

MINISTERSTWO  
AKTYWÓW PAŃSTWOWYCH  
**Departament Budżetu i Finansów**

**DBF.I.0313.8.2022**

**IK: 686215**

Warszawa, 01 września 2022 r.

**Pani**  
**Anna Napiórkowska**  
**Dyrektor Departamentu Budżetu**  
**Państwa**  
**Ministerstwo Finansów**

**Szanowna Pani Dyrektor,**

Ministerstwo Aktywów Państwowych zwraca się z uprzejmą prośbą o stanowisko odnośnie prezentacji w sprawozdawczości i w księgach rachunkowych należności z tytułu zwrotu dotacji w wyniku sporządzenia przez beneficjenta dotacji, po ustawowo określonym terminie, korekty rocznego rozliczenia otrzymanej dotacji, tj. po 31 stycznia. Zwrot środków nastąpił po rozliczeniu wpływów z okresu przejściowego, po zakończeniu roku budżetowego, tj. po 15 lutego.

Przyjmując: W lutym 2022 roku beneficjent dotacji przekazał korektę rozliczenia dotacji udzielonej w 2021 roku, z której wynika do zwrotu określona kwota.

Ze względu na upływ czasu kwota dotacji zostaje przypisana do zwrotu w roku następnym (2022 rok) i zostaje zaliczona do dochodów budżetowych oraz zaewidencjonowana na stronie Wn konta 221 - *Należności z tytułu dochodów budżetowych* oraz Ma 720 – *Przychody z tytułu dochodów budżetowych* – jako przypis należności od beneficjenta z tytułu zwrotu dotacji udzielonej w 2021 roku.

W związku otrzymaniem zwrotu dotacji po 15 lutego i zaliczeniem kwoty dotacji do dochodów budżetowych oraz przypisaniem jej na konto 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych*, powstaje wątpliwość, czy w sprawozdaniu rocznym Rb-27 z wykonania planu dochodów, np. za 2021 rok, niniejsza należność winna:

- a) być wykazana w kolumnie nr 7 *Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)* oraz w kolumnie nr 11 *Należności pozostałe do zapłaty ogółem* - mając na uwadze szczególny charakter wydatku jakim jest dotacja i następstwa wynikające z rozliczeń dotacji (zwroty z rozliczeń dotacji wpłacone do 31 stycznia roku następnego wpływają na pomniejszenie wykonania wydatków);
- b) nie być uwzględniona w niniejszym sprawozdaniu – uznając, że pierwotnym terminem płatności tej należności jest 2022 rok ze względu na złożenie korekty sprawozdania z wykorzystania udzielonej dotacji i zwrot środków po rozliczeniu wpływów z okresu przejściowego po zakończeniu roku budżetowego, tj. po 15 lutego.

W zapisie zawartym w załączniku nr 35 „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa” do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, gdzie w § 5 ust. 2 pkt 2 wskazano, że: „w kolumnie „Należności” wykazuje się: salda początkowe (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty), powiększone o kwoty przypisów z tytułu dochodów budżetowych, których pierwotny termin płatności przypada na dany rok budżetowy.”. Należy wnioskować, że ustalenie, czy rzeczony zwrot dotacji będzie wykazany w sprawozdaniu rocznym Rb-27 za 2021 r., jako należność zależne będzie od określenia w przypisie należności pierwotnego terminu płatności należności. Wątpliwości przy tym budzi, czy „odroczone” w czasie termin rozliczenia dotacji udzielonej w danym roku i jego korektę można potraktować, jako nieodłączny element umowy dotacyjnej/rozliczenia dotacji przedmiotowej na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 września w sprawie szczegółowego sposobu i trybu udzielania i rozliczania dotacji przedmiotowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 667, z późn. zm.) pomimo roczności budżetu, czy też ustalenie pierwotnego terminu płatności winno być odniesione do spodziewanego terminu zwrotu.

Co do zasady pierwotny termin płatności to termin wynikający z umowy, do którego końca kontrahent zobowiązany jest spłacić zobowiązanie z danego tytułu dłużnego. W przypadku dotacji beneficjent ma czas określony ustawowo do 31 stycznia roku następnego, ale dotyczący wydatków roku poprzedniego, a termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji, po rozliczeniu okresu przejściowego, nie jest ściśle powiązany z terminem jej wykorzystania.

Biorąc powyższe pod uwagę Ministerstwo Aktywów Państwowych zwraca się z prośbą o wyjaśnienie, czy w przypadku powstania okoliczności (przypis należności) zwrotu środków w roku następnym z tytułu wydatków (dotacji) roku poprzedniego, jeżeli zostanie uznany za dochód budżetowy i zaewidencjonowany na koncie 221 - *Należności z tytułu dochodów budżetowych* w korespondencji z kontem 720 – *Przychody z tytułu dochodów budżetowych*, to czy należności te winny być wykazane w sprawozdaniu rocznym Rb-27 za 2021 r.

**Z poważaniem**  
**Elwira Bubel-Malinowska**  
dyrektor departamentu  
*dokument podpisany elektronicznie*  
686215.2178045.1988374

Warszawa, 11 października 2022 roku

Sprawa: Zwrot dotacji po rozliczeniu roku  
budżetowego w ewidencji księgowej  
i sprawozdawczości budżetowej  
Znak sprawy: BP5.4155.14.2022

---

Kontakt: Kancelaria MF  
tel. +48 22 694 55 55  
e-mail: [kancelaria@mf.gov.pl](mailto:kancelaria@mf.gov.pl)

---

**Pani**  
**Elwira Bubel-Malinowska**  
Dyrektor  
Departamentu Budżetu i Finansów  
w Ministerstwie Aktywów  
Państwowych

Szanowna Pani Dyrektor,

w związku z pismem z 1 września 2022 roku (znak: DBF.I. 0313.8.2022 IK:686215) w sprawie prezentowania w ewidencji księgowej i sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych zwrotów dotacji dokonanych w roku następującym po roku sprawozdawczym, Ministerstwo Finansów wyjaśnia, co następuje.

### **Zwroty dotacji z roku poprzedniego w ewidencji księgowej**

Ministerstwie Aktywów Państwowych - jako państwowa jednostka budżetowa - zobowiązana jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>1</sup>, z uwzględnieniem szczególnych zasad rachunkowości określonych w rozporządzeniu 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<sup>2</sup>.

Z opisu do konta 224 - "Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich" zawartego w załączniku nr 3 "Plan kont dla jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych" do ww. rozporządzenia wynika w szczególności, że rozliczone i przypisane do zwrotu dotacje, które organ dotujący zalicza do dochodów budżetowych, są ujmowane na koncie 221 - "Należności z tytułu dochodów

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 342

budżetowych". Oznacza to, że w sytuacji dokonania w 2022 roku przez beneficjenta korekty - rozliczonej w 2021 roku - dotacji przyjęte przez MAP rozwiązanie ewidencyjne nie budzi wątpliwości.

## **Zwroty dotacji z roku poprzedniego w sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych**

Należy zauważyć, że ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>3</sup> jako ustawa systemowa z zakresu finansów publicznych zawiera m.in. ogólne regulacje dotyczące rozliczania dotacji celowych, w tym art. 168 i 169 ustawy, w których określone zostały przepisy odnoszące się do zwrotu udzielonych z budżetu państwa dotacji (wraz z odsetkami). Kwestie szczegółowe precyzują wymienione poniżej akty wykonawcze do ww. ustawy.

Zgodnie z § 22 ust. 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa<sup>4</sup> do 31 stycznia roku następującego po roku budżetowym dokonywany jest zwrot dotacji, o których mowa w art. 168 ustawy o finansach publicznych, z wyjątkiem dotacji, których termin wykorzystania określa rozporządzenie wydane na podstawie art. 181 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

Natomiast zgodnie z § 19 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych<sup>5</sup> uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe zwroty wydatków dokonanych w poprzednich latach budżetowych stanowią dochody budżetu państwa.

W związku z powyższym oraz mając na uwadze, że ujęcie danych w sprawozdaniu budżetowym jest czynnością wtórną wobec przepisów systemowych, które regulują zasady zwrotu dotacji, jeżeli zwrot środków (w tym dotacji) wydatkowanych przez jednostkę w 2021 r. nastąpił po 31 stycznia 2022 roku to stanowi on dochód budżetu państwa i powinien zostać wykazany w sprawozdaniu Rb-27 sporządzonym i przekazanym w odpowiednim okresie sprawozdawczym roku 2022.

W sprawozdaniu Rb-27 powinny być wykazywane m. in. kwoty przypisanych należności z tytułu dochodów budżetowych oraz ich wykonanie. Sposób ich prezentacji określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>6</sup>. Sprawozdań sporządzonych za rok 2021 nie należy korygować, ponieważ termin przekazania korekt tych sprawozdań minął 30 kwietnia 2022 roku.<sup>7</sup>

Przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej określają sposób prezentacji należności z tytułu dochodów budżetowych w sprawozdaniu Rb-27 oraz wskazują, że kwoty wykazane w sprawozdaniu powinny być zgodne z danymi

---

<sup>3</sup> Dz. U. z 2022 r. poz. 1634, z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 259

<sup>5</sup> Dz. U. z 2019 r. poz.1718

<sup>6</sup> Dz. U. poz. 144

<sup>7</sup> § 27 ust. 2 załącznika nr 35 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej

wynikającymi z ewidencji księgowej<sup>8</sup>. Przepisy te nie wprowadzają jednak kryteriów podziału należności, nie wskazują na jakiegokolwiek wyłączenia w zakresie wykazywania należności, nie wskazują również z jakiego konta księgowego powinny zostać ujęte dane w sprawozdaniu budżetowym.

Należy przy tym mieć na uwadze, że dochody te powinny być ujmowane w podziałkach klasyfikacyjnych możliwie najlepiej oddających charakter ewidencjonowanych środków, zaś ostateczną decyzję co do ujmowania danych w sprawozdaniu podejmuje kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełnią wiedzy o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego zdarzenia<sup>9</sup>.

Z wyrazami szacunku

Zastępca Dyrektora  
Departamentu Budżetu Państwa

**Anna Maksym**

/podpisano kwalifikowanym  
podpisem elektronicznym/

---

<sup>8</sup> § 9 ust. 2 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej

<sup>9</sup> art. 53 ustawy o finansach publicznych