odzwierciedlenie w zapisie definiującym wewnętrzne uregulowania jednostki odnośnie do polityki rachunkowości. Określenie granicznej daty, do której wpływające dokumenty źródłowe uwzględnione zostaną w zapisach ksiąg rachunkowych minionego okresu, powinno uwzględniać wytyczne obowiązujących przepisów prawnych, dotyczących terminów sporządzania obowiązujących jednostkę sprawozdań (budżetowych i finansowych).

Rozwiązanie takie (uproszczenie) może zostać wprowadzone na mocy przepisów ustawy o rachunkowości (art. 4 ust. 4), pod warunkiem że nie będzie ono miało istotnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego. Istotność (zakres) wpływu wywieranego przez zastosowane uproszczenia powinna zostać przeanalizowana indywidualnie przez każdą jednostkę, z uwzględnieniem jej specyfiki (charakterystycznych cech). Punktem odniesienia do oceny zakresu wpływu zastosowanych uproszczeń mogą być: zrealizowane przez jednostkę w ciągu roku koszty lub wydatki, zrealizowane roczne

[2)] Art. 6 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości.

przychody lub dochody, osiągnięty wynik finansowy (lub inny element charakterystyczny dla jednostki). Dokonany wybór, jak również ocena jego wpływu na sytuację finansową, majątkową oraz roczny wynik finansowy powinny zostać odzwierciedlone w zapisach polityki rachunkowości jednostki.

Regulacje prawne i wynikające z nich terminy realizacji określonych zdarzeń stanowią zatem istotną przesłankę uporządkowania czynności niezbędnych do wykonania w związku z zakończeniem roku budżetowego. Określenie dat granicznych umożliwia sprawne i terminowe wykonanie wszystkich elementów niezbędnych do zamknięcia roku budżetowego.

Zgodnie z § 19 rozporządzenia w sprawie zasad prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe zwroty wydatków dokonanych w tym samym roku budżetowym zmniejszają wykonanie planowanych wydatków w tym roku budżetowym.

Organ stanowiący powiatu może podjąć uchwałę budżetową na podstawie art. 212 ust. 1 pkt 10 ustawy o finansach publicznych i przyjąć indywidualne zasady realizacji budżetu, m.in:

- zasady obowiązujące w państwowych jednostkach budżetowych;
- sposób refundacji oraz katalogu wydatków, które mogą podlegać refundacji.

Jednostki budżetowe powinny prowadzić księgi rachunkowe w ujęciu systematycznym w kolejności chronologicznej. Zapisów na określonych kontach księgowych dokonuje się zgodnie z zasadą podwójnego zapisu (art. 15 ustawy o rachunkowości).

W księgach rachunkowych jednostki budżetowej należy ująć wszystkie przychody i koszty związane z tymi przychodami, które dotyczą danego roku budżetowego (obrotowego) (art. 20 ustawy o rachunkowości). Podstawą do dokonywania zapisów na kontach księgowych jednostki budżetowej są dowody księgowe, które stwierdzają dokonanie danej operacji gospodarczej (art. 20 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Faktury kosztowe otrzymywane na przełomie roku rodzą wątpliwości, do jakiego okresu należy je zaksięgować, ponieważ koszty odnoszą się do roku poprzedniego. Koszty takie powinny jednak zostać zaksięgowane w roku, którego dotyczą.

Zasada memoriału wyraża się w tym, że w księgach rachunkowych jednostki ujmuje się wszystkie osiągnięte przychody i związane z nimi koszty dotyczące

danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Ustawodawca nałożył obowiązek ujęcia w księgach rachunkowych wszystkich zdarzeń gospodarczych, jakie wystąpiły w danym roku obrotowym – niezależnie od tego, czy zostały one zafakturowane (notyfikowane) oraz czy zostały zapłacone.

Fakturę za energię elektryczną wystawioną jednostce budżetowej w 2027 roku, ale dotyczącą 2026 roku, należy ująć w księgach rachunkowych 2026 roku.

Ujmowanie kosztowych operacji gospodarczych w księgach rachunkowych jednostek podlega nadrzędnym zasadom rachunkowości określonym w ustawie o rachunkowości oraz szczególnym zasadom rachunkowości wskazanym w ustawie o finansach publicznych i jej rozporządzeniach wykonawczych.

Zgodnie z zasadą memoriałową zdarzenia gospodarcze są ujmowane w księgach rachunkowych w momencie ich zaistnienia, a nie w momencie wystąpienia pieniężnych przepływów (wpływów i wydatków) z tego tytułu. Z zasadą memoriału ściśle wiąże się zasada współmierności przychodów i kosztów, nakazująca przypisanie przychodów i kosztów do poszczególnych okresów sprawozdawczych. Oznacza to, że w bilansie, a nie rachunku zysków i strat, należy ujawnić przychody lub koszty dotyczące przyszłych okresów (rozliczenia międzyokresowe kosztów) oraz koszty przypadające na bieżący okres sprawozdawczy, które jeszcze nie zostały poniesione (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Zasada	Treść
Zasada memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości)	W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty
Zasada współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości)	W celu zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego będą zaliczane koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz koszty przypadające na ten okres sprawozdawczy, które jeszcze nie zostały poniesione
Zasada prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 20 ustawy o rachunkowości)	Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym

Obowiązują następujące zasady ujawnienia kosztów na przełomie roku:

- jeżeli jednostka otrzyma dokumenty kosztowe po dniu bilansowym, ale przed zamknięciem ksiąg rachunkowych i złożeniem sprawozdania finansowego do jednostki nadrzędnej – dokumenty te należy ująć w księgach roku, którego dotyczą;
- jeśli faktury kosztowe wpłyną do jednostki po fakcie sporządzenia sprawozdania finansowego i przekazania do jednostki nadrzędnej – faktury te ujmuje się w księgach rachunkowych tego okresu, w którym jednostka otrzymała te dokumenty;
- należy ująć rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne, jeśli poniesione przez jednostkę koszty w danym okresie sprawozdawczym dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych i dopiero w przyszłości będą pomniejszały wynik finansowy, a także zostaną ujęte w rachunku zysków i strat (np. dzierżawy płacone z góry, koszty remontów, ubezpieczenia majątkowe i prenumeraty płacone z góry).

Przykład 1
Ewidencja księgowa faktur na przełomie roku budżetowego pod datą 31 grudnia 2026 r.

Dekretacja:

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konta	
			Wn	Ma
1.	Faktura dotycząca energii elektrycznej za grudzień 2026 roku, która wpłynęła w styczniu 2027 roku	1.000	401	201
2.	PK – zaangażowania wydatków	1.000		999*
3.	Faktury korygujące zmniejszające, które wpłynęły do jednostki w lutym 2027 roku i dotyczyły okresu od września do listopada 2026 roku	4.000	201	401

** zapis jednostronny (konto pozabilansowe)*

Ewidencja księgowa faktur w 2027 roku

Dekretacja:

Lp.	Opis operacji	Kwota	Konta	
			Wn	Ma
1.	PK – przeksięgowanie na początku 2027 roku z konta 999 na konto 998	1.000	999*	998*
2.	Zapłata faktury dotyczącej energii elektrycznej za grudzień 2026 roku, która wpłynęła w styczniu 2027 roku	1.000	201	130

** zapis jednostronny (konto pozabilansowe)*

Nadpłata zostanie wykazana w bilansie.

Przykładowy harmonogram czynności zawiera tabela 1.

Tabela 1. Harmonogram czynności w związku z zamknięciem roku budżetowego

Czynność	Termin	
	ustawowy	proponowany
Wybór podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego	Nie jest określony	IV kwartał 2026 roku
Wydanie przez kierownika jednostki zarządzenia w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji	Nie jest określony, ale rozpoczęcie inwentaryzacji powinno nastąpić 3 miesiące przed zakończeniem roku budżetowego	Do 1 października 2026 r.
Przeprowadzenie inwentaryzacji zgodnie z obowiązującymi metodami i technikami	3 miesiące przez końcem roku – 15 dni roku następnego	Od 1 października do 31 grudnia 2026 r., nie później niż do 15 stycznia 2027 r.
Określenie daty wpływu dokumentów księgowych do jednostki w celu ujęcia w księgach minionego roku budżetowego	Nie jest określony ustawowo – przyjmuje się dzień ustalony przez kierownika jednostki w polityce rachunkowości	Do 25 stycznia 2027 r. w jednostkach budżetowych i do 15 lutego 2027 r. w jednostkach samorządu terytorialnego
Ujęcie w księgach rachunkowych dokumentów źródłowych dotyczących operacji gospodarczych roku minionego	Do 31 grudnia 2026 r.	20–31 grudnia 2026 r.
Wstępna kontrola kompletności, rzetelności i poprawności zapisów w księgach rachunkowych	Nie jest określony	15–30 grudnia 2026 r., nie później niż do 15 stycznia 2027 r.
Ujęcie w księgach pozostałych zewnętrznych dokumentów (wyroków sądów, postanowień komorniczych)	Przepisy nie określają, jednak fizyczne ujęcie w księgach rachunkowych dokonywane może być do 30 kwietnia 2027 r. w jednostkach i placówkach oraz do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego w jednostkach, w których podlega ono zatwierdzeniu	Do 27 stycznia 2027 r.
Ustalenie, zweryfikowanie i ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych	Do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych	Do 23 marca 2027 r.
Uzgodnienie sald kont analitycznych z właściwymi kontami syntetycznymi	Do 25 marca 2027 r.	Do 22 marca 2027 r.
Wydruk ksiąg rachunkowych	Nie później niż na koniec roku obrotowego	Do 25 marca 2027 r.

Czynność	Termin	
	ustawowy	proponowany
Korekta ksiąg rachunkowych	Do 31 marca 2027 r.	Do 26 marca 2027 r.
Zamknięcie ksiąg rachunkowych	Do 30 kwietnia 2027 r. lub w terminie 15 dni od zatwierdzenia sprawozdania finansowego	Do 15 kwietnia 2027 r.
Weryfikacja polityki rachunkowości w celu wprowadzenia ewentualnych zmian	Przed 1 stycznia 2027 r.	Do 20 listopada 2026 r.

Źródło: opracowanie własne

Procedurę zamknięcia roku budżetowego rozpoczyna wybór podmiotu, który na mocy art. 268 ustawy o finansach publicznych przeprowadzi badanie sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego. Obowiązek badania rocznych sprawozdań finansowych dotyczy jednostek samorządu terytorialnego, w których liczba mieszkańców, ustalona przez Główny Urząd Statystyczny, na 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, przekracza 150 tysięcy osób. Obowiązek badania dotyczy wyłącznie sprawozdania finansowego, z pominięciem sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sporządzanych przez nią sprawozdań budżetowych. Kontrola ta pozwala uzyskać dodatkowe zapewnienie w zakresie prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Wybór podmiotu, który przeprowadzi badanie sprawozdania finansowego, należy do kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Konsekwencją dokonanego wyboru jest obowiązek zawarcia umowy przez kierownika (zarząd) jednostki z wybranym podmiotem. Istotne jest, aby wyboru podmiotu badającego sprawozdanie dokonano w terminie umożliwiającym biegłemu rewidentowi uczestnictwo w inwentaryzacji znaczących składników majątku jednostki. Efektem badania sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o zgodności sprawozdania finansowego z obowiązującymi zasadami (w tym z polityką) rachunkowości. Ponadto badanie to ma określić, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki. Pisemna opinia z przeprowadzonego badania powinna w szczególności stwierdzać, czy badane sprawozdanie finansowe:

1) zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych;

2) zostało sporządzone zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości;

3) jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową;

4) przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny jednostki informacje. Opinia określa również stwierdzone w trakcie badania poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności przez jednostkę. W sposób jednoznaczny powinna także definiować powody wyrażenia zastrzeżeń do sprawozdania finansowego, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii, z uwagi na zaistnienie okoliczności uniemożliwiających jej sformułowanie. Wniesione zastrzeżenia muszą w sposób jednoznaczny wskazywać na ich zasięg.

Wynikiem dokonanego przez biegłego rewidenta badania jest raport. Powinien on przedstawiać w szczególności:

1) ogólną charakterystykę jednostki (dane identyfikujące jednostkę);

2) stwierdzenie uzyskania od jednostki żądanych informacji, wyjaśnień i oświadczeń;

3) ocenę prawidłowości stosowanego systemu rachunkowości;

4) charakterystykę pozycji lub grupy pozycji sprawozdania finansowego, jeżeli zdaniem biegłego rewidenta wymagają one omówienia;

5) przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, ze wskazaniem na zjawiska, które w porównaniu z poprzednimi okresami sprawozdawczymi w istotny sposób wpływają negatywnie na tę sytuację, a zwłaszcza zagrażają kontynuacji działalności przez jednostkę. Jeżeli w toku badania biegły rewident stwierdzi istotne, mające wpływ na sprawozdanie finansowe, naruszenie prawa, statutu lub umowy spółki, informacje te powinien zawrzeć w raporcie, a w razie potrzeby również w sformułowanej opinii.

Podstawą opracowania raportu i wydania pisemnej opinii powinna być zebrana i właściwie przygotowana w toku badania dokumentacja rewizyjna. Raport i opinia muszą zostać tak opracowane, aby umożliwiły biegłemu rewidentowi, niebiorącemu udziału w badaniu, prześledzenie jego przebiegu i znalezienie uzasadnienia dla opinii

wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym. Opinię i raport z badania sprawozdania finansowego jednostki podpisuje kluczowy biegły rewident przeprowadzający badanie. Opinia z przeprowadzonego badania stanowi jeden z czynników uwzględnianych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego przy udzieleniu (bądź nie) organowi wykonawczemu absolutorium z wykonania budżetu.

Niemniej istotna i obligatoryjna dla wszystkich jednostek jest inwentaryzacja. Stanowi ona czynność należącą do kompetencji kierownika jednostki. To on jest odpowiedzialny za przeprowadzenie inwentaryzacji w ustawowych terminach i przy zastosowaniu właściwych metod oraz technik. Inwentaryzację rozpoczyna zarządzenie kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji oraz powołania komisji inwentaryzacyjnej (jej przewodniczącego, zespołu spisowego oraz określenia pól spisowych). Zgodnie z art. 26 ustawy o rachunkowości inwentaryzacja może zostać rozpoczęta nie wcześniej niż 3 miesiące przed zakończeniem roku budżetowego.

Niezbędnym elementem związanym z zakończeniem roku budżetowego jest właściwe ujęcie wszystkich dokumentów obrazujących zdarzenia i operacje gospodarcze roku budżetowego w księgach rachunkowych jednostki. Obowiązek ten jest konsekwencją wytycznych art. 20 ustawy o rachunkowości, nakazującego ująć w księgach rachunkowych roku minionego każde zdarzenie, które wystąpiło w tym okresie (czyli w kończącym się roku budżetowym).

Konieczność ujęcia w ewidencji roku budżetowego całokształtu zdarzeń dotyczących minionego roku budżetowego w praktyce może powodować problemy. Stanowią one konsekwencję różnego czasu wpływu źródłowych dokumentów zewnętrznych do jednostki. Aby uniknąć związanych z tym ewentualnych nieprawidłowości, możliwe jest określenie granicznej daty wpływu dokumentacji, warunkującej ujęcie jej w ewidencji minionego roku budżetowego. Ustalenie takiego terminu dokonywane jest w zatwierdzanej przez kierownika jednostki polityce rachunkowości, stając się postanowieniem obowiązującym przy prowadzeniu rachunkowości przez jednostkę. Istotne jest, aby wskazany termin ujęcia dokumentów w ewidencji minionego roku budżetowego uwzględniał obowiązujące terminy sporządzania i przekazania odbiorcom rocznych sprawozdań budżetowych oraz rocznych sprawozdań finansowych (i ewentualnie innych raportów).

Ujęcie w księgach rachunkowych wszystkich dokumentów, wraz z ewidencją wyników przeprowadzonej i rozliczonej inwentaryzacji, musi nastąpić przed ustawowo określonym terminem sporządzenia obrotów i sald. Termin ten jest określony przepisami ustawy o rachunkowości i przypada 85. dnia po dniu bilansowym.

Sporządzone przez jednostkę zestawienie obrotów i sald musi identyfikować:

1) symbole lub nazwy kont księgowych;

2) salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego;

3) sumę sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obrotów za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz sald na koniec okresu sprawozdawczego.

Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych poprzedzone jest, oprócz kilkukrotnie dokonanej weryfikacji, wydrukiem ksiąg rachunkowych sporządzonym nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z użyciem komputera za równoważne z nimi uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania. Warunkiem utrzymywania zasobów informacyjnych systemu rachunkowości w określonej formie jest posiadanie przez jednostkę oprogramowania umożliwiającego uzyskiwanie czytelnych informacji w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych. Podlegające zamknięciu księgi rachunkowe jednostki obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

1) dziennik;

2) księgę główną;

3) księgi pomocnicze;

4) zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;

5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Ponadto, uwzględniając technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych, powinny być one:

1) trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą (każda księga wiązana, każda luźna karta kontowa, także jeżeli mają one postać wydruku komputerowego lub zestawienia wyświetlanego na ekranie monitora komputera), nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania;

2) wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia;

3) przechowywane starannie w ustalonej kolejności.

Jednostka musi również uwzględnić to, że prowadząc księgi rachunkowe przy użyciu komputera, jest zobligowana zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów, przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem strony pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym.

Obowiązkiem jednostki związanym z zakończeniem roku obrachunkowego jest również wydruk ksiąg rachunkowych. Obowiązek ten musi zostać wypełniony nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych.

Dokonując ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych, jednostka jest zobowiązana:

1) ująć w księgach rachunkowych, a następnie wykazać w sprawozdaniu finansowym wszystkie zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, dotyczące danego okresu obrachunkowego, zgodnie z ich treścią ekonomiczną;

2) ująć w księgach rachunkowych wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty;

3) zaliczyć do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione;

4) dokonać inwentaryzacji składników majątku jednostki, zgodnie z ustawowymi terminami i metodologią oraz rozliczyć wyniki przeprowadzonej inwentaryzacji;

5) uzgodnić salda kont analitycznych z saldami odpowiednich kont syntetycznych.

Wykonanie tych czynności ma na celu zapewnienie rzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Zakończenie roku budżetowego i dokonywane czynności z tym związane stwarzają również możliwość weryfikacji obowiązującej polityki rachunkowości jednostki. Wyciągnięte na podstawie weryfikacji wnioski są podstawą dokonania ewentualnych korekt istniejących w jednostce rozwiązań lub też wprowadzenia niezbędnych zmian. Wynika to z faktu, że jednostka jest obowiązana posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Indywidualne, właściwe z uwagi na charakter jednostki i wykonywane przez nią zadania, rozwiązania w szczególności dotyczą:

1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;

2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;

3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:

- zakładowego planu kont, określającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
- wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
- opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury opro-

gramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;

4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości identyfikują zatem wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania, dopuszczone ustawą i zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, pozbawione zostały możliwości indywidualnego określenia obowiązującego ich roku obrachunkowego oraz okresów sprawozdawczych. Zgodnie bowiem z § 26 ust. 1 i 2 rozporządzenia[3)] rokiem obrotowym jest rok budżetowy, a okresem sprawozdawczym jest miesiąc. Ponadto, określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Uwzględniając nadrzędny obowiązek rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji, jednostka może, właściwie w każdym czasie, ale ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, zgodne z ustawowymi regulacjami. Zmiana stosowanych dotychczas rozwiązań determinuje konieczność określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdania finansowe, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym stosowane rozwiązania uległy zmianie. W takim przypadku należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać ich przyczyny, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Zapewnienie warunku porównywalności stanowi więc konieczny do spełnienia obowiązek wynikający z faktu, że przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych. Konsekwencją jest również obowiązek uznania wykazanych w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stanów aktywów i pasywów jako stanu początkowego tych wielkości w otwartych

[3)] Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 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.

na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. Stosując w praktyce przyjęte rozwiązania, przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki musi uwzględnić wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego.

Dokonanie czynności związanych z zakończeniem roku obrachunkowego warunkuje nie tylko rzetelność prowadzonych przez jednostkę ksiąg rachunkowych ubiegłego okresu i sporządzanych na ich podstawie sprawozdań, ale determinuje również prawidłowość i rzetelność ksiąg rachunkowych następnego okresu obrachunkowego.

Dopuszczalny zakres zadań przekazanych do wspólnej obsługi

W praktyce budzi wątpliwość, czym jest tzw. zatwierdzenie do wypłaty – czy jest to dysponowanie środkami publicznymi, czy też inna czynność, która może być powierzona do realizacji przez jednostkę obsługującą. Dysponowania środkami publicznymi nie można utożsamiać z zaciągnięciem zobowiązania, bo ustawodawca w art. 10c ustawy o samorządzie gminnym wymienił wprost te dwie różne czynności, zatem w sensie prawnym (i faktycznym) są to dwie różne instytucje. Słownik języka polskiego (wyd. PWN, Warszawa 1978) słowo „dysponować" definiuje jako: „rozporządzać kimś lub czymś, mieć coś do dyspozycji, dysponować majątkiem, pieniędzmi, kazać coś wykonać". Natomiast słowo „zatwierdzać" definiowane jest jako: „nadać czemuś moc prawną, uczynić coś obowiązującym, uprawomocnić, usankcjonować, zaakceptować prawnie". Uwzględniając te znaczenia, należy przyjąć, że zatwierdzenie do wypłaty to czynność dysponowania środkami publicznymi i jako taka nie może być przedmiotem wspólnej obsługi. Zatwierdzenie do wypłaty nie należy do czynności z zakresu rachunkowości, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 6 i art. 14 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, przekazywanych jednostce obsługującej w całości. Fizyczna wypłata środków pieniężnych z kasy lub wykonanie przelewu jest czynnością techniczną, którą może wykonać jednostka obsługująca po wcześniejszym zatwierdzeniu wydatku do wypłaty przez kierownika jednostki obsługiwanej. Zatwierdzenie do wypłaty musi więc pochodzić od kierownika jednostki obsługiwanej lub upoważnionego pracownika tej jednostki. Takie stanowisko, w ocenie RIO w Łodzi, pozostaje w zgodzie z art. 53 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zgodnie z którym za całość finansów publicznych odpowiada kierownik jednostki. Fakturę albo rachunek może zatwierdzić do wypłaty kierownik albo wyraźnie do tego upoważniony inny pracownik tej jednostki (art. 53 ust. 2 tej ustawy). Przepis art. 53 ust. 5 ustawy o finansach

publicznych wprowadził odpowiedzialność kierownika jednostki obsługującej za gospodarkę finansową oraz rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą bądź porozumieniem. Jednak z takiego powierzenia wyłączone są zadania, o których mowa w art. 10c ustawy o samorządzie gminnym. Czynność zatwierdzenia do wypłaty to dysponowanie środkami publicznymi, dlatego musi być ona wykonana przez kierownika jednostki obsługiwanej albo upoważnionego pracownika (Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, 4 lipca 2024 r., WA 4120–16/2024-w).

Ujmowanie środków PFRON w budżecie JST – stanowisko MRPiPS

Z przekazanego przez Departament Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów stanowiska wynika, że środki PFRON przekazywane przez prezesa zarządu funduszu – na podstawie art. 48 ust. 1 pkt 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – samorządom wojewódzkim i powiatowym na realizację określonych zadań lub rodzajów zadań na wyodrębniony rachunek bankowy nie stanowią dochodów tych samorządów. Natomiast dochodami samorządów wojewódzkich i powiatowych powinny być środki PFRON, o których mowa w art. 54 pkt 3 tej ustawy, przekazywane przez fundusz z przeznaczeniem na finansowanie kosztów obsługi przez samorządy wojewódzkie i powiatowe w wysokości faktycznie poniesionej, nie więcej jednak niż 25% środków wykorzystanych na realizację zadań, o których mowa w art. 48 ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych podziela stanowisko Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego. PFRON realizuje we współpracy z samorządami powiatowymi pięć programów zatwierdzonych przez radę nadzorczą PFRON, skierowanych bezpośrednio do osób niepełnosprawnych. Są to następujące programy: pilotażowy program „Aktywny samorząd", program „Samodzielność – Aktywność – Mobilność!" Mieszkanie dla absolwenta, program „Samodzielność – Aktywność – Mobilność!" Dostępne mieszkanie", Pomoc osobom niepełnosprawnym poszkodowanym w wyniku żywiołu lub sytuacji kryzysowych wywołanych chorobami zakaźnymi (w zakresie modułów I i II), Pomoc obywatelom Ukrainy z niepełnosprawnością (w zakresie modułu I). Zgodnie z wyjaśnieniami PFRON środki finansowe przekazywane do samorządów na udzielanie dofinansowań osobom niepełnosprawnym w ramach umów o realizacji wymienionych programów nie stanowią dochodów tych samorządów. Natomiast dochodami samorządów będą środki przekazane na obsługę tych programów (pismo Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, 9 stycznia 2024 r., BON-VII.070.22.2023.UK).

Ustalenie terminu rocznych sprawozdań budżetowych i finansowych

Jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostki budżetowe, zobowiązane są do sporządzania w określonych terminach wymaganych przepisami sprawozdań o różnym charakterze oraz zakresie informacyjnym.

Sprawozdawczość jednostki obejmuje całokształt prac związanych z opracowywaniem (sporządzaniem) sprawozdań. Sprawozdania natomiast stanowią pisemne przedstawienie przebiegu określonych procesów i/lub zdarzeń zachodzących w jednostce. Sporządzane są w określonych terminach lub za określony czas. Charakteryzuje je różny zakres informacyjny, w zależności od rodzaju sprawozdania oraz jego odbiorcy. Najistotniejsze, z uwagi na funkcjonowanie jednostki samorządu terytorialnego (i jej jednostek organizacyjnych), są sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe. Celem sprawozdań budżetowych jest przedstawienie (i dostarczenie) informacji o zachodzących w jednostce sektora finansów publicznych procesach gromadzenia środków publicznych oraz zakresie ich wydatkowania na realizację ustawowo przypisanych zadań. Sprawozdania budżetowe stanowią więc narzędzie bieżącej kontroli, wpływające na wzrost efektywności realizowanej polityki finansowej. Zawarte w nich dane przekładają się pozytywnie, w efekcie ich analizy, na sprawność funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego.

Z uwagi na obowiązujące jednostki samorządu terytorialnego okresy sprawozdawcze, sprawozdania budżetowe sporządzane są za okresy miesięczne, chociaż niektóre ze sprawozdań (m.in. Rb-NDS, Rb-Z, Rb-N) konstruowane są za okresy kwartalne. Dodatkowo, w zależności od okresu, za jaki sporządzane jest sprawozdanie, zawierają odmienne dane (np. sprawozdania Rb-27S, Rb-28S za marzec, czerwiec i wrzesień).

Szczegółowa metodologia sporządzania oraz obowiązujące terminy przedkładania odbiorcom sprawozdań wynikają z dwóch rozporządzeń, wydanych na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 41 ustawy o finansach publicznych. Są nimi rozporządzenia: w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych[4)] oraz w sprawie sprawozdawczości budżetowej[5)].

Uwzględniając wytyczne rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, samorządowe jednostki budżetowe zostały zobowiązane do sporządzania sprawozdań:

[4)] Rozporządzenie ministra finansów, funduszy i polityki regionalnej z 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.
[5)] Rozporządzenie ministra finansów z 29 stycznia 2026 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

- Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego;
- Rb-27ZZ – sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;
- Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego;
- Rb-28NWS – sprawozdanie z wykonania planu wydatków samorządowej jednostki budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego;
- Rb-34S – sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych;
- Rb-50 – sprawozdanie o dotacjach lub wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami.

W imieniu jednostek budżetowych sprawozdania budżetowe sporządzają kierownicy tych jednostek.

Samorządowe zakłady budżetowe zostały zobowiązane do sporządzania sprawozdania budżetowego Rb-30S z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych.

W imieniu zakładów budżetowych sprawozdania sporządzane są przez kierownika samorządowego zakładu budżetowego.

Natomiast jednostka samorządu terytorialnego zobowiązana jest do sporządzania sprawozdań budżetowych:

- Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego;
- Rb-27ZZ – sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;
- Rb-PDP – sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych gminy lub miasta na prawach powiatu;
- Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej / jednostki samorządu terytorialnego;

- Rb-28NWS – sprawozdanie z wykonania planu wydatków samorządowej jednostki budżetowej lub jednostki samorządu terytorialnego, które nie wygasły z upływem roku budżetowego;
- Rb-NDS – sprawozdanie o nadwyżce lub deficycie jednostki samorządu terytorialnego;
- Rb-30S – sprawozdanie z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych;
- Rb-34S – sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych;
- Rb-50 – sprawozdanie o dotacjach lub wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;
- Rb-ST – sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego.

W imieniu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania sporządza przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z definicją zawartą w § 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej pod pojęciem przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego rozumiany jest: wójt, burmistrz, prezydent miasta (w odniesieniu do gmin lub miast na prawach powiatu), a także starosta (w odniesieniu do powiatów), marszałek (w odniesieniu do województwa) oraz przewodniczący zarządu związku (w odniesieniu do związku jednostek samorządu terytorialnego).

Jednostki sektora finansów publicznych, które zawarły umowy partnerstwa publiczno-prywatnego, sporządzają kwartalne sprawozdania Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego.

Sprawozdania te muszą zostać przedłożone wskazanym w rozporządzeniu odbiorcom w terminach wskazanych w tabeli 2.

Tabela 2. Terminy przekazywania jednostkowych sprawozdań budżetowych na koniec roku budżetowego 2026

Sprawozdanie	Za okres	Termin złożenia
Rb-27S	miesięczne: za grudzień 2026 roku	11 stycznia 2027 r.
	roczne za 2026 rok	1 lutego 2027 r.
	miesięczne jednostkowe jednostki samorządu terytorialnego: za grudzień 2026 roku	22 stycznia 2027 r.
	roczne jednostkowe jednostki samorządu terytorialnego za 2026 rok	22 lutego 2027 r.
Rb-27ZZ	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.
Rb-28S	miesięczne: za grudzień 2026 roku	11 stycznia 2027 r.
	roczne za 2026 rok	1 lutego 2027 r.
Rb-30S	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.
Rb-34S	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.
Rb-50	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.
Rb-Z-PPP	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Otrzymane przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego jednostkowe sprawozdania budżetowe, po dokonanej ich kontroli oraz ewentualnych korektach, podlegają agregacji w sprawozdania zbiorcze, przekazywane w terminach wskazanych w tabeli 3.

Tabela 3. Terminy przekazywania sprawozdań budżetowych na koniec roku budżetowego 2026

Sprawozdanie	Za okres	Termin (po upływie okresu sprawozdawczego)	Odbiorca	Uwagi
Rb-27S	miesięczne: za grudzień 2026 roku	22 stycznia 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	za miesiące: styczeń, marzec, czerwiec, wrzesień, listopad, grudzień
	roczne za 2026 rok	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	
Rb-27ZZ	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	10 lutego 2027 r.	dysponenci przekazujący dotacje	regionalna izba obrachunkowa – do wiadomości
Rb-28S	miesięczne: za grudzień 2026 roku	22 stycznia 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	za miesiące: styczeń, marzec, czerwiec, wrzesień, listopad, grudzień
	roczne za 2026 rok	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	

Sprawozdanie	Za okres	Termin (po upływie okresu sprawozdawczego)	Odbiorca	Uwagi
Rb-30S	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	
Rb-34S	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	
Rb-50	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	15 lutego 2027 r.	dysponenci przekazujący dotacje	regionalna izba obrachunkowa i delegatura Najwyższej Izby Kontroli – do wiadomości
Rb-NDS	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	
Rb-ST	roczne za 2026 rok	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	
Rb-PDP	roczne za 2026 rok	22 lutego 2027 r.	regionalna izba obrachunkowa	składają: wójt, burmistrz, prezydent miasta
Rb-Z-PPP	kwartalne: za IV kwartał 2026 roku	1 lutego 2027 r.	Ministerstwo Finansów i Główny Urząd Statystyczny	

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej

W przypadku gdy dzień złożenia sprawozdania jest dniem wolnym od pracy, termin uległ przesunięciu do pierwszego dnia roboczego, następującego po tym dniu. Oprócz sprawozdań budżetowych jednostkę obowiązują sprawozdania w zakresie operacji finansowych. W imieniu jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego sprawozdania w zakresie operacji finansowych sporządzają i przekazują odbiorcom tych sprawozdań kierownicy jednostek organizacyjnych. Zobowiązani oni zostali do sporządzania:

- Rb-Z – kwartalnego sprawozdania o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji;

- Rb-UZ – rocznego sprawozdania uzupełniającego o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych;
- Rb-N – kwartalnego sprawozdania o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych;
- Rb-ZN – kwartalnego sprawozdania o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych.

Jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane są sporządzać i przekazywać odbiorcom sprawozdania:

- Rb-Z – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji;
- Rb-UZ – roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych;
- Rb-N – kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych;
- Rb-ZN – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych.

W imieniu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania w zakresie operacji finansowych sporządza przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Kierownicy jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych przekazują zarządowi jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania:

- Rb-Z, Rb-N, Rb-ZN sporządzone za I, II oraz III kwartał roku budżetowego – w terminie 10 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
- Rb-Z, Rb-N, Rb-ZN sporządzone za IV kwartał roku budżetowego – w terminie do 1 lutego po zakończeniu roku budżetowego;
- Rb-UZ roczne – w terminie do 1 lutego po zakończeniu roku budżetowego.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego, sporządzający w imieniu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdania w zakresie operacji finansowych, przedkłada je regionalnej izbie obrachunkowej. Dotyczy to sprawozdań:

- Rb-Z, Rb-N sporządzonych za I, II oraz III kwartał roku budżetowego – w terminie 22 dni po upływie okresu sprawozdawczego;

- Rb-Z, Rb-N sporządzonych za IV kwartał roku budżetowego – w terminie do 23 lutego po zakończeniu roku budżetowego;
- Rb-UZ rocznych – w terminie do 23 lutego po zakończeniu roku budżetowego.

Sprawozdanie Rb-ZN łączne w zakresie zobowiązań i należności Skarbu Państwa zarząd jednostki samorządu terytorialnego obowiązany jest przedłożyć dysponentowi głównemu, który przekazał jednostce samorządu terytorialnego dotacje w zakresie wykonywanych zadań zleconych. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego musi wypełnić obowiązek sprawozdawczy w terminie:

1) do 22 dni po upływie okresu sprawozdawczego, w odniesieniu do sprawozdań sporządzanych za I, II oraz III kwartał roku budżetowego;

2) do 7 lutego (po zakończeniu roku budżetowego), w odniesieniu do sprawozdania sporządzanego za IV kwartał roku budżetowego.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego został również zobowiązany do przekazywania regionalnej izbie obrachunkowej zbiorczych sprawozdań samorządowych podmiotów posiadających osobowość prawną. Przekazaniu podlegają sprawozdania:

- Rb-Z, Rb-N sporządzone za I, II oraz III kwartał roku budżetowego – w terminie 28 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
- Rb-Z, Rb-N sporządzone za IV kwartał roku budżetowego oraz Rb-UZ za rok budżetowy – w terminie 56 dni po upływie okresu sprawozdawczego.

Natomiast obowiązek konstrukcji sprawozdań finansowych wynika z przepisów ustawy o rachunkowości, a terminy ich sporządzenia definiują przepisy rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont[6)].

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe zobowiązane są sporządzić sprawozdanie finansowe składające się z:

- bilansu,
- rachunku zysku i strat (wariant porównawczy),
- zestawienia zmian w funduszu,
- informacji dodatkowej.

[6)] Rozporządzenie ministra rozwoju i finansów z 13 września 2017 r., op. cit.

Sprawozdanie finansowe kierownik jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego przedkłada, w terminie do 31 marca następnego roku, zarządowi jednostki samorządu terytorialnego.

Sporządzając sprawozdanie budżetowe, należy zachować szczególną dbałość o rzetelność zawartych w sprawozdaniu finansowym wielkości ekonomicznych oraz właściwe ich grupowanie, zgodnie z obowiązującym wzorem sprawozdania. Jest to szczególnie istotne, gdyż sporządzane przez jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe sprawozdania finansowe „składają się" na sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego. Dane w nich zawarte są włączane w końcowe sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego.

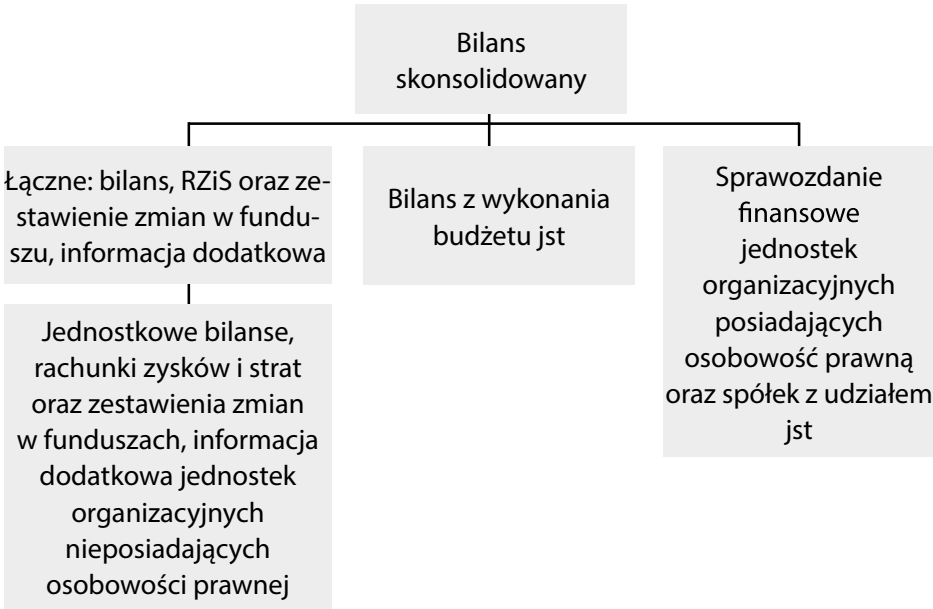
Jednostki samorządu terytorialnego zobligowane zostały do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego, które tworzą:

- bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- łączny bilans,
- łączny rachunek zysków i strat,
- łączne zestawienie zmian w funduszu,
- informacja dodatkowa.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego, który jest autorem sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego, przedkłada to sprawozdanie w terminie do 30 kwietnia następnego roku właściwej terytorialnie regionalnej izbie obrachunkowej.

Oprócz tego zarząd jednostki samorządu terytorialnego zobowiązany został do sporządzenia bilansu skonsolidowanego, który w terminie do 30 czerwca roku następnego również jest przekazywany właściwej terytorialnie regionalnej izbie obrachunkowej. Wskazane daty są datami granicznymi. Natomiast datą sporządzenia sprawozdania finansowego jest data podpisania sprawozdania przez kierownika jednostki sprawozdającej (lub uprawniony organ).

Schemat 1. Relacje między sprawozdaniami finansowymi w obrębie jednostki samorządu terytorialnego



Źródło: opracowanie własne

Sprawozdawczość roczna, oprócz prawidłowego jej sporządzenia, musi zostać zatwierdzona przez upoważnione do tego organy.

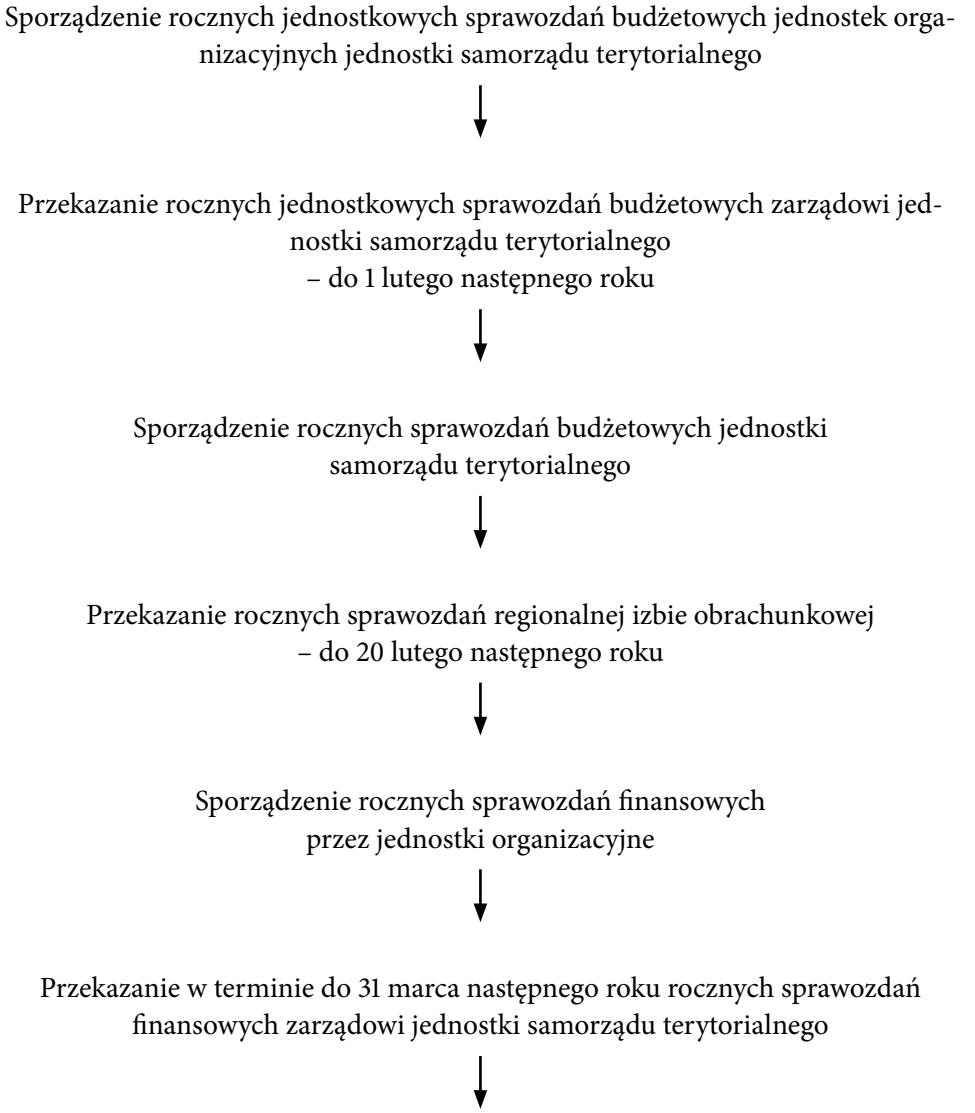
Zatwierdzenie sprawozdania jednostkowego jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego oznacza złożenie podpisu przez kierownika jednostki sprawdzającej.

Natomiast w przypadku jednostki samorządu terytorialnego zatwierdzenie oznacza podjęcie przez uprawniony organ (organ stanowiący) uchwały w sprawie przyjęcia sprawozdania finansowego za dany rok budżetowy. Konsekwencją zatwierdzenia jest obowiązek ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych, co powoduje również brak możliwości dokonania jakichkolwiek zmian zapisów w księgach rachunkowych minionego roku budżetowego. Zatwierdzenie sprawozdania finansowego jest podstawą przeniesienia wyniku roku obrachunkowego (wyniku rocznego) na wynik skumulowany.

Zatwierdzenie (bądź nie) rocznego sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego stanowi także czynniki wpływające na udzielenie absolutorium organowi wykonawczemu z tytułu wykonania budżetu za rok ubiegły.

Sporządzanie i zatwierdzanie sprawozdań, zarówno finansowych, jak i budżetowych, przebiega sekwencyjnie w obrębie jednostki samorządu terytorialnego. Obrazuje to schemat 2.

Schemat 2. Harmonogram zatwierdzenia rocznego sprawozdania jednostki samorządu terytorialnego



Przekazanie w terminie do 31 marca następnego roku organowi stanowiącemu oraz regionalnej izbie obrachunkowej sprawozdania rocznego z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

↓

Sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego

↓

Przekazanie w terminie do 30 kwietnia następnego roku rocznego sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego regionalnej izbie obrachunkowej

↓

Poddanie sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego badaniu przez biegłego rewidenta
– przed 15 czerwca następnego roku

↓

Rozpatrzenie przez komisję rewizyjną sprawozdania z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego wraz z opinią regionalnej izby obrachunkowej o tym sprawozdaniu oraz sprawozdania finansowego wraz z opinią z badania biegłego rewidenta – do 15 czerwca następnego roku

↓

Przedstawienie wniosku przez komisję rewizyjną w sprawie udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu – do 15 czerwca następnego roku

↓

Sporządzenie przez organ wykonawczy bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego – do 30 czerwca następnego roku

↓

Podjęcie przez organ stanowiący uchwały w sprawie zatwierdzenia: sprawozdania z wykonania budżetu za poprzedni rok, sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego – do 30 czerwca następnego roku

↓

Podjęcie przez organ stanowiący uchwały w sprawie absolutorium dla organu wykonawczego – do 30 czerwca następnego roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o finansach publicznych