INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

miesięcznik

PRB PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

4 (232)
kwiecień 2026

NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

Izabela Motowilczuk

Wydatki jednostki

pokrywane przez pracowników



W komplecie z numerem e-DODATEK do pobrania z www.inforlex.pl

eprasa.pl aad4d27be9

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

NAJNOWSZE ZMIANY W KLASYFIKACJI BUDŻETOWEJ



Publikacja stanowi ujednoliconą wersję klasyfikacji budżetowej. Obejmuje wszystkie zmiany wprowadzone w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, w tym zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2026 r.

Publikacja zawiera:

- aktualną klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wraz z objaśnieniami,
- komentarz eksperta dotyczący stosowania podziałek w praktyce,
- oznaczenie terminów – od kiedy obowiązuje lub do kiedy obowiązywała dana podziałka,
- najnowsze pisma i interpretacje w zakresie klasyfikacji budżetowej wydane przez MF, MEN oraz RIO.

KUP : **sklep.infor.pl**

POLECAMY RÓWNIEŻ



KSeF.
Wdrożenie w sektorze finansów publicznych



Wynagrodzenia 2026.
Rozliczanie płac w praktyce



Jawność wynagrodzeń.
Jak przygotować się do wdrożenia dyrektywy o przejrzystości płac

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl
Kopia dla Pana Marka Kasa.pl aad4d27be9

Spis treści

INFORMATOR KSIĘGOWEGO 3

Miesięczne zestawienie zmian i nowości 3

1. Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w 2026 r. – kwota minimalna wyłączająca odpowiedzialność 3
2. Podmioty uprawnione do otrzymania w 2026 r. 1,5% podatku rolnego – lista MRiRW 4
3. Wzrost wynagrodzeń pracowników samorządowych od 1 stycznia 2026 r. 5
4. Uzyskiwanie przez szkoły podległe JST dochodów z tytułu sprzedaży posiłków – odpowiedź na interpelację 6
5. KSeF w JST – nieprawidłowości w oznaczaniu obligatoryjnego pola Podmiot2 8
6. Nowa klasyfikacja budżetowa – projekt rozporządzenia z 25 lutego 2026 r. 11
   - 6.1. Działy i rozdziały 11
   - 6.2. Paragrafy 12
   - 6.3. Wejście w życie i stosowanie nowej klasyfikacji w praktyce 13
7. Centralny Rejestr Umów JSFP w JST – czy obowiązki w tym zakresie można powierzyć skarbnikowi 15

Wyjaśnienia urzędowe 18

1. Czy dopuszczalne są wartości ujemne skutków obniżenia stawek i ulg w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S 18
2. Harmonogram zakładania kont w systemie CRU JSFP – rekomendacje Ministerstwa Finansów 19

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej 22

1. Wykonywanie obowiązków księgowego na podstawie umowy zlecenia 22
2. Nieprawidłowe ustalenie wartości początkowej nowo wybudowanego środka trwałego 23
3. Czternaście nieprawidłowości w zakresie stosowania zasady ciągłości 24
4. Czy nieprowadzenie ewidencji planu finansowego i zaangażowania środków samorządowego zakładu budżetowego stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych 27

WYDATKI JEDNOSTKI POKRYWANE PRZEZ PRACOWNIKÓW 29

1. Zaliczka dla pracownika – definicja, podstawy prawne udzielania 31

2. Udzielanie i rozliczanie zaliczek – zasady ogólne 34

- 2.1. Środki, z jakich mogą być wypłacane zaliczki 35
- 2.2. Termin złożenia wniosku o zaliczkę 36
- 2.3. Rodzaje zaliczek 37
- 2.4. Rozliczenie zaliczki – niedopłata, nadpłata 39
- 2.5. Egzekwowanie nierozliczonych w terminie zaliczek 41

3. Zaliczka na koszty podróży służbowej krajowej 44

- 3.1. Kalkulacja kwoty zaliczki 45
- 3.2. Wniosek o zaliczkę – zasady sporządzania i kontroli 49

eprasa.pl aad4d27be9

3.2.1. Aspekty kontroli wniosku o zaliczkę i sposoby usuwania stwierdzonych błędów ... 50
3.3. Rozliczenie zaliczki ... 55
3.3.1. Termin rozliczenia zaliczki i skutki jego niedochowania ... 57
3.3.2. Dokumentowanie poniesionych kosztów ... 58
3.3.3. Kontrola następcza rozliczenia zaliczki i sposoby usuwania błędów ... 61

4. Zaliczka na koszty podróży służbowej zagranicznej ... 67
4.1. Kalkulacja kwoty zaliczki ... 67
4.2. Waluta zaliczki ... 75
4.3. Rozliczenie zaliczki ... 77

5. Zaliczki na pokrycie kosztów wykonania zadań służbowych ... 80
5.1. Wniosek o zaliczkę ... 83
5.2. Rozliczenie zaliczki ... 88

6. Rozliczanie kosztów pracodawcy sfinansowanych przez pracowników ... 92

7. Ewidencja księgowa rozrachunków z tytułu zaliczek i wydatków poniesionych przez pracowników na cele służbowe ... 96

8. Podsumowanie ... 107

DODATEK SPECJALNY ... 110

Wydatki służbowe ponoszone za jednostkę przez pracowników w kontekście obowiązkowego KSeF ... 110
Jak było przed wejściem w życie KSeF? ... 110
Jak jest po wejściu w życie KSeF? ... 111
Oznaczenie identyfikujące pracownika lub komórkę organizacyjną ... 111
Udokumentowanie zakupu ... 113

Procedura obiegu faktur zakupowych w związku z wejściem w życie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) ... 115
Preambuła ... 115
Postanowienia ogólne ... 115
Zakupy dokonywane bezpośrednio w punktach sprzedaży ... 116
Paragony z NIP do 450 zł oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej ... 117
Zakupy na stacji paliw ... 117
Zakupy dokonywane zdalnie przez Internet ... 118



eprasa.pl aad4d27be9

Miesięczne zestawienie zmian i nowości

1 Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w 2026 r. – kwota minimalna wyłączająca odpowiedzialność

ZAKRES ZMIAN

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie powstaje w przypadku popełnienia czynów zabronionych, których szkodliwość dla ładu finansów publicznych jest znikoma – nie przekracza progu ustalonego na poziomie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej za rok poprzedni.

Wyłączenie odpowiedzialności dotyczy działania lub zaniechania wskazanego w art. 5–16 (a także odpowiednio w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c) ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484), jeżeli przedmiotem są środki finansowe nieprzekraczające kwoty minimalnej. Dotyczy to czynów popełnionych:

- jednorazowo,
- wielokrotnie – łącznie w ciągu jednego roku budżetowego.

Kwotą minimalną jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszona przez Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288 ze zm.).

Prezes GUS w obwieszczeniu z 19 lutego 2026 r. **(M.P. z 2026 r. poz. 232)** ogłosił, że przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej, pomniejszone o potrącone od ubezpieczonych składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe oraz chorobowe, w 2025 r. wyniosło 7770,04 zł. Oznacza to, że **kwota minimalna stanowiąca o wyłączeniu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w 2026 r. wynosi 7770,04 zł**.

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Kwotę minimalną obowiązującą od 1 stycznia 2026 r. odnosi się do naruszeń popełnionych w trakcie 2026 r. Jeśli środki finansowe będące przedmiotem naruszenia nie

eprasa.pl aad4d27be9

przekraczają jednorazowo (a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie) w 2026 r. kwoty 7770,04 zł, to podmiot, który wykrył naruszenie, nie ma obowiązku składania zawiadomienia lub wniosku o ukaranie.

2. Przy ustalaniu, czy została przekroczona kwota minimalna dla naruszeń popełnionych w ciągu roku budżetowego, sumuje się czyny polegające na naruszeniu jednego przepisu ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

3. Kwotę minimalną obowiązującą od 1 stycznia 2026 r. stosuje się także do naruszeń popełnionych w poprzednich latach budżetowych, które nie uległy przedawnieniu w 2026 r. Wynika to z zasady międzyczasowej określonej w art. 24 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, zgodnie z którą jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy. W przypadku kwoty minimalnej względniejsza jest kwota z 2026 r., ponieważ jest wyższa niż obowiązująca w latach poprzednich. Oznacza to, że w takich przypadkach podmiot, który wykrył w 2026 r. naruszenie popełnione w latach poprzednich, nie ma obowiązku składania zawiadomienia ani wniosku o ukaranie.

2 Podmioty uprawnione do otrzymania w 2026 r. 1,5% podatku rolnego – lista MRiRW

ZAKRES ZMIAN

Gminy mają obowiązek przekazywania 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz:

- związku zawodowego rolników indywidualnych,
- związku rewizyjnego zrzeszającego rolnicze spółdzielnie produkcyjne,
- Krajowego Związku Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych.

Przepis ten został wprowadzony w 2024 r. na podstawie art. 6d–6f ustawy z 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1450).

Minister właściwy do spraw rolnictwa sporządza co roku listę podmiotów uprawnionych do otrzymania 1,5% podatku rolnego i umieszcza ją na stronie internetowej urzędu obsługującego tego ministra w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku podatkowego.

Zgodnie z listą ogłoszoną 27 lutego 2026 r. na stronie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi **w 2026 r. do otrzymania 1,5% podatku rolnego za ten rok jest uprawniony tylko jeden podmiot – Krajowy Związek Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych**.

eprasa.pl aad4d27be9

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Podmiot z listy jest uprawniony do otrzymania 1,5% podatku rolnego za 2026 r. Obowiązek przekazania podatku mają gminne organy podatkowe.

2. Gminy powinny przekazywać środki wyłącznie na wniosek podatnika, będącego osobą fizyczną lub rolniczą spółdzielnią produkcyjną. Podatnicy ci mają prawo zdecydować o przekazaniu 1,5% swojego podatku należnego za 2026 r. faktycznie wpłaconego w tym roku na rzecz wskazanej na liście organizacji. Podatnicy mogą składać wnioski od 1 marca do 15 listopada 2026 r.

3. Po otrzymaniu wniosków gminne organy podatkowe mają obowiązek przekazania podanych w nich kwot (pomniejszonych o koszty przelewów bankowych) do organizacji wskazanej przez podatników. Mają na to czas do 31 grudnia 2026 r. Jeśli gmina nie wywiąże się z tego terminu, zostaną naliczone odsetki ustawowe od opóźnionych kwot.

4. Przelewy należy klasyfikować w rozdziale 01095 – „Pozostała działalność" w paragrafie 285 „Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego oraz kwoty w wysokości 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz wybranego przez podatnika podmiotu uprawnionego".

5. Gminom, które utracą dochody z tytułu przekazania 1,5% podatku rolnego, przysługuje rekompensata z budżetu państwa.

3 Wzrost wynagrodzeń pracowników samorządowych od 1 stycznia 2026 r.

ZAKRES ZMIAN

Dnia 2 marca 2026 r. zostało opublikowane rozporządzenie Rady Ministrów z 25 lutego 2026 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych **(Dz.U. z 2026 r. poz. 246)**. Wprowadzono podwyżki o ok. 3%:

- maksymalnego poziomu wynagrodzenia zasadniczego oraz dodatku funkcyjnego dla pracowników zatrudnionych na podstawie wyboru i powołania,
- minimalnego poziomu wynagrodzenia zasadniczego dla pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę.

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Rozporządzenie weszło w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, tj. 17 marca 2026 r.

2. Nowy poziom wynagrodzenia należy stosować wstecznie od 1 stycznia 2026 r.

3. Kierownicy jednostek powinni niezwłocznie dostosować regulaminy wynagradzania do zmiany przepisów.

eprasa.pl aad4d27be9

4. Podwyżki obejmują pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, których wynagrodzenia zasadnicze nie osiągają kwot minimalnych w poszczególnych kategoriach zaszeregowania. Wynagrodzenie powinno zostać podwyższone z wyrównaniem od 1 stycznia 2026 r.

5. W przypadku pozostałych pracowników (zatrudnionych na podstawie wyboru, powołania lub na podstawie umowy o pracę, których wynagrodzenie zasadnicze jest równe lub wyższe niż minimalna kwota w danej kategorii zaszeregowania) podwyżki nie są obligatoryjne. Pracodawcy mogą je wprowadzić, ale nie muszą. Powinni jednak mieć na uwadze, że obligatoryjne podwyższenie kwot wynagrodzeń minimalnych bez odpowiedniego zwiększenia wynagrodzeń pozostałych pracowników spowoduje postępujące spłaszczanie siatki wynagrodzeń. W konsekwencji wynagrodzenia pracowników z wyższym wykształceniem i większym doświadczeniem stają się mniej atrakcyjne w porównaniu z wynagrodzeniami pracowników bez wykształcenia i z niewielkim stażem pracy.

6. Podwyżki należy sfinansować w ramach środków na wynagrodzenia pozostających w dyspozycji poszczególnych JST.

4 Uzyskiwanie przez szkoły podległe JST dochodów z tytułu sprzedaży posiłków – odpowiedź na interpelację

Ministerstwo Edukacji Narodowej

W dniu 17 lutego 2026 r. Ministerstwo Edukacji Narodowej udzieliło odpowiedzi na interpelację nr 14869 w sprawie możliwości pozyskiwania przez szkoły podległe JST dodatkowych dochodów na finansowanie kosztów utrzymania placówek oświatowych.

W złożonej interpelacji wskazano, że szkoły publiczne od lat pozostają w trudnej sytuacji finansowej, wynikającej m.in. z niedostatecznego finansowania. W związku z tym dyrektorzy szkół podejmują samodzielnie różne działania zmierzające do jej poprawy, w tym przez pozyskiwanie dodatkowych dochodów z wynajmu sal, darowizn od sponsorów czy organizacji odpłatnych wydarzeń. Podkreślono, że przy braku szczegółowych regulacji prawnych działania te mogą jednak prowadzić do kontrowersji i problemów prawnych.

W związku z tym w interpelacji zwrócono się do Ministerstwa z prośbą o wyjaśnienie następujących kwestii:

1. **Czy w ocenie Ministerstwa uzyskiwanie dodatkowych dochodów przez publiczne szkoły podstawowe z tytułu najmu pomieszczeń lub sprzedaży posiłków dla osób z zewnątrz mieści się w granicach prawa?**
2. **Czy Ministerstwo planuje zmiany w przepisach umożliwiające uzyskiwanie dodatkowych dochodów przez publiczne szkoły podstawowe z tytułu najmu pomieszczeń lub sprzedaży posiłków dla osób z zewnątrz?**

eprasa.pl aad4d27be9

W odpowiedzi na pierwsze pytanie przedstawiciel resortu edukacji poinformował, że MEN nie ma kompetencji do opiniowania ani zajmowania stanowiska w sprawach decyzji podejmowanych przez JST w kwestiach finansowych. W tym zakresie właściwe są regionalne izby obrachunkowe. Izby, w ramach nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową JST, nie mają zastrzeżeń m.in. do:

- sposobu dostarczania posiłków uczniom w formie cateringu,
- wynajmu przez szkołę podmiotowi gospodarczemu pomieszczeń w szkole, w tym kuchennych, w celu prowadzenia działalności gastronomicznej (np. ogólnodostępnego baru mlecznego czy bistro), gdzie uczniowie również mogą indywidualnie nabywać posiłki.

Natomiast w odpowiedzi na pytanie drugie resort edukacji stwierdził, że nie planuje żadnych zmian w przepisach. Uznaje, że pozyskiwanie dochodów przeznaczanych na działalność oświatową należy do własnych kompetencji JST, w ramach których samodzielnie decydują one o sposobie prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie obowiązującego prawa.

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

Czy wiesz, że…



Skarbnik JST ponosi pełną odpowiedzialność dyscyplinarną (za dyscyplinę finansów publicznych), karną i cywilną, podczas gdy system prawny nie zapewnia mu stabilności zatrudnienia adekwatnej do pełnionej funkcji.

Przez ostatnie 30 lat skarbnik stał się kluczowym filarem profesjonalnego samorządu i liderem finansowym, jednak jego niezależność prawna nie nadąża za tymi zmianami, co czyni go podatnym na naciski polityczne przy jednoczesnym obarczeniu go ogromną odpowiedzialnością za błędy merytoryczne i proceduralne. Mimo wzrostu roli merytorycznej kwestia niezależności skarbnika pozostaje problematyczna. Choć skarbnik JST jest „strażnikiem budżetu" i „ostatnią barierą" legalności wydatków, wciąż brakuje mu skutecznej ochrony przed arbitralnym odwołaniem. Aby skutecznie pełnić tę funkcję, w tym korzystać z prawa do odmowy kontrasygnaty (swoistego weta), potrzebuje stabilności zatrudnienia, by nie obawiać się natychmiastowego projektu uchwały o odwołaniu po wystąpieniu problemów. Skarbnicy podkreślają, że obecnie mogą zostać odwołani bez podania uzasadnienia i bez zachowania konkretnego trybu odwoławczego. W związku z tym postulują o **wprowadzenie ustawowych gwarancji stabilności zatrudnienia skarbnika oraz obiektywnych kryteriów uzasadniania wniosków o ich odwołanie**.



Trwają prace nad projektem rozporządzenia Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zmieniającym rozporządzenie w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej. **Planuje się podwyższenie stawki diety przysługującej pracownikowi z tytułu podróży służbowej o 15 zł, tj. do 60 zł.** Aktualna wysokość diety (45 zł) obowiązuje od 1 stycznia 2023 r. Projektowane przepisy wejdą w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

eprasa.pl aad4d27be9

5 KSeF w JST – nieprawidłowości w oznaczaniu obligatoryjnego pola Podmiot2

Od 1 kwietnia 2026 r. rozpoczyna się kolejny etap funkcjonowania KSeF – jednostki muszą już nie tylko odbierać faktury w Krajowym Systemie e-Faktur (KSeF), ale także obowiązkowo je wystawiać w tym systemie.

Pierwsze doświadczenia z funkcjonowania KSeF pokazują jednak, że rozwiązania przewidziane w strukturze logicznej FA(3), które miały zapewnić kierowanie faktur do właściwych jednostek organizacyjnych JST, nie zawsze działają w praktyce zgodnie z założeniami. Problem pojawia się przede wszystkim wtedy, gdy w fakturze pomijane lub błędnie oznaczane jest pole **Podmiot2**, co uniemożliwia wywołanie pola **Podmiot3** odpowiedzialnego za wskazanie konkretnej jednostki podrzędnej JST. W efekcie część faktur trafia wyłącznie do urzędu obsługującego JST, co utrudnia ich identyfikację i znacząco spowalnia obieg dokumentów w jednostkach.

Podczas konsultacji JST wielokrotnie zgłaszały wątpliwości dotyczące prawidłowej dystrybucji faktur. W odpowiedzi jednostki te otrzymywały zapewnienia, że za właściwe dostarczenie faktury odpowiadać będzie obligatoryjne pole Podmiot2 oraz fakultatywne pole Podmiot3. Dodatkowo resort finansów podkreślał, że takie rozwiązanie ma zapewnić jednoznaczne przypisanie dokumentu do właściwej jednostki organizacyjnej JST. Wskazywano również, że mechanizm ten został zaprojektowany tak, aby ograniczać ryzyko błędów i usprawnić obieg dokumentów w sektorze publicznym.

Po miesiącu doświadczeń z KSeF widoczne jest, że **praktyka nie w pełni współgra ze złożonymi podczas konsultacji przez Ministerstwo Finansów zapewnieniami**. Pole Podmiot2, mimo że ma charakter obligatoryjny, w wielu systemach komercyjnych może zostać pominięte, co powoduje, że nie zostaje wywołane pole Podmiot3, tak istotne dla JST. W efekcie **część dokumentów trafia do niewłaściwych jednostek i wymaga korekty**, co znacząco obciąża proces obsługi faktur. Sytuacja ta uwidacznia potrzebę doprecyzowania zasad implementacji oraz wprowadzenia jednolitych standardów wśród dostawców oprogramowania.

Struktura logiczna FA(3) przedstawiona w broszurze informacyjnej MF jednoznacznie wskazuje, że w polu Podmiot2 należy obowiązkowo oznaczyć odpowiedni znacznik w sytuacji, gdy odbiorcą usługi jest JST. W broszurze tej wskazano, że:

MF

Znacznik jednostki podrzędnej JST

Podaje się:

- *„1” – w przypadku, gdy faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST,*
- *„2” – w przypadku, gdy faktura nie dotyczy jednostki podrzędnej JST.*

Uwaga! W przypadku wskazania „1” w polu JST należy wypełnić sekcję Podmiot3, aby fakturę w KSeF otrzymała także jednostka podrzędna JST. W szczególności należy

eprasa.pl aad4d27be9

pamiętać o podaniu jej numeru NIP lub IDWew oraz określeniu roli w polu Rola jako „8" – JST – odbiorca.

W Aplikacji Podatnika KSeF 2.0 uzupełnienie tego pola jest obowiązkowe. Jednak w aplikacjach i programach komercyjnych zintegrowanych z KSeF zasada ta nie zawsze jest przestrzegana. W konsekwencji **faktury są oznaczane nieprawidłowo i są wystawiane wyłącznie na nabywcę jako JST, bez wskazania, że dokument dotyczy konkretnej jednostki podrzędnej**. Uniemożliwia to wywołanie pola **Podmiot3**, co z kolei prowadzi do konieczności ręcznego poszukiwania właściwego odbiorcy faktury w jednostce nadrzędnej JST. W praktyce znacząco spowalnia to proces dekretacji dokumentów i zwiększa ryzyko błędów w obiegu faktur.

Mając na uwadze możliwość pominięcia znacznika JST w polu Podmiot2, należy rozważyć, **czy faktura ustrukturyzowana może zostać uznana za prawidłowo wystawioną mimo braku wskazania tego obligatoryjnego pola**. Wątpliwości pojawiają się również w sytuacji błędnego oznaczenia znacznika, gdy sprzedawca wskaże, że po stronie nabywcy nie występuje JST, choć faktycznie jest inaczej.

Zaznaczenie w polu Podmiot2 opcji „2", czyli wskazanie, że **faktura nie dotyczy jednostki podrzędnej JST**, powoduje, iż dokument nie trafia bezpośrednio do szkoły, przedszkola, ośrodka adopcyjnego czy innej jednostki organizacyjnej. Zamiast tego zostaje przypisany do urzędu obsługującego cały scentralizowany podmiot.

Pole to powinno być oznaczane prawidłowo, poprzez wybór opcji „1", tj. wskazanie, że **faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST**. Co istotne, obowiązek wypełnienia tego pola powinien być egzekwowany również w programach komercyjnych, tak aby na dalszym etapie możliwe było wywołanie pola Podmiot3 i uzupełnienie go oraz właściwe skierowanie dokumentu do odbiorcy.

Na istotność wdrożenia w programach komercyjnych wskazuje również Ministerstwo Finansów w Podręczniku KSeF 2.0 Cz. IV KSeF w JST i GV Pozostałe modele uprawnień:

MF *Ministerstwo Finansów zachęca, aby w programach komercyjnych zintegrowanych z API KSeF 2.0 zostały wprowadzone mechanizmy sugerujące konieczność wypełnienia sekcji Podmiot3, w przypadku gdy w sekcji Podmiot2 wskazano, że faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST. Analogiczne rozwiązanie jest zaimplementowane w bezpłatnym narzędziu udostępnionym przez Ministerstwo Finansów, tj. w Aplikacji Podatnika KSeF 2.0.*

Niestety, nadal jest to jedynie rekomendacja wynikająca z podręcznika KSeF, a nie obowiązek wynikający z przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, na co sprzedawcy często zwracają uwagę w sytuacji, gdy kierowana jest do nich prośba o wystawienie faktury korygującej w zakresie pola Podmiot3 lub o uwzględnianie tego pola w bieżących fakturach.

W odpowiedzi na żądania JST sprzedawcy podkreślają, że pole Podmiot3 ma charakter organizacyjno-procesowy, służący wyłącznie do kierowania faktur do właściwej jednostki, lecz nie zastępuje danych nabywcy i nie wpływa na zakres obowiązków podatkowych.

eprasa.pl aad4d27be9

Trudno odmówić zasadności takiego stanowiska, ponieważ ustawa o VAT jednoznacznie określa, jakie elementy muszą zostać zawarte w fakturze wystawianej przez sprzedawcę. Niestety, na ten moment rozwiązanie problemu na poziomie pojedynczego podatnika wydaje się niemożliwe.

Zachowanie prawidłowości procesu obiegu faktur wymaga zaangażowania większej liczby pracowników. Nie tylko kancelaria odpowiedzialna za dystrybucję dokumentów, lecz także pracownicy merytoryczni w poszczególnych wydziałach lub departamentach muszą zwiększyć czujność w zakresie dokumentacji rozliczeniowej dotyczącej danej transakcji.

Jeżeli ze zlecenia lub umowy wynika, że faktura powinna dotrzeć do odbiorcy, a nadal jej brakuje, konieczne jest sprawdzenie, czy nie została ona błędnie skierowana na główny NIP nabywcy (np. gminy, powiatu, województwa).

PRZYKŁAD

Jeśli przed wejściem w życie KSeF szkoła regularnie otrzymywała faktury za usługi telekomunikacyjne pod koniec miesiąca, a praktyka ta została utrzymana również po 1 lutego 2026 r., czyli po rozpoczęciu funkcjonowania obligatoryjnego KSeF, pracownik powinien zareagować w sytuacji, gdy faktura nie pojawiła się w systemie i nie została prawidłowo zaadresowana do szkoły (w polu Podmiot3).

W pierwszej kolejności należy skontaktować się z dostawcą i uzyskać informację o sposobie i dacie wystawienia faktury. Jeżeli zdobycie takiej informacji nie będzie możliwe, należy rozpocząć poszukiwania na poziomie jednostki nadrzędnej, np. gminy, która ma wgląd w faktury wystawione na jej NIP i niezawierające pola Podmiot3.

Konieczne są jednak jednoznaczne regulacje wynikające z przepisów prawa podatkowego, a nie jedynie rekomendacje publikowane na stronie Ministerstwa Finansów czy wskazówki zamieszczone w podręcznikach, które nie stanowią wykładni prawa.

Prawidłowe wystawianie i odbieranie faktur w KSeF ma istotne znaczenie, ponieważ **niewykonanie zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych w terminie, skutkujące koniecznością zapłaty odsetek, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych** na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dlatego każda faktura powinna być kierowana i przetwarzana zgodnie z obowiązującymi zasadami, aby jednostka nie ponosiła skutków niewłaściwego wykonania zobowiązań.

©℗

Marek Kojda
zastępca dyrektora w Departamencie Księgowości Urzędu Obsługującego JST,
specjalista i praktyk w zakresie rozliczeń VAT w JST

Dołącz do nas na facebooku – www.facebook.com/PRBinfor

eprasa.pl aad4d27be9

6 Nowa klasyfikacja budżetowa – projekt rozporządzenia z 25 lutego 2026 r.



Rok 2026 przynosi skumulowanie kilku ważnych zmian i reform. Na etapie wdrożeniowym znajduje się reforma systemu budżetowego. Rząd zaplanował rewolucję paragrafową w klasyfikacji budżetowej, do wprowadzenia już od roku 2027. Na RCL dostępna jest **nowa wersja** projektu rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych **(projekt z 25 lutego 2026 r.)**. Akt ten ma zastąpić obowiązujące w tym zakresie rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.). Jednostki powinny już rozpocząć przygotowania do stosowania nowych regulacji.

W ramach reformy systemu budżetowego po ponad dwóch dekadach zmienią się symbole paragrafów i układ klasyfikacyjny. Choć zachowana zostanie dotychczasowa struktura (dział, rozdział, paragraf), treść ekonomiczna paragrafów zostanie uporządkowana.

Duże zmiany obejmą klasyfikację paragrafów – dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów.

Struktura paragrafu pozostaje czterocyfrowa: trzy pierwsze cyfry określają rodzaj wydatku (przedmiot), a czwarta cyfra nadal będzie wskazywać źródło lub przeznaczenie finansowania.

Nowa klasyfikacja ma być bardziej spójna z systemami statystycznymi (np. kodami ESA), co wyeliminuje problemy z klasyfikowaniem wydatków o różnym charakterze ekonomicznym, które dotychczas znajdowały się w jednym paragrafie (np. stypendia czy różne opłaty).

W związku z potrzebą ujednolicenia sposobu ujęcia podziałek klasyfikacyjnych zmieni się struktura i prezentacja załączników do rozporządzenia oraz zmniejszy się ich liczba (obecnie jest 8, a będzie 5).

6.1. Działy i rozdziały

W nowym rozporządzeniu działy i rozdziały będą ujęte w jednym załączniku do rozporządzenia – w **załączniku nr 1**.

Symbole działów nie ulegną zmianie. Zmieni się sposób prezentacji działów i rozdziałów. Obecnie **klasyfikację działów** wraz z przypisanymi do nich symbolami klas PKD oraz klasyfikację rozdziałów określają odrębne załączniki. W nowym układzie odchodzi się od powiązania klasyfikacji budżetowej z PKD. Do działów nie będą już przypisywane symbole klas według PKD.

eprasa.pl aad4d27be9

W uzasadnieniu projektu wskazano, że w wyniku wieloletnich zmian i ewolucji klasyfikacji budżetowej oraz obszarów objętych klasyfikacją PKD dotychczasowe powiązania między nimi straciły swoje uzasadnienie i praktyczną użyteczność.

Klasyfikacja rozdziałów zasadniczo nie ulegnie zmianie. Dotychczasowe rozdziały zachowają swój obecny kształt.

W nowym rozporządzeniu pojawią się jednak nowe rozdziały, które odpowiadają nowym obszarom, np.:

- 10022 „Świadczenia osłonowe”,
- 40022 „Odnawialne źródła energii”,
- 75092 „Spadki przypadające z mocy prawa gminie i Skarbowi Państwa”.

Ponadto zostały wyeliminowane rozdziały przestarzałe lub niewykorzystywane, np.:

- 75506 „Wojskowe jednostki organizacyjne prokuratury”,
- 75821 „Komisja Nadzoru Finansowego”,
- 80110 „Gimnazja” i 80111 „Gimnazja specjalne” oraz 80130 „Szkoły zawodowe”.

W uzasadnieniu projektu podkreślono, że zmiany w rozdziałach mają charakter ewolucyjny, nie rewolucyjny. Nie wprowadzono całkowicie nowych struktur, lecz dostosowano klasyfikację do obecnych potrzeb i praktyki budżetowej.

6.2. Paragrafy

Planowane zmiany w klasyfikacji paragrafowej obejmują jej uporządkowanie, utworzenie nowych podziałek klasyfikacyjnych wynikających z podziału lub agregacji treści ujętych w obecnych paragrafach – **załącznik nr 2**.

Będzie nowy układ grup wydatków budżetu państwa i JST – w powiązaniu ze zmodyfikowanym przypisaniem paragrafów do grup:

paragraf	**nazwa** *objaśnienia*	**dochody (D)/ wydatki (W)**	**grupa wydatków BP**	**grupa wydatków JST**

Wprowadzono **zasadę „dwustronności” (D/W)** w odniesieniu do większości tytułów występujących zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków, np. dwa paragrafy: dochodowy 031 „Wpływy z podatku od nieruchomości” i wydatkowy 448 „Podatek od nieruchomości” po nowemu będą jednym paragrafem dochodowo-wydatkowym 141:

141	Podatek od nieruchomości	D/W	3	035

Zasada ta obecnie funkcjonuje już m.in. w obrębie grupy „dotacje i subwencje”. Analogiczną zasadę zastosowano w odniesieniu do paragrafów przychodów i rozchodów.

eprasa.pl aad4d27be9

Nowe rozporządzenie przewiduje również uproszczenie tytułów i objaśnień paragrafów (w tym ograniczenie licznych odesłań do przepisów).

Część dotychczasowych paragrafów (głównie wydatkowych) jest dzielona na kilka, np. 426 „Zakup energii":

Dotychczasowy paragraf	Nowy paragraf	Nazwa
426	779	Energia elektryczna *(część paragrafu 426)*
426	780	Energia cieplna (ciepło sieciowe) *(część paragrafu 426)*
426	781	Gaz *(część paragrafu 426)*
426	782	Inne rodzaje energii *(część paragrafu 426)*
426	783	Woda *(część paragrafu 426)*

Po nowemu zostały także zdefiniowane paragrafy bieżące i majątkowe.

Ponadto dodano całkiem nowe paragrafy, np. paragraf 638 „Szkolenia dla osób niebędących pracownikami jednostki".

Niektóre dotychczasowe paragrafy stały się zbędne w nowej strukturze, ponieważ ich funkcje przejmą paragrafy o szerszym lub bardziej adekwatnym zakresie. Część paragrafów była związana z programami lub funduszami, które zostały zlikwidowane lub zmieniły formę finansowania. Ich dalsze utrzymywanie nie miało uzasadnienia. W nowej klasyfikacji zrezygnowano z następujących paragrafów:

- dochodowych: 016, 072, 086, 207, 208, 209, 210, 216, 253, 634, 638, 639, 644, 667, 670, 671, 672, 850,
- wydatkowych: 207, 208, 209, 210, 216, 234, 235, 253, 328, 329, 435, 437, 462, 463, 472, 474, 475, 483, 484, 485, 486, 634, 638, 639, 644, 646, 647, 648, 649, 667, 670, 671, 672, 814, 854, 856.

Nie ma już tzw. paragrafów ukraińskich, które zostały wprowadzone w poprzednich latach w celu wyodrębnienia dochodów i wydatków związanych z realizacją zadań na rzecz obywateli Ukrainy. Miały one charakter czasowy i szczególny.

6.3. Wejście w życie i stosowanie nowej klasyfikacji w praktyce

Zgodnie z projektem rozporządzenie ma wejść w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. Tak krótkie *vacatio legis* jest uzasadnione potrzebą zapewnienia

eprasa.pl aad4d27be9

prawidłowego i niezakłóconego procesu planowania budżetowego na rok 2027. **Nowa klasyfikacja i nowe zasady będą miały zastosowanie po raz pierwszy do planowania ustawy budżetowej na rok 2027 oraz projektów uchwał budżetowych JST na rok 2027.** Sprawozdania z wykonania budżetu państwa oraz budżetów JST na rok 2026 mają być sporządzane jeszcze według starych zasad i podziałek. Oznacza to, że przez pewien czas służby finansowe będą pracować na dwóch różnych systemach klasyfikacji (starym – do realizacji bieżącego budżetu, i nowym – do planowania budżetu na rok kolejny).

Co prawda resort finansów przygotował już **roboczą wersję kluczy przejścia z dotychczasowej klasyfikacji paragrafowej na nową**, jednak w praktyce stosowanie nowych podziałek z pewnością będzie poważnym wyzwaniem w planowaniu, rachunkowości i sprawozdawczości.

Po pierwsze, jednostki muszą liczyć się z **kosztami dostosowania systemów finansowo-księgowych**, które w tym roku zostały już zmodyfikowane w związku z wdrożeniem KSeF i CRU JSFP. Po drugie, konieczne będzie **przeprowadzenie szkoleń dla pracowników**, aby zapewnić prawidłowe stosowanie nowych podziałek oraz zrozumienie nowych definicji wydatków bieżących i majątkowych – nie tylko w komórkach finansowych, ale również w komórkach merytorycznych.

Dodatkowo w związku z nowymi definicjami wydatków bieżących i majątkowych jednostki będą musiały **dokonać przeglądu swoich procedur księgowych**, aby prawidłowo przypisywać wydatki do właściwych paragrafów.

Należy również wziąć pod uwagę **ryzyko pojawienia się błędów w okresie przejściowym**, wynikające z równoczesnego stosowania starej i nowej klasyfikacji. Może to skutkować problemami z ewidencją operacji gospodarczych oraz z porównywalnością danych, zarówno w sprawozdawczości, jak i w wieloletnich prognozach finansowych (WPF), a w konsekwencji prowadzić do **poniesienia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych**. Podczas VIII Krajowego Forum Skarbników zgłoszono postulat, aby w celu zminimalizowania takiego ryzyka ustawodawca rozważył wprowadzenie zmiany w ustawie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, która uwzględniałaby okres przejściowy. Taka regulacja mogłaby przewidywać, że w określonym czasie nieprawidłowości wynikające z przystosowania jednostek do nowej klasyfikacji nie będą traktowane jako naruszenie dyscypliny, pod warunkiem że jednostki podejmą działania mające na celu wdrożenie nowych zasad zgodnie z przepisami.

Od redakcji PRB: Na bieżąco śledzimy postęp prac nad reformą systemu budżetowego. Wprowadzone zmiany i nowe rozwiązania będziemy szczegółowo opisywać na łamach PORADNIKA po ich zatwierdzeniu i opublikowaniu w Dzienniku Ustaw.

©℗

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

eprasa.pl aad4d27be9

7 Centralny Rejestr Umów JSFP w JST – czy obowiązki w tym zakresie można powierzyć skarbnikowi

Od 1 lipca 2026 r. jednostki sektora finansów publicznych zostaną objęte obowiązkiem udostępniania informacji o zawieranych umowach wydatkowych – **bez względu na wysokość kwoty umowy**. Dane te będą publikowane w jednym systemie teleinformatycznym – Centralnym Rejestrze Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (CRU JSFP). **Od 1 kwietnia 2026 r.** kierownicy jednostek będą mogli zacząć składać wnioski o założenie kont dla swoich jednostek w systemie teleinformatycznym obsługującym CRU.

W dniu 10 marca 2026 r. została przygotowana opinia dotycząca prawnych aspektów powierzenia skarbnikowi JST obowiązków w zakresie CRU JSFP.

Do autora opinii zwrócono się z pytaniem, **czy w świetle obowiązujących przepisów skarbnikowi JST powinno powierzać się obowiązki dotyczące prowadzenia CRU JSFP.** Oto treść tej opinii.

Opinię sporządzono w oparciu o przepisy:

- ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.),
- ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1684 ze zm.),
- ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 581 ze zm.),
- ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.),
- ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2054).

Dodatkowo posiłkowano się projektem rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych z 16 lutego 2026 r., opublikowanego na stronie Rządowego Centrum Legislacji.

Opis stanu prawnego:

Przepisy ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw zmodyfikowały przepisy ustawy o finansach publicznych (dalej jako ustawa) zgodnie z którymi w art. 34a ust. 1 nałożony został na kierowników jednostek sektora finansów publicznych (dalej też jako kierownik jednostki) obowiązek udostępniania i aktualizacji w Centralnym Rejestrze Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (dalej też jako Centralny Rejestr Umów JSFP) określonych umów zawieranych przez jednostkę sektora finansów publicznych lub na jej rzecz. Ustawa określa również m.in. rodzaj umów podlegających udostępnianiu, a także zakres udostępnianych informacji.

Choć wspomniany obowiązek dotyczy umów zawieranych po 01.07.2026 r., ze zrozumiałych względów budzi on już obecnie zainteresowanie, zwłaszcza po stronie podmiotów, na które nałożono nowe zobowiązanie. Do podmiotów tych zaliczają się także jednostki samorządu terytorialnego. Nowa regulacja, zgodnie z intencją ustawodawcy

eprasa.pl aad4d27be9

(patrz: Uzasadnienie do projektu ustawy), ze względów „prakseologicznych" ma charakter bardzo ogólny. Zawiera za to delegację dla Ministra Finansów (art. 34d ustawy) do uregulowania szeregu kwestii w drodze rozporządzenia.

Określając osoby zobowiązane do wykonywania w imieniu jednostki sektora finansów publicznych obowiązków wynikających z art. 34a ust. 1 ustawy, ustawodawca odnosi się głównie do kierownika jednostki. Kierownik jest także wskazany jako administrator danych zamieszczonych w systemie teleinformatycznym w zakresie informacji o umowie zamieszczonych przez niego w Centralnym Rejestrze Umów JSFP, a także jako osoba wykonująca obowiązki administratora danych określonych w przepisach o ochronie danych osobowych w zakresie informacji o umowie zamieszczonych w Centralnym Rejestrze Umów JSFP (art. 34b ust. 9 i 10). Kierownik jest także uprawniony do wyznaczania użytkowników konta w systemie teleinformatycznym, w którym prowadzony jest Centralny Rejestr Umów JSFP, którzy będą upoważnieni do zarządzania kontem (art. 34b ust. 4). Konto we wspomnianym systemie mogą zakładać osoby upoważnione do reprezentowania jednostki. Przyjąć można, że mogą to być także osoby upoważnione przez kierownika jednostki. **Ustawa nie precyzuje, kogo konkretnie może upoważnić kierownik jednostki do wspomnianych wyżej czynności (zakładania i zarządzania kontem).**

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych z 16 lutego 2026 r. przewiduje dla użytkownika konta trzy rodzaje uprawnień:

1) **administratora**, do zadań którego należy akceptacja wniosków o założenie konta osoby fizycznej pozostałym użytkownikom konta, odbiór i zmiana uprawnień użytkownikom konta, akceptacja usunięcia informacji o umowie, generowanie raportu prezentującego informacje o umowach, które zostały zarejestrowane na koncie,
2) **wprowadzającego informacje** o umowie, który uprawniony jest do wprowadzania do systemu informacji o umowie, w tym dokonywania zmian tych informacji,
3) **publikującego informacje** o umowie, który udostępnia i aktualizuje w Centralnym Rejestrze Umów JSFP informacje o umowie, wycofuje udostępnione w Centralnym Rejestrze Umów JSFP informacje o umowie oraz zasila Centralny Rejestr Umów JSFP danymi z innych systemów teleinformatycznych za pomocą interfejsu programistycznego aplikacji udostępnionego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Ministra Finansów.

Projekt rozporządzenia nie precyzuje żadnych konkretnych wymagań kwalifikacyjnych osób mogących nabyć powyższe uprawnienia. Decyzja, któremu z pracowników urzędu jednostki samorządu terytorialnego powierzy się obowiązki związane z bezpośrednim użytkowaniem konta w systemie teleinformatycznym, w którym prowadzony jest Centralny Rejestr Umów JSFP, a także z zarządzaniem kontem, należy do kierownika jednostki. **Kierownik jednostki, podejmując ewentualną decyzję o powierzeniu skarbnikowi prowadzenia Centralnego Rejestru Umów JSFP (zarządzania kontem), powinien jednak brać pod uwagę specyfikę obowiązków skarbnika.** Na podstawie przepisów ustaw o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym i o samorządzie województwa – odpowiednio: art. 46 ust. 4, art. 12 pkt 3, art. 18 pkt 17 skarbnik jest głównym księgowym budżetu. Zakres obowiązków skarbnika – głównego

eprasa.pl aad4d27be9

księgowego budżetu (w przeciwieństwie np. do sekretarza) został wyraźnie określony ustawą. Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych, zwanym dalej „głównym księgowym", jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie:

1) prowadzenia rachunkowości jednostki;
2) wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi;
3) dokonywania wstępnej kontroli:
   a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
   b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Wnioski

Uznać należy, że czynności związane z użytkowaniem konta mają generalnie charakter techniczny. Biorąc pod uwagę zarówno specyfikę powyższych czynności, jak i określony w ustawie o finansach publicznych zakres obowiązków głównego księgowego (a o czym przesądzają przepisy), **pracownikiem odpowiedzialnym za „prowadzenie" Centralnego Rejestru Umów JSFP nie powinien być skarbnik**. Biorąc pod uwagę ustawowy katalog obowiązków skarbnika, wydaje się, iż obciążanie skarbnika innymi niż wyżej wymienionymi wprost obowiązkami powinno mieć charakter wyjątkowy i posiadać ścisły z nimi związek (np. kierowanie służbami finansowymi jednostki, finansowe czynności analityczne). Fakt, że omawiane regulacje z art. 34a–d ustawy o finansach publicznych stanowią przejaw respektowania zasady jawności finansów publicznych, nie jest wystarczającą podstawą, aby uznać, że skarbnik powinien bezpośrednio odpowiadać za wypełnianie obowiązków związanych z prowadzeniem Centralnego Rejestru Umów JSFP. Oczywiście nie oznacza to, iż skarbnik zwolniony jest z obowiązku współdziałania z innymi pracownikami urzędu odpowiedzialnymi za wykonywanie bezpośrednio czynności związanych z użytkowaniem Centralnego Rejestru Umów JSFP. Współdziałanie takie może być szczególnie istotne, jeśli chodzi np. o szacowanie wartości umów czy opis źródeł ich finansowania. Ale pamiętać należy także, iż prawidłowe wypełnianie obowiązków związanych z użytkowaniem Centralnego Rejestru Umów JSFP wymagać będzie także rozstrzygnięć odnoszących się do wyłączenia jawności niektórych danych i odmowy udostępnienia informacji, co niekoniecznie jest domeną służb finansowych.

Podsumowując:

1. **Ustawa o finansach publicznych nie wskazuje, który z pracowników urzędu powinien wykonywać czynności techniczne związane z Centralnym Rejestrem Umów JSFP.**
2. **Z uwagi na szczególne regulacje, kształtujące podstawowy zakres obowiązków skarbnika – głównego księgowego budżetu, za niewskazane uznać należy powierzanie mu obowiązków prowadzenia Centralnego Rejestru Umów JSFP.**

Specjalne podziękowania dla Zarządu Krajowej Rady Forów Skarbników działającej przy Fundacji Rozwoju Demokracji Lokalnej im. Profesora Regulskiego za udostępnienie redakcji PRB powyższej opinii.

eprasa.pl aad4d27be9



Wyjaśnienia urzędowe

1 Czy dopuszczalne są wartości ujemne skutków obniżenia stawek i ulg w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S

PYTANIE JEDNOSTKI

Czy skutki obniżenia górnych stawek oraz skutki ulg i zwolnień w podatku od nieruchomości od osób prawnych w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S za 2025 r. należy wykazać w wielkościach ujemnych?

Stanowisko jednostki:

W związku z dokonanymi przez podatników korektami deklaracji na podatek rolny za 2024 r., dotyczącymi m.in. zmiany przeznaczenia gruntu rolnego na grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, skutki obniżenia górnych stawek zmniejszyły się i wskazane są w wartościach ujemnych.

Skutki wykazane będą zgodnie z rozporządzeniem w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zgodnie z którym skutki dotyczące deklaracji na podatek za lata ubiegłe oraz korekty deklaracji za lata ubiegłe wykazuje się za okresy sprawozdawcze w roku, w którym otrzymano od podatników deklaracje za lata ubiegłe. Na tej też podstawie wykazano skutki w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S za 2025 r., w których ujęto korekty deklaracji za 2024 r., w których wykazano zmiany przeznaczenia gruntu rolnego na grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Dlatego też wartości wykazanych skutków stanowią kwoty ujemne.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- § 3 ust. 1 pkt 8 i 11, § 7 ust. 3 załącznika nr 38 do rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 133 ze zm.)

ODPOWIEDŹ RIO W GDAŃSKU

(...) W odpowiedzi na powyższe Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku uprzejmie wyjaśnia, co następuje.

Zasady wypełniania sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 38 do rozporządzenia Ministra Finansów z 29 stycznia 2025 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 133) – Rozdział 1 „Sprawozdanie Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego” oraz Rozdział 3 „Sprawozdanie Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu”.

eprasa.pl aad4d27be9

Z instrukcji wynika, że zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 8, w kolumnie „Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy" wykazuje się kwoty stanowiące różnicę pomiędzy dochodami, jakie gmina lub miasto na prawach powiatu mogłoby uzyskać, stosując górne stawki podatkowe, a dochodami, jakie powinny uzyskać, stosując niższe stawki uchwalone przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu. Natomiast z pkt 11 tego paragrafu wynika, że skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatków, udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) oraz decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa obliczonych za okres sprawozdawczy, dotyczące deklaracji na podatek za lata ubiegłe oraz korekt deklaracji na podatek za lata ubiegłe, wykazuje się za okresy sprawozdawcze w roku, w którym otrzymano od podatników deklaracje za lata ubiegłe.

W związku z powyższym, w sytuacji przedstawionej w piśmie, **w kolumnie „Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy" sprawozdania Rb-27S mogą wystąpić wartości ujemne**.

Kwoty dotyczące skutków obniżenia górnych stawek podatków, skutków udzielonych ulg i zwolnień oraz skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa obliczonych za okres sprawozdawczy – **wykazane w odpowiednich kolumnach sprawozdania Rb-PDP, powinny być zgodne z odpowiadającymi tym kwotom skutkami, wykazanymi w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego, odpowiednio do przepisów rozporządzenia**.

Jednocześnie pragnę podkreślić, że wyjaśnienia udzielane przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Gdańsku powinny zostać potraktowane wyłącznie jako stanowisko tut. Izby, które nie jest wiążące zarówno dla wnioskującego o udzielenie wyjaśnienia w sprawie stosowania przepisów o finansach publicznych, jak i dla organów rozstrzygających w indywidualnych sprawach. Regionalne izby obrachunkowe nie posiadają bowiem uprawnień do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa, lecz jedynie do ogólnej interpretacji przepisów związanych z funkcjonowaniem finansów publicznych.

Pismo RIO w Gdańsku
z 9 lutego 2026 r.

Specjalne podziękowania dla Gminy Żukowo za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

2 Harmonogram zakładania kont w systemie CRU JSFP – rekomendacje Ministerstwa Finansów

Od 1 kwietnia 2026 r. kierownicy jednostek mogą składać wnioski o założenie kont dla swoich jednostek w systemie teleinformatycznym obsługującym Centralny Rejestr Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (CRU JSFP). Jest to pierwszy etap przygotowania do realizacji nowych obowiązków.

eprasa.pl aad4d27be9

System teleinformatyczny, w którym prowadzony będzie CRU JSFP, jest tworzony w ramach zasobów własnych resortu finansów. Będzie udostępniony jednostkom bezpłatnie.

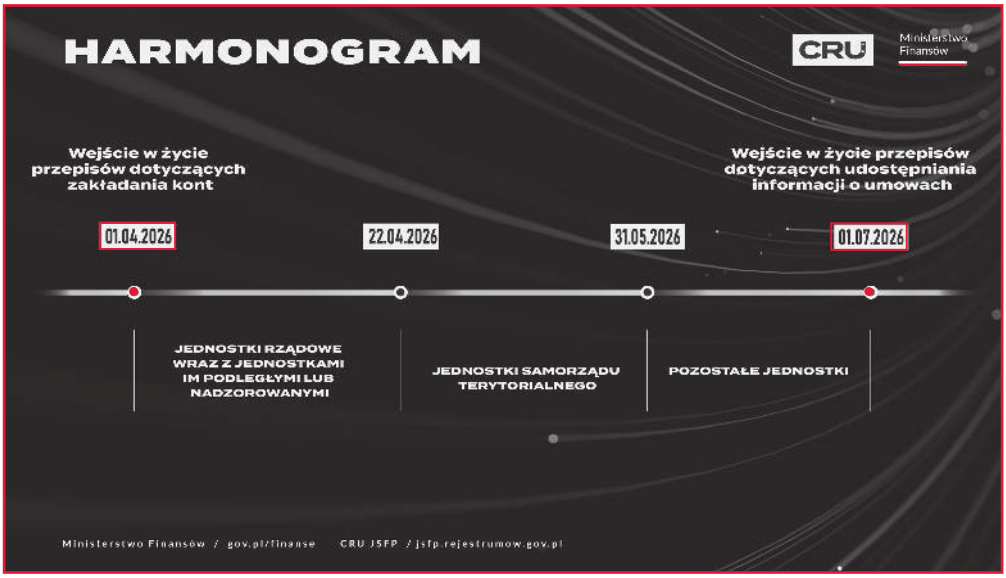
System CRU JSFP zostanie wdrożony zgodnie z terminami wchodzenia w życie przepisów dotyczących tego rejestru, tj. od:

1 kwietnia 2026 r.	w zakresie funkcjonalności dotyczących składania wniosków o założenie konta w systemie (od tego dnia będzie również dostępna oficjalna strona internetowa systemu dedykowana pracownikom jednostek sektora finansów publicznych – https://jsfp.rejestrumow.gov.pl)
1 lipca 2026 r.	w zakresie funkcjonalności udostępniania informacji o umowach

Wcześniejsze umożliwienie składania wniosków ma na celu przygotowanie jednostek do realizacji ustawowego obowiązku.

Ustawodawca nie różnicuje momentu objęcia obowiązkiem administracji rządowej i samorządowej. Oznacza to, że **wszystkie jednostki będą objęte obowiązkiem raportowania umów w rejestrze jednocześnie – od 1 lipca 2026 r. – zarówno administracja rządowa z jednostkami w dziale, jak i administracja samorządowa** (JST oraz ich związki, związki metropolitalne; samorządowe jednostki budżetowe – szkoły, przedszkola, ośrodki pomocy społecznej; samorządowe zakłady budżetowe; samorządowe instytucje kultury; samorządowe samodzielne publiczne ZOZ oraz samorządowe osoby prawne).

Jednak **w celu upłynnienia procesu zakładania kont w systemie CRU JSFP Ministerstwo Finansów rekomenduje zastosowanie się do poniższego harmonogramu:**



Wniosek o założenie konta musi złożyć kierownik jednostki lub jego upoważniony reprezentant.

eprasa.pl aad4d27be9

Zgodnie z informacjami Ministerstwa Finansów jeden podmiot otrzymuje login, hasło i kod SMS tylko do jednego konta – niezależnie od tego, ilu użytkowników z danego podmiotu będzie korzystało z takiego dostępu.

Obowiązuje zasada: „Jedna jednostka = jedno konto" oraz „Jeden REGON = jedno konto". Oznacza to, że dostęp do systemu CRU JSFP jest przypisany do konkretnej jednostki, a nie do osób. System automatycznie pilnuje, aby dla danego numeru REGON nie powstało więcej niż jedno konto. W ramach konta można jedynie **różnicować uprawnienia użytkowników**, ale nie tworzy się odrębnych kont dla tej samej jednostki.

W praktyce występują wątpliwości w zakresie kont dla jednostek organizacyjnych JST, w szczególności tego, czy powinny one korzystać ze wspólnego konta jednostki nadrzędnej, czy też zakładać odrębne konta w systemie CRU JSFP.

Czy konto w systemie będzie zakładane na gminę, a jednostki organizacyjne gminy będą miały dostęp do wprowadzania umów, czy każda jednostka organizacyjna będzie miała oddzielne konto w systemie?

MF *Zakładanie kont jednostek sektora finansów publicznych będzie oparte na numerze REGON, co oznacza, że w systemie teleinformatycznym, w którym prowadzony będzie CRU JSFP, będzie można założyć konto jednostki dla różnych numerów REGON. W konsekwencji każda jednostka sektora finansów publicznych powinna posiadać własne konto w tym systemie.*

Czy jednostki organizacyjne JST, takie jak ośrodki pomocy społecznej, biblioteki czy szkoły, zawierające umowy we własnym imieniu, będą zobowiązane do prowadzenia CRU JSFP we własnym zakresie?

MF *Zakładanie kont jednostki sektora finansów publicznych będzie oparte na numerze REGON, co oznacza, że w systemie teleinformatycznym, w którym prowadzony będzie CRU JSFP, będzie można założyć konto jednostki dla różnych numerów REGON. W konsekwencji każda jednostka sektora finansów publicznych powinna posiadać własne konto w tym systemie.*

Czy do umieszczania danych w rejestrze kierownik jednostki będzie mógł upoważnić kilka osób?

MF *Resort finansów oddaje kierownikom jednostek sektora finansów publicznych swobodę organizacji procesu udostępniania informacji o umowach w CRU JSFP. Z tego względu na chwilę obecną nie są przewidziane limity w odniesieniu do liczby użytkowników systemu, w którym ten rejestr będzie prowadzony. Zatem liczba użytkowników z danej jednostki będzie zależna wyłącznie od sposobu organizacji tego procesu w ramach danej jednostki. Szczegóły w zakresie m.in. rodzaju kont i uprawnień będą wynikały z rozporządzenia wydanego przez Ministra Finansów i Gospodarki.*

Źródło: www.gov.pl

Od redakcji PRB: Najbliższy numer PORADNIKA (5/2026) w całości będzie poświęcony CRU JSFP. Nasz ekspert poda wskazówki ułatwiające jednostkom prawidłowe wypełnianie tego nowego obowiązku.

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

eprasa.pl aad4d27be9

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej

1 Wykonywanie obowiązków księgowego na podstawie umowy zlecenia

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Kierownik jednostki budżetowej zatrudnił w księgowości osobę na podstawie umowy zlecenia o wykonanie „obowiązków księgowego". Osobie tej powierzył prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz zatwierdzanie dowodów księgowych pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

W księgowości jednostki budżetowej nie można zatrudniać osób na podstawie umowy zlecenia w celu prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wykonywania innych obowiązków z zakresu gospodarki finansowej. Zakaz ten wynika z art. 53 ust. 1 i 2 uofp. Zgodnie z tym przepisem za całość gospodarki finansowej jednostki odpowiada jej kierownik, który może jednak powierzyć określone obowiązki w tym zakresie pracownikom jednostki.

Dla prawidłowej interpretacji tego przepisu istotne są dwie definicje pojęć: „gospodarka finansowa" oraz „pracownik".

Przepisy ogólnie obowiązujące nie podają legalnej definicji pojęcia **„gospodarka finansowa jednostki sektora finansów publicznych"**. W doktrynie przyjmuje się jednak, że termin ten – w najszerszym ujęciu stosowanym przy interpretacji art. 53 ust. 1 uofp – obejmuje wszystkie działania podejmowane w jednostce w związku z gromadzeniem środków publicznych i ich rozdysponowaniem, w tym w szczególności:

- planowanie finansowe (ustalenie polityki finansowej oraz tworzenie planu finansowego jednostki),
- realizowanie planu finansowego,
- ewidencjonowanie wykonywanych operacji gospodarczych i finansowych w księgach rachunkowych,
- sporządzanie sprawozdawczości finansowej i budżetowej,
- organizowanie systemu kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego.

Natomiast definicję pojęcia **„pracownik"** zawiera art. 2 k.p. Według tego przepisu pracownikiem jest osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru albo mianowania. Umowa zlecenia, regulowana przez k.c. (Tytuł XXI „Zlecenie"), nie daje statusu pracownika.

Ponieważ obowiązki obejmujące prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz wykonywanie kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych (stanowiącej

eprasa.pl aad4d27be9

element kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej) mieszczą się w zakresie pojęcia ogólnego „gospodarka finansowa", nie można ich powierzyć osobie realizującej te zadania na podstawie umowy zlecenia.

Aby usunąć nieprawidłowość, kierownik jednostki powinien niezwłocznie wypowiedzieć umowę zlecenia osobie zatrudnionej jako księgowy i zatrudnić księgowego na podstawie umowy o pracę. Powierzając tej osobie obowiązki z zakresu kontroli dowodów księgowych, powinien wziąć pod uwagę zasady podane w standardach kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych. Standardy te zabraniają łączenia kluczowych funkcji kontrolnych. W praktyce oznacza to niedopuszczalność powierzania jednej osobie jednocześnie obowiązków wykonywania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych. Kontrola ta powinna być rozdzielona między co najmniej dwóch pracowników.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 53 ust. 1 i 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1846)
- art. 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)
- Tytuł XXI „Zlecenie" ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 184)
- Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84)

2 Nieprawidłowe ustalenie wartości początkowej nowo wybudowanego środka trwałego

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Jednostka budżetowa wybudowała nowy most w miejsce obiektu uprzednio rozebranego. Rozbiórka była konieczna do realizacji inwestycji polegającej na budowie przeprawy wykonanej w innej technologii, o większej powierzchni i dopuszczalnym wyższym obciążeniu. Nieumorzoną wartość starego mostu zaliczono do wartości początkowej nowego obiektu. Główna księgowa wyjaśniła, że tak zinterpretowała przepisy o rachunkowości, ponieważ polityka rachunkowości jednostki nie określała właściwego sposobu postępowania.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Do wartości początkowej nowego obiektu środków trwałych nie zalicza się nieumorzonej wartości środka trwałego zlikwidowanego w celu rozpoczęcia nowej inwestycji. **Zalicza się jedynie koszty likwidacji.**

Nowo powstały środek trwały wycenia się w wysokości ogółu kosztów poniesionych przez jednostkę w okresie budowy do dnia przyjęcia go do używania (art. 28 ust. 8 uor).

eprasa.pl aad4d27be9

Przepisy ogólnie obowiązujące nie wskazują szczegółowo, jakie składowe kosztów należy zaliczyć do wartości początkowej środka trwałego, który powstaje po likwidacji innego obiektu. Kwestie te doprecyzowuje KSR 11 – „Środki trwałe" w pkt 6.53 i 6.54.

W przypadku gdy budowa nowego środka trwałego jest warunkowana całkowitą likwidacją obiektu znajdującego się w miejscu planowanej inwestycji, KSR 11 zaleca:

- koszty likwidacji (np. rozbiórki) starego obiektu zaliczyć do wartości początkowej nowego środka trwałego jako koszty pozostające w związku z jego budową,
- wartość netto (nieumorzoną) zlikwidowanego obiektu spisać w pozostałe koszty operacyjne.

W jednostkach budżetowych ze względu na szczególne zasady ewidencji środków trwałych wartość nieumorzonych zlikwidowanych fizycznie środków trwałych ujmuje się bezpośrednio jako zmniejszenie funduszu jednostki – zapisem:

- Wn 800 „Fundusz jednostki" – wartość nieumorzona,
- Wn 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" – wartość dotychczasowego umorzenia,
- Ma 011 „Środki trwałe".

Zasady te są podane w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Stosowanie KSR 11 nie jest obowiązkowe, lecz jest zalecane (art. 10 ust. 3 uor). Kierownik jednostki powinien określić w polityce rachunkowości zasady ewidencji dla wszystkich istotnych operacji gospodarczych (art. 4 ust. 1 uor) w sposób zgodny z uor, rozporządzeniem w sprawie rachunkowości, a także KSR 11.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4 ust. 1, art. 10 ust. 3, art. 28 ust. 8 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 333)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- pkt 6.53, pkt 6.54 KSR 11 – „Środki trwałe" (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105)

3 Czternaście nieprawidłowości w zakresie stosowania zasady ciągłości

Zasada ciągłości (porównywalności) stanowi, że **przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły** (art. 5 uor). W kolejnych latach obrotowych jednostka powinna w szczególności stosować jednakowe zasady grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego oraz sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby za kolejne lata informacje z nich wynikające

eprasa.pl aad4d27be9

były porównywalne. Ponadto zgodnie z tą zasadą wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ujmować w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych.

Mimo że zasada ciągłości należy do tzw. nadrzędnych zasad rachunkowości, w praktyce służby księgowe mają problemy z jej stosowaniem.

Oto najczęstsze nieprawidłowości występujące w jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie stosowania tej zasady – zarówno w ujęciu formalnym, jak i merytorycznym.

W ujęciu formalnym zasada ciągłości zobowiązuje jednostki do prezentowania w każdym kolejnym roku obrotowym sprawozdania finansowego o niezmienionej strukturze. Natomiast **w ujęciu merytorycznym** nakazuje jednostkom stosowanie w kolejnych latach obrotowych tych samych metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego. Ponadto określa, w jakich wyjątkowych sytuacjach można odstąpić od tej ciągłości.

14 nieprawidłowości w zakresie stosowania zasady ciągłości – ujęcie formalne i merytoryczne

Ujęcie formalne

1. Stosowanie przez instytucje kultury oraz inne osoby prawne należące do sektora finansów publicznych wzoru sprawozdania finansowego z rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, ustalonego wyłącznie dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zamiast wzoru z uor.
2. Stosowanie nieaktualnego wzoru sprawozdania finansowego po zmianie przepisów uor lub rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.
3. Wpisywanie danych do niewłaściwych pozycji sprawozdania finansowego z powodu niewiedzy lub błędnej interpretacji przepisów.
4. Pomijanie wymaganych informacji na skutek nieprowadzenia odpowiedniej ewidencji pomocniczej (np. niepodawanie w bilansie JST danych o gruntach oddanych w użytkowanie wieczyste innym jednostkom z powodu nieprowadzenia ewidencji pomocniczej do konta 011 „Środki trwałe").
5. Zmienianie z roku na rok pozycji, w których wpisywane są dane do poszczególnych części sprawozdania finansowego, bez podania przyczyn tego stanu i ich wymiaru ilościowo-wartościowego w „Informacji dodatkowej".
6. Niepodanie w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego przyczyn istotnych zmian w aktywach i pasywach na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz ich wymiaru ilościowo-wartościowego, wynikających ze zmian w polityce rachunkowości lub korekty błędów dotyczących lat ubiegłych.

Ujęcie merytoryczne

1. Niewprowadzenie obligatoryjnych zmian w polityce rachunkowości jednostki w terminie wynikającym z przepisów po zmianie przepisów ogólnie obowiązujących z zakresu rachunkowości (uor, rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

eprasa.pl aad4d27be9

2. Niewprowadzenie zmian od 1 stycznia kolejnego roku obrotowego po utracie przez jednostkę prawa do stosowania określonych uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości.
3. Wprowadzenie zmian do polityki rachunkowości w trakcie roku obrotowego, zamiast od 1 stycznia roku obrotowego trwającego lub kolejnego.
4. Wprowadzanie nieuzasadnionych zmian do polityki rachunkowości, tzn. takich, na skutek których przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki jest nierzetelne, niejasne albo zaciemnia lub fałszuje prawdziwy obraz (np. wprowadzenie w jednostce organizacyjnej niedozwolonych uproszczeń, wyłączenie w jednostce budżetowej stosowania szczególnych zasad rachunkowości z rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, wprowadzenie w jednostce budżetowej innych zasad funkcjonowania kont syntetycznych niż określone w tym rozporządzeniu).
5. Niewprowadzenie zmian do polityki rachunkowości zaleconych przez organy kontrolne, w celu dostosowania ewidencji księgowej i sprawozdania finansowego jednostki do obowiązujących przepisów.
6. Niepodanie w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego rodzaju zmian wprowadzonych do polityki rachunkowości i ich wpływu na wielkość aktywów lub pasywów, przychodów lub kosztów na początek i koniec okresu sprawozdawczego.
7. Niezachowanie zgodności danych na temat aktywów i pasywów ujętych na kontach księgi głównej i na kontach ewidencji pomocniczej na początek i koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca, roku) na skutek:
   - niewykonania operacji zamknięcia miesiąca (roku) i nieuprawnionego dopisywania lub kasowania w księgach operacji w niezamkniętych okresach po upływie miesiąca (roku),
   - błędnego przetwarzania danych przez system komputerowy (zazwyczaj dotyczy to dwusaldowych kont rozrachunkowych, w których system zamyka te konta na koniec roku per saldo, natomiast przy otwarciu ksiąg roku kolejnego do systemu są wprowadzane ręcznie prawidłowe salda po stronie Wn i Ma),
   - błędnego przetwarzania danych przez system komputerowy po nieprawidłowym ujęciu operacji (np. przekształcenie salda ujemnego po stronie Wn konta 101 „Kasa" na koniec roku w saldo Ma lub dodatnie saldo Wn na początek następnego roku),
   - nieskorygowania sald wstępnie otwartych ksiąg rachunkowych o korekty sald bilansu zamknięcia roku poprzedniego,
   - wprowadzenia ręcznie błędnych zapisów na konta syntetyczne przy przeksięgowaniach rocznych, w sytuacji gdy między starym a nowym rokiem weszły zmiany w przepisach dotyczących grupowania aktywów i pasywów.
8. Nieprawidłowe przetwarzanie danych przez system komputerowy przy wykonywaniu operacji zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 333)
- KSR nr 7 – „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja" (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 2)

eprasa.pl aad4d27be9

4 Czy nieprowadzenie ewidencji planu finansowego i zaangażowania środków samorządowego zakładu budżetowego stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych



STAN FAKTYCZNY

Czy nieprowadzenie kont pozabilansowych 980 „Plan finansowy wydatków budżetowych" i 985 „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych" stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych w samorządowym zakładzie budżetowym? Nadmieniam, że nie doszło do przekroczenia planu finansowego. Po zakończeniu każdego miesiąca księgowa sporządza w Excelu zestawienie planu finansowego i wykonania kosztów, na podstawie którego kontroluje, czy nie wystąpiły przekroczenia, i informuje kierownika zakładu, kiedy należy dokonać przesunięć w paragrafach danego działu. W miesiącach końcowych, tj. w listopadzie i w grudniu, kontrola ta prowadzona jest na bieżąco, dlatego na koniec roku nie ma przekroczeń.

ROZSTRZYGNIĘCIE

Nie, nieprowadzenie jakichkolwiek urządzeń księgowych – ewidencji bilansowej czy pozabilansowej – nie jest zagrożone karą za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zgodnie z podstawową zasadą odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych odpowiedzialność ponosi się wyłącznie za czyn określony ustawą (art. 19 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych). Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych wymienione są enumeratywnie w art. 5–18c tej ustawy. Ich **katalog nie obejmuje czynu polegającego na zaniechaniu prowadzenia ksiąg rachunkowych**. Katalog ten jest zamknięty i nie podlega rozszerzeniu, w tym w drodze interpretacji.

Zaniechanie prowadzenia kont ewidencji pozabilansowej planu finansowego i zaangażowania środków w samorządowym zakładzie budżetowym stanowi wyłącznie naruszenie przepisów rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Choć jest to naruszenie przepisów, prawo nie przewiduje za to żadnej sankcji. Co prawda są przepisy karne w art. 77 pkt 1 uor, które wprowadzają karę grzywny lub karę pozbawienia wolności do lat 2 (albo wymierzenie obu tych kar łącznie) za nieprowadzenie ksiąg rachunkowych, nie dotyczą jednak zaniechania prowadzenia nieobowiązkowych ksiąg rachunkowych ewidencji pozabilansowej.

Mimo że za nieprowadzenie kont ewidencji pozabilansowej planu finansowego i zaangażowania środków w samorządowym zakładzie budżetowym ustawodawca

eprasa.pl aad4d27be9

nie przewidział żadnej kary, nie oznacza to, że kierownik zakładu może lekceważyć przepisy. W samorządowym zakładzie budżetowym konta te muszą być prowadzone na bieżąco w sposób określony w zakładowym planie kont (§ 19 pkt 3 i § 20 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Bieżące prowadzenie jest konieczne, ponieważ sporządzanie zestawień wyłącznie po zakończeniu miesiąca nie daje prawidłowego obrazu wykonania planu finansowego zakładu. W takiej sytuacji przekroczenia planu mogą być widoczne dopiero po zakończeniu miesiąca, czyli po ewentualnym przekroczeniu planu na konkretny dzień, kiedy wydatek był nieplanowany lub wyższy niż plan. Informowanie wtedy kierownika o przekroczeniach w celu zmiany planu w odpowiednim trybie nie jest działaniem skutecznym.

Jeśli dojdzie do przekroczenia planu finansowego na dowolny dzień, może to wypełnić znamiona czynu określonego w art. 11 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. Późniejsze dostosowanie planu do faktycznie poniesionych kosztów nie zwalnia kierownika zakładu z odpowiedzialności za przekroczenie planu.

Realizacja planu kosztów nie wymaga dokonywania zmian planu finansowego zakładu, polegających na przeniesieniach między paragrafami, pod warunkiem przestrzegania ograniczeń prawnych (§ 41 ust. 4 rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej). W praktyce oznacza to, że kierownik zakładu nie musi korygować planu finansowego po każdym wydatku, jeśli wydatki mieszczą się w ogólnym planie i ograniczenia prawne są zachowane. Ze względu na brak pełnych danych nie da się jednoznacznie stwierdzić, czy w zakładzie doszło do naruszenia z art. 11 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

Podsumowując, nieprowadzenie kont pozabilansowych planu finansowego i zaangażowania środków w samorządowym zakładzie budżetowym samo w sobie nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jednak kierownik zakładu ma obowiązek prowadzić je na bieżąco, aby zapewnić prawidłową kontrolę realizacji planu finansowego i uniknąć ewentualnych przekroczeń w ciągu roku.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5–18c, art. 19 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
- art. 77 pkt 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 333)
- § 19 pkt 3, § 20 rozporządzenia 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- § 41 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1718)

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

eprasa.pl aad4d27be9

Izabela Motowilczuk
magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych



Wydatki jednostki
pokrywane przez pracowników

Wstęp

Prawo pracy nie zakazuje finansowania wydatków pracodawcy ze środków własnych pracowników. Nie powinno to jednak prowadzić do przerzucania finansowania działalności jednostki na pracowników. W szczególności **pracownicy nie mogą być zobowiązani do pokrywania wydatków służbowych z prywatnych środków**, a wszelkie wydatki, które pokryli, powinny zostać im zwrócone terminowo i w pełnej wysokości.

Mimo rosnącego udziału operacji bezgotówkowych w wykonywaniu planów finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych zaliczki gotówkowe i finansowanie wydatków związanych z realizacją zadań służbowych przez pracowników nadal pozostają ważnym elementem prowadzenia gospodarki finansowej tych jednostek.

Zasady postępowania w tym zakresie regulowane są głównie przepisami wewnętrznymi, ustalanymi przez kierowników jednostek w ramach procedur kontroli zarządczej I stopnia, opartymi na zwyczajowej praktyce. Stąd pojawia się wiele wątpliwości dotyczących **prawidłowego postępowania przy udzielaniu i rozliczaniu zaliczek oraz pokrywaniu wydatków jednostki przez pracowników**. Chodzi m.in. o to, kiedy udzielanie zaliczek jest dozwolone, a kiedy nie, jak kontrolować prawidłowość wydatków jednostki finansowanych z zaliczek i prywatnych środków pracowników oraz jak egzekwować kwoty nierozliczone, gdy kontrola w tym zakresie odbywa się *ex post* (po wykonaniu wydatku), a nie *ex ante* (przed jego dokonaniem).

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- jak i na jakiej podstawie można udzielać zaliczek,
- jak przebiega procedura udzielania i rozliczania zaliczek oraz zwracania wydatków poniesionych przez pracowników za pracodawcę,

eprasa.pl aad4d27be9

- jak prawidłowo kalkulować wysokość zaliczek na podróże służbowe i inne wydatki służbowe,
- czy można potrącać z wynagrodzenia kwoty zaliczek nierozliczonych czy tylko rozliczonych i przypisanych do zwrotu,
- czy pracodawca może w przepisach wewnętrznych zobowiązać pracowników do pokrywania kosztów wykonania zadań służbowych z własnych środków pracowników do późniejszego rozliczenia z pracodawcą,
- jak interpretować pojęcia używane w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej związane z rozliczaniem zaliczek – takie jak: „wydatki uzasadnione potrzebami", „wydatki związane z podróżą służbową", „wydatki określone lub uznane przez pracodawcę",
- jaki jest zwyczajowo przyjęty katalog innych uzasadnionych kosztów związanych z podróżą służbową krajową i zagraniczną odbywaną różnymi środkami transportu,
- jak powinna przebiegać kontrola merytoryczna, formalno-rachunkowa i wstępna głównego księgowego wniosków o zaliczki i ich rozliczenia,
- jakie druki stosować do rozliczeń z pracownikami i jak prawidłowo je wypełniać,
- jak prowadzić ewidencję rozrachunków z pracownikami z tytułu zaliczek i wydatków poniesionych za pracodawcę, w tym jak prowadzić ewidencję pomocniczą do konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami",
- jakie dodatkowe aspekty należy uwzględnić przy inwentaryzacji zaliczek nierozliczonych na koniec roku obrotowego.

Przedstawione zagadnienia zostały zilustrowane **licznymi przykładami z praktyki (łącznie 54)**.

W Poradniku zamieszczono również **wzory przydatnych druków** – kalkulacji zaliczki, wniosku o zaliczkę i jej rozliczenia, w tym rachunku kosztów podróży służbowych, wraz z omówieniem zasad ich wypełniania.

Osobno została opisana **kwestia rozliczania wydatków służbowych ponoszonych za jednostkę przez pracowników w kontekście obowiązkowego KSeF.**

Dopełnieniem Poradnika jest **e-Ściąga księgowego** z procedurami obiegu i kontroli wniosków o zaliczki oraz kontroli następczej rozliczeń zaliczek.

Do pobrania z **www.inforlex.pl**



eprasa.pl aad4d27be9

1. Zaliczka dla pracownika – definicja, podstawy prawne udzielania

Przepisy ogólnie obowiązujące nie definiują pojęcia zaliczki udzielanej przez pracodawcę pracownikowi. W praktyce prawa pracy uznaje się, że zaliczka dla pracownika to środki pieniężne, które nie stanowią wynagrodzenia za pracę. Są przekazywane przez pracodawcę pracownikowi na pokrycie wydatków służbowych przed ich poniesieniem. Zwyczajowo zaliczki przekazuje się na pokrycie kosztów podróży służbowych krajowych i zagranicznych oraz na zakupy towarów i usług nieobjętych obowiązkiem stosowania przepisów o zamówieniach publicznych.

PRZYKŁAD 1

Właściciele lokalnych sklepów czy zakładów usługowych wymagają zapłaty gotówką i nie zgadzają się na odroczoną płatność rachunku (faktury) wystawionego na jednostkę organizacyjną.

Opłaty za jednorazowe przejazdy środkami komunikacji publicznej trzeba uiścić z góry przed rozpoczęciem przejazdu w formie biletu jednorazowego nabywanego u kierowcy.

Opłatę za parkowanie w płatnej strefie parkowania trzeba uiścić z góry w formie biletu parkingowego.

Kwestia udzielania zaliczek pracownikom została odmiennie uregulowana w odniesieniu do państwowych jednostek budżetowych oraz samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

W państwowych jednostkach budżetowych udzielanie zaliczek pracownikom jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy przewidują to przepisy szczególne (§ 15 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; dalej: rozporządzenie w sprawie gospodarki finansowej). Taki przypadek ma miejsce w odniesieniu do zaliczek na pokrycie kosztów podróży służbowych krajowych i zagranicznych, gdzie podstawą ich udzielania jest § 11 i § 20 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej z tytułu podróży służbowej (dalej: rozporządzenie w sprawie podróży służbowej). **Obecnie nie ma podstaw prawnych do udzielania pracownikom zaliczek na zakupy towarów i usług.** Nie oznacza to jednak, że pracownicy państwowych jednostek budżetowych muszą finansować takie wydatki pracodawcy z własnych środków. W tym zakresie pracodawcy powinni umożliwić im korzystanie ze służbowych kart płatniczych wydanych do rachunków bankowych jednostek na podstawie przepisów ustalonych przez dysponentów części budżetowych z upoważnienia zawartego w art. 175 ust. 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp).

eprasa.pl aad4d27be9

W samorządowych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych nie ma przepisu, który zakazywałby udzielania pracownikom zaliczek poza przypadkami określonymi w odrębnych przepisach (czyli odpowiednika § 15 ust. 6 rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej). Zaliczki na pokrycie kosztów podróży służbowych są udzielane pracownikom tych jednostek na podstawie § 11 i § 20 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. Natomiast zaliczki na zakup dóbr i usług mogą być udzielane na podstawie przepisów wewnętrznych, wydanych przez kierowników odpowiednich jednostek podległych JST w ramach procedur kontroli zarządczej I stopnia (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). Rozwiązanie to jest stosowane zwyczajowo w jednostkach organizacyjnych JST, których organy wykonawcze nie określiły zasad, sposobu oraz trybu przyznawania i korzystania ze służbowych kart płatniczych przy dokonywaniu wydatków z budżetu JST albo nie przewidziały w tych regulacjach przypadków, kiedy karty mogą być używane przez pracowników danego rodzaju jednostek organizacyjnych.

PRZYKŁAD 2

Gminna jednostka budżetowa zlikwidowała kasę i nie ma możliwości uzyskania karty płatniczej do rachunku bieżącego (zarząd JST nie wyraził na to zgody). Czy w tej sytuacji jednostka może udzielić referentowi administracyjnemu zaliczki stałej na pokrycie nieprzewidzianych wydatków?

Tak, kierownik jednostki może zdecydować o przyznaniu pracownikowi zaliczki na pokrycie nieprzewidzianych wydatków, jeśli jest to uzasadnione potrzebami jednostki.

Ogólnie obowiązujące przepisy zawarte w uofp i wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych nie zakazują udzielania zaliczek pracownikom samorządowych jednostek organizacyjnych. Dlatego jeśli jednostka ma potrzebę udzielenia pracownikom zaliczek na nieprzewidziane wydatki, jej kierownik może określić zasady, sposób i tryb przyznawania zaliczek w ramach procedur kontroli zarządczej I stopnia (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Taką potrzebę może uzasadniać np. konieczność niezwłocznego nabywania przez odpowiednich pracowników materiałów eksploatacyjnych do pojazdów służbowych, materiałów biurowych, materiałów i drobnych narzędzi służących do bieżących napraw i konserwacji w pomieszczeniach siedziby jednostki czy maszyn i urządzeń użytkowanych przez jednostkę.

W sytuacji gdy w miejscowości, w której znajduje się siedziba jednostki, nie ma punktu sprzedaży, w którym można nabyć potrzebne rzeczy inaczej niż za gotówkę, a udawanie się po nie do innej miejscowości jest nieekonomiczne, właściwym rozwiązaniem jest zaliczka.

Szczegółowe procedury udzielania zaliczek w jednostce powinny zostać określone w przepisach wewnętrznych tej jednostki stanowiących element procedur kontroli zarządczej I stopnia. Obowiązek ten dotyczy zarówno zaliczek udzielanych na podstawie rozporządzenia w sprawie podróży służbowej – z uwagi na ograniczony zakres regulacji

eprasa.pl aad4d27be9

ustawowej, jak i zaliczek na zakup dóbr i usług, ze względu na całkowity brak regulacji powszechnie obowiązujących.

W zarządzeniu kierownika jednostki należy określić co najmniej zakres przedstawiony w **tabeli 1**, z uwzględnieniem odrębności dotyczących poszczególnych rodzajów zaliczek.

Tabela 1. Zakres przedmiotowy zarządzenia w sprawie udzielania i rozliczania zaliczek

Dla zaliczek	
na nabycie dóbr i usług	**na koszty podróży służbowych**
1. Rodzaje zaliczek (stała, jednorazowa). 2. Funkcje, stanowiska i zakres obowiązków służbowych uprawniających do otrzymania zaliczki na zakup dóbr i usług. 3. Rodzaje towarów i usług, jakie mogą być nabywane z zaliczek. 4. Tryb, warunki i terminy wnioskowania o zaliczkę. 5. Wzór wniosku o zaliczkę i rozliczenia zaliczki wraz z instrukcją wypełniania. 6. Osoby uprawnione do wykonywania kontroli wstępnej wniosku o zaliczkę i jej zatwierdzenia do wypłaty oraz kontroli następczej wydatków finansowych z zaliczki. 7. Sposób i terminy rozliczania wydatków finansowych z zaliczki. 8. Tryb postępowania w razie stwierdzenia, że z zaliczki sfinansowano wydatki niepubliczne lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania wydatków.	1. Rodzaje zaliczek (stała, jednorazowa). 2. Tryb, warunki i terminy wnioskowania o zaliczkę. 3. Wzór wniosku o zaliczkę i rachunku kosztów podróży służbowej wraz z instrukcją wypełniania. 4. Osoby uprawnione do wykonywania kontroli wstępnej wniosku o zaliczkę i jej zatwierdzenia do wypłaty oraz kontroli następczej wydatków finansowych z zaliczki. 5. Sposób rozliczania wydatków finansowych z zaliczki. 6. Tryb postępowania w razie stwierdzenia, że z zaliczki sfinansowano wydatki niepubliczne lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania wydatków.

Zwyczajowo uregulowania w tym zakresie umieszcza się w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych w części dotyczącej zasad sporządzania i kontroli wniosku o zaliczkę i rozliczenia zaliczki lub rachunku kosztów podróży służbowej.

Sprawdź:

1. *Czy w państwowej jednostce budżetowej przestrzega się zakazu udzielania zaliczek poza przypadkami przewidzianymi w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej?*
2. *Czy w samorządowej jednostce budżetowej i samorządowym zakładzie budżetowym kierownik jednostki przewidział udzielanie innych zaliczek poza przypadkami przewidzianymi w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej?*
3. *Czy kierownik jednostki ustalił szczególny tryb i zasady udzielania oraz rozliczania zaliczek w przepisach stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia?*

eprasa.pl aad4d27be9

2. Udzielanie i rozliczanie zaliczek – zasady ogólne

Zaliczek udziela się na **uzasadniony wniosek pracownika**, złożony w formie wymaganej przez przepisy wewnętrzne jednostki, poza jednym wyjątkiem. **Wniosek pracownika nie jest wymagany w przypadku zaliczek na pokrycie kosztów zagranicznej podróży służbowej.**

O udzieleniu lub odmowie udzielenia zaliczki pracownikowi oraz o zatwierdzeniu lub niezatwierdzeniu rozliczenia zaliczki decyduje kierownik jednostki, jako osoba odpowiedzialna za całość gospodarki finansowej jednostki (art. 52 ust. 1 uofp).

W przypadku gdy o udzielenie zaliczki ubiega się sam kierownik jednostki, za powyższe czynności powinien odpowiadać upoważniony przez niego pracownik jednostki (art. 52 ust. 2 uofp).

Jeśli jednostka jest objęta wspólną obsługą w ramach samorządowego CUW, o udzieleniu i zatwierdzeniu rozliczenia zaliczki decyduje kierownik jednostki obsługiwanej, którego kompetencje do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi nie podlegają przekazaniu kierownikowi jednostki obsługującej. Zakaz ich przekazania wynika z samorządowych ustaw ustrojowych (art. 10c ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, art. 6c ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, art. 8e ust. 1 ustawy z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa).

Zaliczka może być wypłacana:

- **przelewem** z rachunku bankowego jednostki na rachunek bankowy pracownika,
- **w formie gotówkowej** z kasy jednostki.

PRZYKŁAD 3

Czy zaliczka stała na koszty paliwa musi być wypłacana na rachunek bankowy osobisty kierowcy?

Nie, nie ma obowiązku przekazywania zaliczki przeznaczonej na pokrycie kosztów działalności pracodawcy na osobisty rachunek bankowy pracownika wykonującego określone obowiązki służbowe.

Obowiązek przelewu środków pieniężnych na rachunek płatniczy pracownika dotyczy tylko wynagrodzenia (art. 86 § 3 ustawy z 26 czerwca 1974 r.– Kodeks pracy; dalej: k.p.). Zaliczka nie stanowi wynagrodzenia w rozumieniu przepisów prawa pracy.

W praktyce zaliczkę można przekazać w formie gotówkowej z kasy jednostki lub przelewem na rachunek wskazany przez pracownika. Wybór formy wypłaty powinien być zgodny z regulacjami wewnętrznymi jednostki.

eprasa.pl aad4d27be9

2.1. Środki, z jakich mogą być wypłacane zaliczki

Zaliczki **mogą być wypłacane** ze środków:

- na wydatki jednostek budżetowych,
- bieżących samorządowych zakładów budżetowych,
- zgromadzonych na rachunkach pomocniczych jednostek organizacyjnych (np. ZFŚS, sum na zlecenie, rachunku dochodów oświatowych jednostek budżetowych)

– w zależności od tego, z jakich środków ma być finansowany dany wydatek.

PRZYKŁAD 4

Ze środków ZFŚS została przyznana pracownikowi samorządowej jednostki budżetowej zapomoga na zakup wyprawek szkolnych dla dzieci (trzy zestawy zawierające: tornister, worek na kapcie, pięć zeszytów w linie, pięć zeszytów gładkich, zeszyt nutowy, zestaw papierów kolorowych i bibuły, piórnik z wyposażeniem). Ze względu na chorobę alkoholową pracownika pomoc ma być przekazana w formie rzeczowej. Zakup musi być jednak opłacony gotówką, ponieważ sprzedawca nie zgodził się na płatność przelewem. Czy można w tej sytuacji udzielić zaliczki pracownikowi odpowiedzialnemu za ZFŚS, który dokonałby zakupu i przekazałby rzeczy małżonce pracownika?

Tak, z rachunku bankowego ZFŚS samorządowej jednostki budżetowej można udzielać zaliczek na pokrycie wydatków związanych z pomocą socjalną. Zaliczka udzielana pracownikowi jednostki stanowi formę sfinansowania wydatków ze środków publicznych, przy czym pracownik opłaca zakupy dokonywane w ramach wykonania obowiązków służbowych gotówką należącą do pracodawcy.

Środki gromadzone na rachunku bankowym ZFŚS są środkami pracodawcy i służą finansowaniu działalności socjalnej (art. 1 ust. 1 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; dalej: ustawa o ZFŚS). Mogą być przeznaczane na udzielanie pracownikom pomocy materialnej w formie rzeczowej (art. 2 pkt 1 ustawy o ZFŚS), zwłaszcza w opisanej sytuacji, gdy konieczne jest skuteczne przekazanie świadczenia.

Ogólnie obowiązujące przepisy nie regulują kwestii związanych z udzielaniem zaliczek na zakup towarów i usług. Kierownik jednostki musi je określić w przepisach wewnętrznych stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Zaliczek **nie można wypłacać:**

- z rachunku bieżącego dochodów jednostek budżetowych, ze względu na ustawowy zakaz przeznaczania środków pochodzących z dochodów budżetowych na finansowanie wydatków jednostek budżetowych (art. 11 ust. 1 uofp),

eprasa.pl aad4d27be9

- ze środków zgromadzonych na rachunkach sum depozytowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, ponieważ przechowywane są tam środki obce, nienależące do jednostek organizacyjnych.

2.2. Termin złożenia wniosku o zaliczkę

Termin złożenia wniosku o zaliczkę powinien być **określony w przepisach wewnętrznych jednostki.** Czas przewidziany na jego złożenie powinien umożliwiać:

- sprawdzenie merytorycznej i formalno-rachunkowej poprawności wniosku oraz zatwierdzenie go do wypłaty przez osoby upoważnione,
- zabezpieczenie środków na wypłatę na odpowiednim rachunku bankowym jednostki,
- wypłacenie środków (przelewem na rachunek bankowy lub gotówką z kasy jednostki) przed wykonaniem przez pracownika obowiązków służbowych, z którymi związana jest konieczność poniesienia wydatków finansowanych z zaliczki.

W jednostkach budżetowych **terminy składania wniosku o zaliczkę muszą być odpowiednio dłuższe ze względu na sposób finansowania ich wydatków.** Jednostki budżetowe pokrywają wydatki ze środków otrzymanych z odpowiedniego budżetu na rodzajowo określone wydatki (art. 11 ust. 1 uofp). Środki te otrzymują zgodnie ze złożonymi zapotrzebowaniami. Jeśli kwota zaliczki nie zostanie uwzględniona w zapotrzebowaniu na dany dzień, nie można jej wypłacić z rachunku bieżącego (wydatków) jednostki budżetowej.

Zasady i terminy składania zapotrzebowań na środki na wydatki państwowej jednostki budżetowej są ustalone w § 8 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa. Jednostki te składają zapotrzebowania miesięczne w podziale na poszczególne dni robocze i rodzaje wydatków, które można korygować na bieżąco w miarę potrzeb, jednak nie później niż na dwa dni robocze przed uruchomieniem środków.

W państwowych jednostkach budżetowych środki niewykorzystane na wydatki w danym dniu są automatycznie na koniec tego dnia odprowadzane do budżetu państwa (w systemie dysponentów budżetowych). Dlatego jeśli wniosek o zaliczkę nie wpłynie na czas, aby go uwzględnić w limicie dziennym wydatków, zaliczkę można wypłacić tylko:

- z pogotowia kasowego – jeśli jednostka ma kasę i ustalony zapas gotówki,
- ze środków niepodlegających codziennemu przekazaniu z rachunków bieżących wydatków dysponentów budżetowych wszystkich stopni za zezwoleniem Ministra Finansów.

W samorządowych jednostkach budżetowych zasady przekazywania środków na wydatki ustala zarząd JST, odpowiedzialny za wykonanie budżetu JST (art. 247 ust. 1 uofp). Do ustalonych w nich terminów zapotrzebowania i przekazywania środków na wydatki należy dostosować terminy składania wniosków o zaliczki. Również tu niezwłoczna wypłata zaliczki może nastąpić ze środków pogotowia kasowego.

eprasa.pl aad4d27be9

Termin złożenia wniosku o zaliczkę jest terminem instrukcyjnym. Za jego niedochowanie nie grożą żadne konsekwencje. Jednak pracownik musi liczyć się z tym, że jeśli nie złoży wniosku w wymaganym terminie, może nie otrzymać zaliczki na czas.

Wypłata zaliczek z innych rachunków bankowych niż rachunek bankowy wydatków jednostki budżetowej jest możliwa pod warunkiem posiadania wystarczających środków na tym rachunku lub z pogotowia kasowego, jeśli jest tworzone dla określonych środków (np. zaliczka na pokrycie wydatków socjalnych może być wypłacona z pogotowia kasowego utworzonego ze środków ZFŚS).

2.3. Rodzaje zaliczek

Ze względu na sposób udzielania i rozliczania **zaliczki dzieli się na:**

- **jednorazowe,**
- **stałe.**

Zaliczki jednorazowe są udzielane na wniosek pracownika w celu wykonania jednego, określonego zadania służbowego. Po wykonaniu powierzonej czynności następuje całkowite rozliczenie środków. Na kolejne zadanie służbowe pracownik otrzymuje zaliczkę na podstawie nowego wniosku, na inny lub podobny cel, w innej kwocie, dostosowanej do potrzeb związanych z tym konkretnym zadaniem.

PRZYKŁAD 5

Pracownik otrzymał polecenie wyjazdu służbowego. Wystąpił do pracodawcy o udzielenie jednorazowej zaliczki w wysokości 150 zł na pokrycie kosztów związanych z tą podróżą.

Po odbyciu podróży rozliczył jej koszty, które były niższe niż przyznana zaliczka o 1,49 zł. Kwotę niewykorzystanej zaliczki pracownik zwrócił do kasy.

Z kolei **zaliczka stała** udzielana jest pracownikom wykonującym stale zadania służbowe związane z koniecznością ciągłego dokonywania drobnych zakupów dóbr lub usług w imieniu jednostki za gotówkę. Wniosek o zaliczkę stałą składa się **raz na cały rok budżetowy** (równy rokowi kalendarzowemu). Po dokonaniu wydatków pracownik przedkłada rozliczenie zaliczki, na podstawie którego jest ona uzupełniana ponownie do przyznanej kwoty. Zaliczkę ostatecznie rozlicza się na koniec roku budżetowego (31 grudnia). Na nowy rok budżetowy składa się wniosek o nową zaliczkę.

PRZYKŁAD 6

Intendentka dysponuje stałą zaliczką w wysokości 1000 zł, przyznaną na 2026 r. na wniosek złożony 2 stycznia. Ze środków tych dokonuje zakupów artykułów spożywczych u okolicznych rolników na potrzeby stołówki szkolnej. Z konieczności opłaca je gotówką.

Niezwłocznie po dokonaniu 2 stycznia zakupu warzyw za 298 zł złożyła rozliczenie zaliczki. W ciągu dwóch dni roboczych kwota zaliczki została uzupełniona do stałego

eprasa.pl aad4d27be9

poziomu (wypłacono jej 298 zł, a więc do dyspozycji znów miała pełną kwotę zaliczki – 1000 zł).

Rodzaj zaliczki – stała lub jednorazowa – określają potrzeby pracownika i jednostki. Nie zależy od rodzaju wykonywanych zadań, choć zwykle zaliczki jednorazowe wypłaca się na pokrycie kosztów podróży służbowych, a zaliczki stałe – na pokrycie innych wydatków związanych z działalnością jednostek. Nie jest to jednak sztywna reguła i możliwe są wyjątki.

PRZYKŁAD 7

Jednostka nabyła nowy pojazd służbowy. Pracownik, który miał zarejestrować pojazd, otrzymał jednorazową zaliczkę w wysokości 160 zł na opłaty związane z rejestracją.

PRZYKŁAD 8

Jednostka zatrudnia audytorów, którzy przez większość roku pracują w terenie. Otrzymują polecenia wyjazdu służbowego obejmujące cały czas kontroli (od kilku tygodni do miesiąca) i rozliczają wszystkie odbyte podróże na jednym rachunku kosztów podróży służbowej – podają jeden przykładowy dzień podróży oraz liczbę rozliczanych dni. Czy tym audytorom można wypłacić stałą zaliczkę na koszty podróży służbowych? Jeśli tak, to jak należy skalkulować jej wysokość?

Tak, audytorom można wypłacić stałą zaliczkę na koszty podróży służbowych, a jej wysokość należy skalkulować na podstawie zasad określonych w regulacjach wewnętrznych jednostki.

W przypadku gdy pracownicy wykonują zadania służbowe w tzw. terenie, czyli poza stałym miejscem zatrudnienia lub zamieszkania (codziennie wyjeżdżają i powracają do miejsca zatrudnienia lub zamieszkania), rozliczanie kosztów podróży służbowych może się odbywać zbiorczo w dłuższych okresach. Warunkiem jest określenie przez kierownika jednostki zasad dokumentowania kosztów takich podróży w przepisach wewnętrznych jednostki stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

W regulacjach tych można przyjąć, że polecenia wyjazdu służbowego wystawia się w sposób uproszczony – nie na każdy dzień osobno, lecz na cały okres, w jakim będą odbywane podróże, jednak nie dłuższy niż miesiąc. Takie ograniczenie wynika z art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), które wymagają:

- księgowania operacji gospodarczych w okresach sprawozdawczych, w których były wykonane,
- przypisywania kosztów do okresów sprawozdawczych, w których były poniesione.

eprasa.pl aad4d27be9

Rachunki kosztów należy przedłożyć w księgowości w takim terminie, aby wynikające z nich koszty można było ująć w miesiącu ich faktycznego poniesienia.

Przy takim ustaleniu zasad rozliczania kosztów podróży służbowych krajowych pracownikom, na ich wniosek, przyznaje się zaliczki zgodnie z § 11 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. Kwotę zaliczki kalkuluje się jako iloczyn uzasadnionych kosztów poniesionych jednego dnia podróży (zob. **rozdział 3.1**) oraz liczby dni objętych poleceniem wyjazdu. Zaliczkę rozlicza się i uzupełnia do kwoty stałej po zakończeniu podróży służbowych wskazanych w danym poleceniu wyjazdu.

Niezależnie od tego, czy zaliczki zostały udzielone jednorazowo czy w stałej kwocie na rok, w jednostkach budżetowych muszą być ostatecznie rozliczone najpóźniej do 31 grudnia roku obrotowego, w którym zostały udzielone. Wynika to z zasady roczności budżetu (art. 109 ust. 3 i 4 uofp – jednostki państwowe, i art. 211 ust. 2 i 3 uofp – jednostki samorządowe). Wraz z upływem roku budżetowego wygasają wydatki ujęte w planach finansowych tych jednostek. Na koniec roku powinny być wykazane w księgach rachunkowych w faktycznie poniesionej wysokości, a nie w kwocie udzielonych zaliczek, które nie są ostateczne.

2.4. Rozliczenie zaliczki – niedopłata, nadpłata

Każda wypłacona zaliczka musi zostać rozliczona zgodnie z obowiązującymi procedurami kontroli zarządczej I stopnia, ustalonymi w jednostce. W celu rozliczenia zaliczki należy **przedstawić dowody na wydatki, jakie zostały sfinansowane, i ustalić kwotę przypadającą do:**

- **zwrotu jednostce** – gdy wydatki były niższe niż zaliczka (w tym, gdy niektóre poniesione wydatki nie zostały uznane przez pracodawcę),
- **wypłaty dla pracownika** – gdy wydatki uznane przez pracodawcę były wyższe niż zaliczka.

Za właściwe wykorzystanie zaliczki oraz prawidłowe udokumentowanie poniesionych wydatków odpowiada pracownik. W ramach kontroli następczej wydatków sfinansowanych z zaliczki pracodawca może nie uznać wydatków nieudokumentowanych odpowiednim dowodem albo poniesionych niezgodnie z przepisami regulującymi dokonywanie danego rodzaju wydatków (szczegółowo zob. w **rozdziałach 3.3, 4.3 i 5.2**). W takich przypadkach pracownik musi zwrócić nie tylko kwotę zaliczki niewykorzystanej, ale także kwotę zaliczki wykorzystanej na cele nieuznane przez pracodawcę.

PRZYKŁAD 9

Pracownik otrzymał zaliczkę na koszty zagranicznej podróży służbowej w wysokości 1000 euro. Po zakończeniu podróży przedłożył rozliczenie, w którym wykazał wydatki na kwotę 1054 euro. Kontrola wykazała jednak, że do tej sumy wliczył 94 euro wydane na zakup suplementów diety, w tym napojów

eprasa.pl aad4d27be9

energetycznych. Nabycie tych artykułów pracownik uzasadnił koniecznością „odbudowania sił" po męczącej podróży.

Pracodawca nie zaakceptował tego wydatku – uznał go za niedopuszczalny prawem. Koszty zakupu leków, w tym suplementów diety, można zrefundować wyłącznie w przypadku powstania choroby za granicą oraz gdy zakup określonych leków jest konieczny. Przy braku choroby zwrot takich wydatków naruszałby § 19 ust. 1 i 3 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej.

W konsekwencji pracodawca uznał koszty podróży w wysokości 960 euro (1054 euro – 94 euro). Pracownik musi niezwłocznie zwrócić różnicę między otrzymaną zaliczką a kosztami uznanymi, tj. 40 euro (1000 euro – 960 euro).

Zwrot zaliczki lub zwrot pracownikowi kosztów poniesionych ponad jej wysokość może nastąpić **gotówką z kasy albo przelewem na właściwy rachunek bankowy** (jednostki lub pracownika). Rachunek jednostki powinien być tożsamy z rachunkiem, z którego zaliczka była wypłacona (np. pobranie z rachunku ZFŚS – zwrot na rachunek ZFŚS).

Zaliczka pobrana z rachunku bieżącego wydatków jednostki budżetowej powinna być zwrócona na ten sam rachunek i powinna pomniejszyć wydatki wykonane w danym roku budżetowym.

PRZYKŁAD 10

Jednostka w planie finansowym zabezpieczyła na podróże służbowe kwotę 20 000 zł. Dnia 2 stycznia 2026 r. wypłacono z tej kwoty zaliczkę w wysokości 1000 zł. Po tej operacji limit środków niewykorzystanych na te wydatki wynosi 19 000 zł.

Pracownik rozliczył zaliczkę 19 stycznia 2026 r. i wpłacił na rachunek bankowy wydatków niewykorzystaną kwotę 100 zł. Środki te zmniejszyły wykonanie wydatków, a limit dostępnych środków na ten dzień wynosił 19 100 zł.

Zwrot niewykorzystanej zaliczki lub zwrot pracownikowi wydatków poniesionych ponad jej wysokość powinien nastąpić niezwłocznie po przedłożeniu przez pracownika rozliczenia zaliczki. Termin **„niezwłocznie"** w tym przypadku obejmuje czas niezbędny do:

- sprawdzenia rozliczenia zaliczki pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym,
- przeprowadzenia kontroli następczej przez głównego księgowego,
- zatwierdzenie rozliczenia przez kierownika jednostki.

Przy zwrocie kosztów pracownikowi termin realizacji powinien obejmować także czas niezbędny na zabezpieczenie odpowiednich środków na rachunku wydatków jednostki budżetowej (rachunku bieżącym samorządowego zakładu budżetowego). W jednostkach, które mają pogotowie kasowe, zwrot powinien nastąpić natychmiast z dostępnej kwoty pogotowia.

eprasa.pl aad4d27be9

2.5. Egzekwowanie nierozliczonych w terminie zaliczek

Jeśli pracownik opóźnia się ze zwrotem niewykorzystanej zaliczki, **pracodawca ma prawo potrącić odpowiednią kwotę z jego wynagrodzenia** (art. 87 § 1 pkt 3 k.p.). Zaliczki na wydatki związane z realizacją zadań służbowych można potrącać niezależnie od tego, czy pracownik wyraził osobną zgodę na takie potrącenie, czy też nie.

PRZYKŁAD 11

Na wniosku o zaliczkę pracownik nie złożył oświadczenia, że wyraża zgodę na potrącenie nierozliczonej zaliczki z wynagrodzenia. Czy w takiej sytuacji potrącenie jest możliwe?

Tak, potrącenie w tej sytuacji jest jak najbardziej dopuszczalne.

W art. 87 § 1 k.p. są wymienione tzw. potrącenia obowiązkowe (obligatoryjne), czyli takie, których pracodawca może dokonać bez zgody pracownika z najbliższego wynagrodzenia. Możliwość obligatoryjnego potracenia zaliczek udzielonych pracownikowi zabezpiecza interesy pracodawcy. Pozwala na szybkie i bezkosztowe odzyskanie środków jednostki przeznaczonych na prowadzenie działalności statutowej, które są bezpodstawnie przetrzymywane przez pracownika.

Potrącenie obligatoryjne dotyczy zaliczek wymagalnych, czyli takich, których termin rozliczenia lub zwrotu już upłynął. Termin rozliczenia zaliczek na podróże służbowe jest wskazany w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej:

§ *Pracownik dokonuje rozliczenia kosztów podróży krajowej lub podróży zagranicznej nie później niż* ***w terminie 14 dni od dnia zakończenia tej podróży****.*

Obejmuje to rozliczenie wydatków, w tym zaliczkowanych.

Obowiązujący termin rozliczenia zaliczek innych niż na podróże służbowe powinien być określony w przepisach wewnętrznych jednostki stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia lub ustalony indywidualnie z pracownikiem.

PRZYKŁAD 12

Jednostka udziela pracownikom zaliczek stałych na pokrycie kosztów zakupów niezbędnych do wykonania zadań służbowych. Procedury rozliczania takich zaliczek są określone w instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych. Nie wskazano tam jednak terminu ich rozliczenia. Jaki termin należy przyjąć, aby ustalić, czy minął czas na ich zwrot?

Termin zwrotu zaliczki **powinien być podany w druku wniosku o zaliczkę, a jeśli go tam nie ma – w wezwaniu pracodawcy do zwrotu zaliczki.**

Przepisy k.p. nie określają żadnych ogólnie obowiązujących terminów zwrotu zaliczek pieniężnych udzielanych pracownikom przez pracodawców na pokrycie kosztów związanych z wykonaniem zadań służbowych. Terminy te powinien ustalić pracodawca w przepisach stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia

eprasa.pl aad4d27be9

w obszarze gospodarki finansowej (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). W przypadku braku takiego określenia pracodawca powinien uzgodnić terminy indywidualnie z każdym pracownikiem pobierającym zaliczkę. Termin, w którym pracownik zobowiązuje się ją rozliczyć i zwrócić, można wskazać we wniosku o zaliczkę. Następnie pracodawca akceptuje rozliczenie do wypłaty.

Jeżeli pracownik nie podał we wniosku o zaliczkę terminu, w jakim zobowiązuje się ją rozliczyć i zwrócić, odpowiednie zastosowanie znajdzie art. 455 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.). Przepis ten stanowi, że:

§ *Jeżeli termin spełnienia świadczenia nie jest oznaczony ani nie wynika z właściwości zobowiązania, świadczenie powinno być spełnione niezwłocznie po wezwaniu dłużnika do wykonania.*

Wezwanie składa wierzyciel (tu: pracodawca, w imieniu którego występuje kierownik jednostki lub upoważniona przez niego osoba). Można je złożyć w dowolnej formie (w tym ustnej). Jednak dla celów dowodowych zaleca się sporządzenie na piśmie. Termin wykonania świadczenia wyznacza jednostronnie wierzyciel (pracodawca), a pracownik musi go dochować. Niedochowanie uprawnia pracodawcę do potrącenia zaliczki z najbliższego wynagrodzenia.

Potrąceniu podlegają zaliczki nierozliczone w terminie. Chodzi tu w szczególności o sytuacje, gdy pracownik:

- nie przedłożył rozliczenia zaliczki w ustalonym terminie,
- przedłożył rozliczenie w ustalonym terminie lub po terminie, lecz nie wpłacił do kasy lub na rachunek bankowy jednostki kwoty wykazanej do zwrotu (w całości lub części),
- przedłożył rozliczenie w ustalonym terminie lub po terminie, ale nie wpłacił do kasy lub na rachunek bankowy jednostki środków przeznaczonych na wydatki nieuznane przez pracodawcę.

PRZYKŁAD 13

Pracownicy jednostki notorycznie nie przestrzegają terminów rozliczania zaliczkowanych podróży służbowych. Żadne upomnienia ani zgłoszenia do kierownika jednostki nie przynoszą efektu. Czy w takiej sytuacji, czyli gdy nie ma rozliczenia kosztów podróży, można potrącić zaliczki z wynagrodzenia pracowników?

Tak, pracodawca może potrącić kwoty nierozliczonych, wymagalnych zaliczek pieniężnych z wynagrodzeń pracowników. Potrącenie jest możliwe, pod warunkiem że zaliczka jest wymagalna (art. 87 § 1 pkt 3 k.p.). Zaliczka staje się wymagalna z upływem terminu jej rozliczenia.

Zaliczki na koszty podróży służbowych muszą zostać rozliczone w terminie przewidzianym dla rozliczenia kosztów podróży służbowej. W przypadku podróży służbowej zarówno krajowej, jak i zagranicznej pracownik ma na to 14 dni od dnia zakończenia podróży (§ 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

eprasa.pl aad4d27be9

Jeśli w tym czasie nie przedłoży rachunku kosztów podróży służbowej, komórka księgowości jest uprawniona do potrącenia całej wypłaconej zaliczki z najbliższego wynagrodzenia tego pracownika. Dokonanie potrącenia nie wymaga uzyskania jego zgody.

Jednak jeśli dotychczas jednostka nie reagowała na nieterminowe rozliczanie zaliczek, zasadne jest uprzednie poinformowanie pracowników, że brak niezwłocznego rozliczenia będzie skutkował pomniejszeniem wynagrodzenia. Pozwala to uniknąć sytuacji zaskoczenia pracownika konsekwencjami finansowymi. W praktyce systematyczne stosowanie potrąceń nierozliczonych w terminie zaliczek z wynagrodzeń stanowi skuteczny środek dyscyplinujący do przestrzegania obowiązujących zasad.

Przy potrącaniu niezwróconych zaliczek z wynagrodzenia **obowiązują ograniczenia kwotowe** określone w art. 87 § 3 pkt 2 i art. 87^1 § 1 pkt 2 i § 2 k.p. Zgodnie z tymi przepisami, jeśli z wynagrodzenia potrącane są wyłącznie zaliczki pieniężne, potrącenie może obejmować maksymalnie połowę wynagrodzenia (po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do PPK).

Jeśli natomiast potrącane są jednocześnie zaliczki oraz inne należności egzekwowane na podstawie tytułów egzekucyjnych innych niż świadczenia alimentacyjne, łączna suma potraceń nie może być wyższa niż 3/5 wynagrodzenia.

Przy potrącaniu zaliczek pieniężnych wolna od potrąceń pozostaje kwota stanowiąca 75% minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie odrębnych przepisów, przysługującego pracownikowi zatrudnionemu w pełnym wymiarze czasu pracy – po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat do PPK.

Sprawdź:

1. *Czy o udzieleniu zaliczki oraz uznaniu jej rozliczenia decyduje osoba upoważniona (kierownik jednostki, kierownik jednostki obsługiwanej przez samorządowe CUW, upoważniony pracownik – w przypadku zaliczek kierownika jednostki)?*
2. *Czy zaliczki nie są wypłacane z rachunku dochodów jednostki budżetowej ani z rachunku środków depozytowych jednostki budżetowej albo samorządowego zakładu budżetowego?*
3. *Czy ustalono terminy składania wniosków o zaliczki w sposób zapewniający możliwość zabezpieczenia środków na ich wypłatę oraz przeprowadzenia kontroli zasadności wniosku?*
4. *Czy określono rodzaje zaliczek (stałe, jednorazowe) oraz zasady ich przyznawania?*
5. *Czy ustalono zasady rozliczania zaliczek?*
6. *Czy nierozliczone w terminie zaliczki są konsekwentnie potrącane z wynagrodzeń pracowników?*

eprasa.pl aad4d27be9

3. Zaliczka na koszty podróży służbowej krajowej

Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej w § 11 przewiduje, że:

§ *Na wniosek pracownika pracodawca przyznaje zaliczkę na niezbędne koszty podróży krajowej w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów.*

Jest to jedyny przepis powszechnie obowiązujący określający tę materię. Pozostałe zasady udzielania zaliczek powinny być uregulowane w dokumentach wewnętrznych jednostki stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia. Przepisy te wydaje kierownik jednostki (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Zaliczkę przyznaje się na wniosek pracownika. Pracownik może go złożyć, ale nie musi. W szczególności nie musi składać wniosku, gdy nie przewiduje poniesienia kosztów podróży służbowej lub uzna je za nieistotne.

PRZYKŁAD 14

Pracownik ma odbyć podróż służbową pojazdem służbowym jednostki. Pojazd ma prowadzić kierowca jednostki, który jest zobowiązany do pokrywania kosztów paliwa i materiałów eksploatacyjnych do samochodu. Podróż ma trwać poniżej ośmiu godzin.

W tej sytuacji pracownikowi nie będzie przysługiwał zwrot żadnych kosztów, ponieważ nie poniesie żadnych wydatków z tytułu odbywania tej podróży, których zwrot gwarantuje mu rozporządzenie w sprawie podróży służbowej.

PRZYKŁAD 15

Pracownik ma odbyć podróż służbową środkiem transportu publicznego. Podróż ma trwać dziewięć godzin. Koszt biletów w obie strony wynosi 10 zł. Pracownik nie będzie korzystał ze środków komunikacji miejscowej ani nie ma zapewnionego wyżywienia. Łącznie wydatki, jakie poniesie w trakcie tej podróży służbowej, wyniosą 32,50 zł (10 zł za bilety oraz połowa diety w wysokości 22,50 zł).

Pracownik nie złożył wniosku o zaliczkę. Uznał, że tak niewielkie koszty pokryje ze środków własnych i rozliczy po odbyciu podróży.

Jeśli pracownik złoży wniosek o zaliczkę, pracodawca ma obowiązek ją przyznać i wypłacić.

PRZYKŁAD 16

Czy pracodawca może odmówić wypłaty zaliczki na koszty podróży służbowej krajowej?

Nie, pracodawca nie może odmówić wypłaty zaliczki pracownikowi, który złożył o nią wniosek. Wynika to z brzmienia § 11 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej,

eprasa.pl aad4d27be9

który stanowi, że pracodawca „przyznaje" zaliczkę na koszty podróży służbowej krajowej na wniosek pracownika. Gdyby decyzja była uznaniowa, przepis zostałby zredagowany w ten sposób, że pracodawca „może przyznać" zaliczkę.

3.1. Kalkulacja kwoty zaliczki

Wysokość zaliczki powinien skalkulować pracownik. Musi przy tym uwzględnić niezbędne koszty podróży służbowej, które można wstępnie przewidzieć i określić przed wyjazdem.

Należności przysługujące pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej na pokrycie kosztów związanych z podróżą służbową wynikają z przepisów k.p. oraz rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. Kodeks pracy w art. 77^5 § 1 i 2 wymienia w szczególności diety, koszty przejazdów, noclegów oraz inne wydatki związane z podróżą służbową. Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej uszczegóławia ten przepis i do należności z tytułu podróży służbowych zalicza:

1) diety na pokrycie zwiększonych kosztów wyżywienia,
2) zwrot kosztów: przejazdów, dojazdów środkami komunikacji miejscowej, noclegów,
3) inne niezbędne udokumentowane wydatki, określone lub uznane przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb, w tym: opłaty za bagaż, przejazd drogami płatnymi i autostradami, postój w strefie płatnego parkowania, miejsca parkingowe oraz inne niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej lub podróży zagranicznej.

Koszty te uwzględnia się w wielkości faktycznej, potwierdzonej odpowiednimi dowodami (fakturami, rachunkami, biletami komunikacji publicznej, biletami parkingowymi), lub w wielkości zryczałtowanej.

PRZYKŁAD 17

Jakie koszty należy uwzględnić przy szacowaniu kwoty zaliczki? Czy są to tylko koszty przejazdów i noclegów, czy również ryczałty i diety?

Przy szacowaniu kwoty zaliczki na podróż służbową **uwzględnia się wszystkie koszty, które pracodawca jest zobowiązany zwrócić pracownikowi w związku z odbywaną podróżą**, zgodnie z art. 77^5 § 1 i 2 k.p. oraz rozporządzeniem w sprawie podróży służbowej.

Należy przy tym brać pod uwagę przewidywany czas trwania podróży i następujące elementy:

1) diety, z uwzględnieniem potrąceń za posiłki zapewnione przez pracodawcę;
2) koszty przejazdów, obejmujące:
   - cenę biletów środków transportu publicznego (grupowego, zbiorowego), łącznie z opłatami dodatkowymi zależnymi od rodzaju i klasy środka transportu, lub

eprasa.pl aad4d27be9

- szacunkową liczbę kilometrów do przejechania w podróży i stawkę za kilometr przebiegu – w przypadku używania pojazdów niebędących własnością pracodawcy;

3) sposób przemieszczania się po miejscowości docelowej – przy szacowaniu kwot ryczałtów na dojazdy;
4) planowane noclegi oraz sposób ich zapewnienia – przy wyliczaniu należności faktycznych lub ryczałtowych;
5) okoliczności dodatkowe, które mogą uzasadniać poniesienie innych wydatków.

PRZYKŁAD 18 – NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Czy w zarządzeniu w sprawie pokrywania kosztów podróży służbowych można ująć ograniczenie, że zaliczki na koszty podróży służbowych krajowych obejmują wyłącznie koszty przejazdów i noclegów?

Nie, taki zapis byłby niezgodny z § 11 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej.

Zgodnie z tym przepisem zaliczka powinna obejmować wszystkie niezbędne wydatki związane z podróżą służbową. Pracodawca nie może przerzucać części tych kosztów na pracownika, nawet jeśli jest to rozwiązanie tymczasowe (do czasu rozliczenia podróży służbowej po jej zakończeniu).

Obowiązkiem pracodawcy jest przyznanie zaliczki w kwocie wnioskowanej przez pracownika, obejmującej diety, ryczałty na dojazdy oraz noclegi. Kwoty te mają pokryć faktycznie ponoszone przez pracownika wydatki, ale mogą być ustalone w formie ryczałtowej ze względu na trudności w dokładnym ustaleniu rzeczywistych kosztów.

Przy kalkulacji wielkości zaliczki należy **uwzględnić wydatki, które pracownik faktycznie poniesie w podróży**, zgodnie z obowiązującymi cennikami, taryfami oraz wartościami zryczałtowanymi.

PRZYKŁAD 19

Pracownik został delegowany na dwudniową konferencję. Podróż odbędzie się pociągiem pospiesznym w wagonie klasy 2. Na miejscu dojazdy będzie odbywał środkami komunikacji miejskiej (tramwaj). Ponadto będzie miał opłacone całodzienne wyżywienie oraz nocleg.

W kalkulacji zaliczki pracownik powinien uwzględnić koszty:

- przejazdu pociągiem w obie strony,
- dojazdów tramwajami w miejscu docelowym (z dworca do hotelu, z hotelu do miejsca, w którym odbywa się konferencja), przy czym może zastosować faktyczne ceny biletów lub ryczałt określony w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej.

Pracownik powinien zweryfikować koszty przejazdów i dojazdów na stronach internetowych przewoźników, z uwzględnieniem przysługujących ulg. W przypadku wyboru ryczałtu na dojazdy należy go obliczyć zgodnie z wysokością określoną w ww. przepisach dotyczących podróży służbowych.

eprasa.pl aad4d27be9

PRZYKŁAD 20

Pracownik został delegowany na dwudniową konferencję. Podróż ma odbyć własnym samochodem. Na miejscu będzie parkował na strzeżonym parkingu hotelowym oraz w płatnej strefie parkowania w centrum miasta, gdzie odbywa się konferencja. Ponadto będzie miał opłacony nocleg w hotelu wraz ze śniadaniem. Pozostałe posiłki pracownik będzie organizował we własnym zakresie.

W kalkulacji zaliczki pracownik powinien uwzględnić:

- 75% diety (potrącenie 25% za opłacone śniadania) za dwa dni,
- koszty przejazdu obliczone w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu, ustalonej przez pracodawcę (nie wyższej niż określona w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym),
- koszty parkowania na parkingu hotelowym i w strefie płatnego parkowania.

Pracownik powinien zweryfikować koszty parkowania na stronach internetowych hotelu oraz gminy (powiatu), do której należy miejscowość docelowa. Diety i stawkę za 1 km przebiegu musi ustalić według odpowiednich przepisów. Liczbę kilometrów może sprawdzić w Internecie, na stronach oferujących ustalenie trasy podróży i jej długości lub w nawigacji samochodowej, jeśli pojazd, którym będzie odbywał podróż, jest w nią wyposażony.

We wniosku o zaliczkę należy **uwzględnić kwotę całkowitą zaliczki**. Przepisy wynikające z dokumentacji wewnętrznej jednostki mogą wymagać dołączenia do wniosku zestawienia kosztów uwzględnionych przy obliczaniu tej kwoty (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). Taki wykaz ułatwia kontrolę prawidłowości kalkulacji wysokości zaliczki.

Przedstawiamy przykładowy **wzór** wstępnej kalkulacji kosztów podróży służbowej krajowej, który może być stosowany przez jednostki.

Wzór 1. Wstępna kalkulacja kosztów podróży służbowej krajowej

WSTĘPNA KALKULACJA KOSZTÓW PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ KRAJOWEJ [1]

Imię, nazwisko, stanowisko służbowe: .....

Numer polecenia wyjazdu służbowego: .....

Miejscowość:
rozpoczęcia podróży: .....
zakończenia podróży: .....

Termin:
wyjazdu: ..... *(data, godzina)*
powrotu: ..... *(data, godzina)*

Środek transportu: ..... *(nazwa, rodzaj, klasa, pojemność skokowa silnika pojazdu)*

eprasa.pl aad4d27be9

Lp.	Nazwa należności	Liczba jednostek kalkulacyjnych [2]	Wartość jednostki kalkulacji [3]	Szacowana kwota należności (zł) [4]
1	Koszty przejazdu środkami komunikacji publicznej zbiorowej i grupowej (po uwzględnieniu należnych ulg):			
	cena biletu			
	miejscówka			
	inne opłaty dodatkowe do biletu *(podać rodzaj)*			
2	Koszty przejazdu środkami komunikacji indywidualnej (taksówka, wynajęty samochód)			
3	Koszty użycia pojazdu niebędącego własnością pracodawcy			
4	Inne niezbędne opłaty:			
	opłaty za bagaż			
	opłaty za przejazd drogami i autostradami			
	opłaty za strefę płatnego parkowania			
	opłaty za miejsca parkingowe			
	inne opłaty *(podać rodzaj)*			
5	Dieta:			
	1/2			
	cała			
	75% diety			
	50% diety			
	25% diety			
6	Koszty dojazdów:			
	ryczałt			
	koszty rzeczywiste			
7	Nocleg:			
	ryczałt			
	koszty rzeczywiste w granicach limitu			
	koszty rzeczywiste ponad limit			
			Razem	

eprasa.pl aad4d27be9

1 Sporządza się dla podróży objętej jednym poleceniem wyjazdu służbowego.

2 Jednostki kalkulacji to np. szt. – dla biletów, doby – dla diet i innych ryczałtów, kilometry – dla przejechanych tras.

3 Wartość jednostki kalkulacyjnej to np. cena biletu, obowiązująca kwota ryczałtu, stawka za kilometr przebiegu.

4 Iloczyn jednostki kalkulacyjnej i jej wartości.

3.2. Wniosek o zaliczkę – zasady sporządzania i kontroli

Wniosek o zaliczkę w celach dowodowych składa się **w formie pisemnej**. Trzeba to zrobić na formularzu stosowanym w danej jednostce zgodnie z jej przepisami wewnętrznymi. Zwyczajowo w tym celu stosuje się wniosek będący częścią polecenia wyjazdu służbowego (zob. **wzór 2).**

Wzór 2. Wniosek o zaliczkę – pierwsza strona druku

1 **Proszę o wypłacenie zaliczki** w kwocie ..... zł/gr, słownie zł: 00/100
na pokrycie wydatków zgodnie z poleceniem wyjazdu służbowego nr: ..... z dnia .....
Podpis delegowanego: .....

2 **Zatwierdzono na kwotę:** ..... zł/gr, słownie zł 00/100
do wypłaty z sum:

Część	Dział	Rozdział	Paragraf	Pozycja	Konto		Nr dowodu
					Wn	Ma	

3 **Sprawdzono:** ..... *(data, podpis)*
Zatwierdzono: ..... *(data, podpis)*
Do wypłaty: ..... *(data, podpis)*

1 Wypełnia pracownik składający wniosek o zaliczkę.

2 Wypełnia pracownik merytoryczny.

3 Podpisy składają pracownicy wyznaczeni przez kierownika jednostki.

Jednostki mogą stosować inne wzory wniosków o zaliczkę. Ważne jest jednak, aby zawierały w treści ww. postanowienia, gdyż są one niezbędne do prawidłowej kontroli i dekretacji zaliczki.

Wniosek o zaliczkę powinien zostać **sprawdzony pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym oraz pod kątem zgodności z planem finansowym** przez pracowników wskazanych w przepisach wewnętrznych jednostki.

Dokument ten **pod względem merytorycznym** powinien sprawdzić bezpośredni przełożony pracownika delegowanego. W przypadku gdy wniosek składa kierownik jednostki – kontrola należy do pracownika przez niego wyznaczonego. W jednostkach objętych

eprasa.pl aad4d27be9

wspólną obsługą kontrola ta – w zależności od zakresu przekazanych obowiązków – może należeć do pracowników jednostki:

- obsługiwanej – jeśli obowiązki w zakresie kontroli merytorycznej nie zostały przekazane do jednostki obsługującej,
- obsługującej – jeśli obowiązki w zakresie kontroli merytorycznej zostały przekazane do jednostki obsługującej.

Kontrola formalno-rachunkowa wniosku o zaliczkę zazwyczaj jest powierzana pracownikom księgowości. Może ją wykonywać główny księgowy, jeśli jest jedynym pracownikiem księgowości w jednostce. W jednostkach objętych wspólną obsługą kontrola ta należy do pracowników księgowości jednostki obsługującej (CUW), jeśli do CUW zostało przekazane prowadzenie rachunkowości.

Kontrolę wstępną z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp wykonuje główny księgowy jednostki. W jednostkach objętych wspólną obsługą kontrola ta należy do głównego księgowego jednostki obsługującej (CUW), jeśli do CUW zostało przekazane prowadzenie rachunkowości.

3.2.1. Aspekty kontroli wniosku o zaliczkę i sposoby usuwania stwierdzonych błędów

Kontrola wniosku o zaliczkę jest kontrolą wstępną (*ex ante*), czyli powinna być wykonywana przed wypłatą zaliczki.

Aspekty kontroli wstępnej wniosku o zaliczkę na pokrycie kosztów podróży służbowej krajowej przedstawia **tabela 2.**

Tabela 2. **Aspekty kontroli wstępnej wniosku o zaliczkę na pokrycie kosztów podróży służbowej krajowej**

Rodzaj kontroli	Odpowiedz na pytania
Merytoryczna	Czy udzielenie zaliczki jest dopuszczalne prawem?
	Czy wniosek o zaliczkę został złożony przez pracownika, który otrzymał polecenie wyjazdu służbowego od osoby upoważnionej do jego wydania?
	Czy wysokość zaliczki jest adekwatna do kosztów, jakie pracownik ma ponieść w związku z wyjazdem służbowym (skalkulowana w odniesieniu do obowiązujących cen przejazdów, dojazdów, noclegów, ryczałtów oraz przewidywanego czasu pobytu pracownika poza miejscem zamieszkania/pracy)?
	Czy wydatki, które mają być pokryte z zaliczki, mieszczą się w planie finansowym jednostki, a ich poniesienie jest celowe i niezbędne z punktu widzenia realizacji celów jednostki?
Formalno-rachunkowa	Czy wniosek o zaliczkę został sporządzony: ■ na właściwym druku, ■ w pełnej wymaganej szczegółowości (np. czy podano w nim numer polecenia wyjazdu służbowego, którego pokryciu kosztów ma służyć wnioskowana zaliczka, oraz termin rozliczenia zaliczki), ■ w sposób staranny i czytelny, ■ bez niedozwolonych dopisków, przeróbek i poprawek?

eprasa.pl aad4d27be9

Wstępna głównego księgowego	Czy udzielenie zaliczki jest dopuszczalne pod względem prawnym?
	Czy wydatki uwzględnione w zaliczce są ujęte w planie finansowym jednostki w odpowiedniej podziałce klasyfikacji budżetowej?
	Czy wniosek o zaliczkę został prawidłowo sporządzony?

Nieprawidłowości wykryte we wniosku o zaliczkę należy usunąć przed skierowaniem go do zatwierdzenia przez kierownika jednostki. W przypadku gdy błędy nie mogą zostać skorygowane, wniosek powinien zostać wycofany z obiegu przez pracownika odpowiedzialnego za kontrolę w danym zakresie lub – jeśli nie nastąpi to wcześniej – przez głównego księgowego.

Najczęstsze błędy wraz ze wskazaniem sposobu ich korekty przedstawia **tabela 3.**

Tabela 3. **Najczęstsze błędy we wniosku o zaliczkę na koszty podróży służbowej krajowej**

Rodzaj kontroli	Rodzaj błędu	Sposób usunięcia błędu
Merytoryczna	O zaliczkę ubiega się osoba niebędąca pracownikiem – osoba wykonująca umowę zlecenia lub o dzieło.	Możliwość udzielania osobom wykonującym zlecenie zaliczek lub zadatku na poczet wykonania umowy o dzieło przewiduje art. 394 i 743 i k.c. Osoby te nie są pracownikami i w tym przypadku nie stosuje się rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. Wnioski o zaliczki na koszty podróży służbowej należy zwrócić tym osobom i pouczyć je o obowiązującym w jednostce trybie ubiegania się o zaliczkę (zadatek).
	Wniosek o zaliczkę został złożony przez pracownika, który nie otrzymał polecenia wyjazdu służbowego.	Wniosek należy anulować. O stwierdzonej nieprawidłowości powinno się niezwłocznie poinformować kierownika jednostki, ponieważ pobieranie fikcyjnych zaliczek stanowi nadużycie.
	Wniosek o zaliczkę został złożony przez pracownika, który otrzymał polecenie wyjazdu służbowego od osoby nieupoważnionej do jego wydania.	Wniosek należy zatrzymać i zwrócić się do osoby upoważnionej o potwierdzenie wyjazdu. Jeśli osoba uprawniona potwierdzi polecenie wyjazdu służbowego, trzeba mu nadać dalszy bieg. Natomiast gdy polecenie nie zostanie potwierdzone, wniosek należy anulować, a o stwierdzonej nieprawidłowości powinno się niezwłocznie poinformować kierownika jednostki, ponieważ pobieranie fikcyjnych zaliczek stanowi nadużycie.
	Wysokość zaliczki w sposób niewspółmierny przekracza koszty, jakie pracownik ma ponieść w związku z wyjazdem służbowym (np. koszty skalkulowane wynoszą 200 zł, a pracownik ubiega się o zaliczkę w kwocie 400 zł).	Wniosek należy zatrzymać i poprosić pracownika o przedstawienie szczegółowej kalkulacji kosztów. Jeśli okaże się, że koszty zostały zawyżone, wnioskowaną zaliczkę trzeba odpowiednio obniżyć i nadać wnioskowi dalszy bieg. Natomiast gdy sytuacja wskazuje na celowe zawyżenie kosztów (dotyczy dużej sumy lub powtarza się), o stwierdzonej nieprawidłowości

eprasa.pl aad4d27be9

Rodzaj kontroli	Rodzaj błędu	Sposób usunięcia błędu
		powinno się niezwłocznie poinformować kierownika jednostki, ponieważ pobieranie fikcyjnych zaliczek stanowi nadużycie.
	Wydatki do pokrycia z zaliczki nie mieszczą się w planie finansowym jednostki.	Wniosek należy zatrzymać i zwrócić się do kierownika jednostki o zmianę w odpowiednim trybie planu finansowego jednostki. Można nadać bieg wnioskowi dopiero po skorygowaniu planu.
Formalno-rachunkowa	Wniosek o zaliczkę został sporządzony na niewłaściwym druku.	Jeśli zastosowany druk ma wszystkie potrzebne informacje i nie występują inne nieprawidłowości (np. nie został sporządzony przez osobę niebędącą pracownikiem jednostki), można mu nadać dalszy bieg. W razie braku potrzebnych informacji lub wykrycia innych nieprawidłowości druk trzeba zatrzymać, a o stwierdzonej nieprawidłowości niezwłocznie powinno się poinformować kierownika jednostki, ponieważ może to świadczyć o próbie nadużycia.
	Wniosek o zaliczkę nie zawiera informacji niezbędnych do jego sprawdzenia lub zrealizowania (np. brakuje numeru polecenia wyjazdu służbowego, kwoty zaliczki, terminu rozliczenia zaliczki, podpisu wnioskodawcy) albo informacje te są zapisane w sposób nieczytelny lub były w sposób niedozwolony przerabiane bądź poprawiane.	Wniosek należy wstrzymać i poprosić wnioskodawcę o uzupełnienie brakujących danych. Przy niedozwolonych poprawkach wniosek trzeba anulować i złożyć na nowym formularzu.

Błędy we wniosku o zaliczkę koryguje się zgodnie z zasadami obowiązującymi dla księgowych dowodów wewnętrznych (art. 20 ust. 2 pkt 3 uor). Osoba dokonująca kontroli usuwa błędną treść poprzez skreślenie jej w sposób czytelny i wpisuje wersję poprawną. Przy każdej poprawce należy zamieścić podpis osoby dokonującej korekty oraz datę (art. 22 ust. 3 uor). W przypadku błędów, których nie można poprawić, wniosek należy anulować z odpowiednią adnotacją i zwrócić wystawcy.

Prawidłowo wykonana kontrola wstępna wniosku o zaliczkę powinna zapobiec:

- zlecaniu podróży służbowych przez osoby nieuprawnione,
- odbywaniu podróży prywatnych za środki publiczne,
- wypłacaniu fikcyjnych zaliczek o charakterze pożyczek, służących do pokrycia wydatków prywatnych pracowników i zwracanych po pewnym czasie,
- defraudacji środków publicznych (gdy fikcyjne zaliczki nigdy nie są zwracane),
- wydatkowaniu środków publicznych na podróże służbowe nieujęte w planie rzeczowo-finansowym jednostki.

eprasa.pl aad4d27be9

PRZYKŁAD 21

Kierownik jednostki budżetowej udziela pracownikom zaliczek, które w praktyce mają charakter pożyczek. Głównej księgowej poleca kwalifikować je jako koszty podróży służbowych krajowych, mimo że pracownicy ci nie są delegowani w żadną podróż. Zaliczki są zawsze zwracane w całości po kilku tygodniach, a nawet miesiącach od ich udzielenia, bez dokonania żadnego wydatku. Czy udzielanie takich zaliczek jest dopuszczalne? Jeśli nie, na jakie przepisy powinna powołać się główna księgowa, aby odmówić wypłat zleconych przez kierownika jednostki?

Nie, udzielanie takich zaliczek jest niedozwolone. Główna księgowa powinna wstrzymać ich wypłatę w ramach wykonywania obowiązków z zakresu wstępnej kontroli prawidłowości operacji gospodarczych i finansowych.

Środki publiczne przeznacza się na wydatki publiczne, które powinny być dokonywane zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, w sposób celowy i oszczędny (art. 6 ust. 1 pkt 1 i art. 44 ust. 2 i 3 uofp). Na etapie wykonywania planu finansowego jednostki budżetowej zasada ta jest konkretyzowana w ten sposób, że nakazuje się dokonywanie wydatków publicznych:

- w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień,
- zgodnie z planowanym przeznaczeniem,
- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów.

Tak stanowi art. 162 pkt 3 uofp w odniesieniu do jednostek państwowych oraz art. 254 pkt 3 uofp – dla jednostek samorządowych.

Prawidłowe wydatkowanie środków publicznych powinno być zapewnione w danej jednostce organizacyjnej przez ustanowione procedury kontroli zarządczej I stopnia, których składową jest wstępna kontrola operacji gospodarczych i finansowych (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

W kwestii udzielania zaliczek na koszty podróży służbowych ww. aspekty powinny być sprawdzane w ramach kontroli merytorycznej wykonywanej przez pracownika wyznaczonego przez kierownika jednostki oraz po raz drugi – w ramach kontroli wstępnej głównego księgowego. Tak wynika z brzmienia art. 54 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 uofp.

Wnioski o zaliczki na poczet fikcyjnych podróży służbowych powinny być zakwestionowane po raz pierwszy na etapie wykonywania kontroli merytorycznej tych dokumentów – jako operacje niezgodne z obowiązującym prawem, niecelowe (niezwiązane z realizacją zadań jednostki) oraz nieprzewidziane w jej planie finansowym. Ich realizacja powinna być wstrzymana przez pracownika merytorycznego. Pracownik ten powinien zatrzymać wnioski i niezwłocznie zgłosić sprawę kierownikowi jednostki. Jeśli kierownik jednostki nakaże wypłatę, powinien odmówić wykonania wydanego polecenia służbowego, ponieważ ma ono znamiona czynu zabronionego

eprasa.pl aad4d27be9

(nadużycie uprawnień w celu niezgodnego z prawem i niegospodarnego użytkowania mienia publicznego).

Jeśli pracownik merytoryczny nie podejmie odpowiednich działań, np. na skutek tego, że:

- kierownik jednostki nie ustalił w przepisach wewnętrznych obowiązku wykonywania kontroli merytorycznej wniosków o zaliczkę (co jest często spotykanym błędem),
- kontrola merytoryczna nie została wykonana lub została wykonana nierzetelnie na skutek zaniedbania obowiązków,

to podane powody powinny być podstawą do odmowy podpisania tego dokumentu przez głównego księgowego, w trybie określonym w art. 54 ust. 1 pkt 3, ust. 3–7 uofp. Zgodnie z tymi przepisami główny księgowy ma prawo odmówić na piśmie kierownikowi jednostki realizacji operacji niezgodnych z prawem i niemieszczących się w planie finansowym jednostki. Jeśli kierownik jednostki potwierdzi polecenie, musi poinformować o tym w formie pisemnej dysponenta części budżetowej (państwowe jednostki budżetowe) albo zarząd JST (samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe). Musi przy tym uzasadnić realizację zakwestionowanej operacji.

W przypadku operacji niedozwolonych prawem ten przepis skutecznie zapobiega nadużyciom, jeśli procedura jest faktycznie stosowana przez głównego księgowego. Żaden kierownik jednostki nie zdecyduje się na jawne naruszenie prawa, zgłaszane organom nadzoru, które mają obowiązek zgłosić sprawę organom ścigania.

Zatwierdzony wniosek o zaliczkę można zrealizować. Wypłata może nastąpić **w formie:**

- **gotówkowej** – z kasy jednostki, na podstawie czeku gotówkowego w kasie banku,
- **bezgotówkowej** – przelewem z rachunku bankowego jednostki na rachunek bankowy pracownika.

Po otrzymaniu zaliczki pracownik na odwrocie druku wniosku kwituje jej odbiór (podaje kwotę). Następnie powinien podpisać zobowiązanie do jej rozliczenia w terminie wskazanym w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej (czyli nie później niż w terminie 14 dni od zakończenia podróży) i upoważnić pracodawcę do potrącenia nierozliczonej kwoty zaliczki z najbliższej wypłaty wynagrodzenia.

Wzór 3. Pokwitowanie odbioru zaliczki – druga strona druku wniosku o zaliczkę (na odwrocie)

Zaliczkę w kwocie ..... zł/gr, słownie zł: ..... otrzymałem i zobowiązuję się rozliczyć z niej w terminie 14 dni po zakończeniu podróży służbowej.

Równocześnie upoważniam pracodawcę do potrącenia kwoty nierozliczonej zaliczki z najbliższej wypłaty wynagrodzenia.

....

(imię i nazwisko delegowanego) *(data i podpis delegowanego)*

eprasa.pl aad4d27be9

3.3. Rozliczenie zaliczki

Po odbyciu podróży służbowej delegowany pracownik powinien rozliczyć pobraną zaliczkę. W rozliczeniu musi wskazać, jakie poniósł faktyczne koszty podróży, i odpowiednio je udokumentować.

W przypadku zaliczek na poczet podróży służbowych rozliczenie następuje na druku o nazwie **„Rachunek kosztów podróży służbowej".** Znajduje się on na odwrotnej stronie druku „Polecenie wyjazdu służbowego".

Przedstawiamy zwyczajowo stosowany wzór tego druku.

Wzór 4. Rachunek kosztów podróży służbowej (na odwrocie „Polecenia wyjazdu służbowego")

<table>
<tr><td colspan="3">Wyjazd</td><td colspan="3">Przyjazd</td><td rowspan="2">Środki lokomocji 4</td><td colspan="2">Koszty przejazdu 5</td></tr>
<tr><td>miejscowość 1</td><td>data 2</td><td>godz. 3</td><td>miejscowość 1</td><td>data 2</td><td>godz. 3</td><td>zł</td><td>gr</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">Rachunek sprawdzono pod względem 17</td><td colspan="3">Ryczałty na dojazdy 6</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="2">merytorycznym
....
(data) (podpis)</td><td colspan="2">formalno-rachunkowym
....
(data) (podpis)</td><td colspan="3">Razem przejazdy, dojazdy 7</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4" rowspan="2"></td><td colspan="3">Diety 8</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Noclegi wg rachunków 9</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4">Zatwierdzono do wypłaty z sum 18</td><td colspan="3">Noclegi – ryczałt 10</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="4" rowspan="2"></td><td colspan="3">Inne wydatki według załączników 11</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Część</td><td>Dział</td><td>Rozdz.</td><td>Par.</td><td>Poz.</td><td rowspan="2">Słownie złotych</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2">Ogółem kwota 12</td><td rowspan="2"></td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="5">..... .....
(data) (podpis)</td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td colspan="5" rowspan="2">Kwituję odbiór 19 zł/gr słownie .....

....
(data) (podpis)</td><td rowspan="2">Załączam dowodów 13
.....</td><td>Pobrano zaliczkę 14</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Do wypłaty – zwrotu 15</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="5"></td><td colspan="4">Niniejszy rachunek przedkładam 16
....
(data) (podpis)</td></tr>
</table>

1 Wpisać miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży służbowej – powinny być zgodne z poleceniem wyjazdu służbowego.

2 Wpisać faktyczne daty wyjazdu i przyjazdu – powinny być zgodne z poleceniem wyjazdu służbowego.

eprasa.pl aad4d27be9

3 Wpisać faktyczne godziny wyjazdu i przyjazdu, wskazanym środkiem lokomocji. Przykładowo jeśli podróż odbywa się PKP, wpisuje się godzinę odjazdu pociągu z miejsca rozpoczęcia podróży i przyjazdu do miejscowości docelowej. Nie uwzględnia się dojazdu środkami komunikacji miejscowej w miejscu rozpoczęcia podróży. Jeśli podróż odbywała się z przesiadkami, trzeba rozpisać kolejno wszystkie etapy podróży (każdą przesiadkę). W sytuacji gdy godziny nie są zgodne z odpowiednim rozkładem jazdy, należy podać przyczynę niezgodności (opóźnienie wynoszące .... spowodowane ....).

4 Wpisać faktyczny środek lokomocji, jakim podróż służbowa została odbyta – powinien być zgodny z poleceniem wyjazdu służbowego.

5 Podać faktycznie zapłaconą cenę biletu – zgodną z odpowiednim dowodem.

6 Wpisać sumę należnych ryczałtów na dojazdy w miejscowości docelowej, jeśli pracownik faktycznie korzystał z dojazdów. Za zgodą pracodawcy można też podać faktyczne koszty dojazdów według biletów – wtedy trzeba je dołączyć do rachunku kosztów podróży służbowej. Za dojazdy w miejscowości rozpoczęcia podróży ryczałty (lub zwrot kosztów biletów) się nie należą.

7 Suma kontrolna obejmuje koszty przejazdu środkiem lokomocji wskazanym przez pracodawcę oraz ryczałtów na dojazdy (poz. 5 + poz. 6).

8 Wpisać kwotę ogółem należnych diet po ewentualnych potrąceniach za zapewnione posiłki. Liczbę i wielkość potrąceń trzeba dokładnie opisać.

9 Podać faktycznie zapłaconą cenę noclegu – zgodną z odpowiednim dowodem.

10 Pozycję wypełnia się, jeśli pracownik nie miał zapewnionych noclegów ani nie przedłożył rachunku z hotelu. Trzeba wpisać aktualną kwotę ryczałtu, odpowiadającą każdej porze nocnej w czasie podróży.

11 Podać wysokość ogółem wszystkich innych kosztów związanych z odbyciem przez pracownika podróży służbowej. Powinny one być udokumentowane. Dowody trzeba załączyć do rachunku kosztów podróży służbowej. Jeśli pracownik nie ma dowodu, musi dołączyć oświadczenie o rodzaju kosztów, ich wysokości i podać przyczynę braku dowodu.

12 Suma wszystkich kosztów poniesionych na podróż służbową.

13 Podać liczbę dokumentów dołączonych do rachunku kosztów podróży służbowej na dowód poniesienia określonych w nim wydatków.

14 Podać kwotę pobranej przez pracownika zaliczki na podróż służbową objętą rozliczeniem.

15 Podkreślić właściwą pozycję:

- „Do wypłaty” – gdy koszty podróży przewyższyły zaliczkę,
- „Do zwrotu” – gdy zaliczka była wyższa niż faktyczne koszty podróży,

i wpisać kwotę.

16 Podać datę przedłożenia do rozliczenia rachunku podróży służbowej i zamieścić czytelny podpis.

17 Zamieścić datę i podpis osób wykonujących kontrolę pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

18 Wskazać podziałkę klasyfikacji budżetowej, z której sfinansowano wydatek. Podziałkę powinna podać osoba kontrolująca rachunek pod względem merytorycznym. Jej prawidłowość i zgodność wydatku z planem powinien sprawdzić główny księgowy. Poprawność musi potwierdzić podpisem na dowód wykonania kontroli następczej. Na koniec kierownik jednostki zatwierdza rozliczenie.

19 Rubrykę należy wypełnić, jeśli należność (rubryka „Do wypłaty”) jest odbierana w kasie jednostki.

eprasa.pl aad4d27be9

3.3.1. Termin rozliczenia zaliczki i skutki jego niedochowania

Pracownik jest zobowiązany rozliczyć koszty krajowej podróży służbowej **nie później niż 14 dni od dnia jej zakończenia** (§ 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Termin wskazany w tym przepisie odnosi się ogólnie do rozliczania kosztów podróży służbowych – niezależnie od tego, czy były one zaliczkowane, czy też nie. Poza tym jest terminem instrukcyjnym.

Za naruszenie tego terminu prawo nie przewiduje żadnych negatywnych skutków dla pracowników go nieprzestrzegających. Mimo braku sankcji w przepisach ogólnie obowiązujących procedury kontroli zarządczej I stopnia w jednostce powinny zapewniać dochowanie tego terminu przez pracowników, w szczególności przez osoby, które pobrały zaliczki na pokrycie kosztów podróży służbowych. Wynika to z obowiązku racjonalnego i efektowego gospodarowania środkami publicznymi.

Po pierwsze, środki publiczne nie powinny pozostawać w dyspozycji pracowników ani być wykorzystywane na cele inne niż związane z realizacją zadań służbowych.

Po drugie, wypłata zaliczki jest równoznaczna z wydatkowaniem środków ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej na podróże służbowe. Brak terminowego rozliczenia zaliczki uniemożliwia ustalenie, czy jednostka dysponuje jeszcze niewykorzystanym limitem wydatków wynikającym z obowiązku zwrotu części środków. W samorządowych zakładach budżetowych przetrzymywanie kwot niewykorzystanych zaliczek ogranicza możliwość rozdysponowania wolnych środków na pokrycie innych kosztów działalności.

Po trzecie, terminowe rozliczanie kosztów podróży służbowych warunkuje rzetelne i terminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, ponieważ do danego okresu sprawozdawczego należy zaliczyć wszystkie operacje gospodarcze, które w nim wystąpiły (art. 20 ust. 1 uor).

PRZYKŁAD 22

Pracownicy jednostki budżetowej nie przestrzegali 14-dniowego terminu składania rozliczeń kosztów podróży służbowych, określonego w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej. Opóźnienia w rozliczeniach wynosiły od jednego do kilkunastu miesięcy. Rozliczeń unikali zwłaszcza pracownicy zobowiązani do zwrotu niewykorzystanych kwot zaliczek. Kontrola zewnętrzna zgłosiła zastrzeżenia w tej sprawie i przypisała odpowiedzialność głównej księgowej. Czy zarzut ten jest uzasadniony, skoro główna księgowa nie dysponuje narzędziami umożliwiającymi wyegzekwowanie przedłożenia rozliczeń przez pracowników?

Za niezapewnienie terminowego rozliczania przez pracowników zaliczek na koszty podróży służbowych **odpowiada kierownik jednostki** (art. 52 ust. 1, art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). **Główna księgowa może ponieść odpowiedzialność wyłącznie**

eprasa.pl aad4d27be9

w przypadku niewykonania obowiązków nałożonych na nią w ramach systemu kontroli zarządczej I stopnia.

Przestrzeganie terminów instrukcyjnych – takim jest 14-dniowy termin na rozliczenie kosztów podróży służbowej określony w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej – należy zapewnić w jednostce w ramach kontroli zarządczej I stopnia. Jest to obowiązek kierownika jednostki, który powinien określić odpowiednie procedury oraz wyznaczyć osoby odpowiedzialne za zapewnienie ich przestrzegania przez szeregowych pracowników (art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

Zwyczajowo nad terminowym rozliczaniem kosztów podróży służbowych, w tym udzielonych na ich pokrycie zaliczek, czuwają **kierownicy komórek merytorycznych**, którym służbowo podlegają pracownicy odbywający podróże. W przypadku zawinionego niedochowania terminu przez podległych pracowników kierownicy powinni w ramach pionowego systemu komunikacji wewnętrznej zgłaszać problem kierownikowi jednostki, który ma narzędzia do dyscyplinowania pracowników.

Na tej samej zasadzie główny księgowy odpowiada za nadzór nad podległymi pracownikami komórki księgowości. W przypadku gdy nie monitorował terminowości rozliczeń ani nie zgłaszał kierownikowi jednostki występujących problemów, ponosi **odpowiedzialność za nieterminowe rozliczanie kosztów podróży służbowych w zakresie swojej komórki**.

Nie jest to jednak jedyna podstawa ponoszenia odpowiedzialności przez głównego księgowego. Na podstawie art. 54 ust. 1 uofp główny księgowy wykonuje obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki. Nieterminowe rozliczanie kosztów podróży służbowych wywołuje **skutki w postaci nierzetelności ksiąg rachunkowych**, ponieważ operacje gospodarcze są ujmowane w innych okresach sprawozdawczych niż okresy, w których zostały dokonane. W związku z tym główny księgowy powinien reagować w każdym przypadku naruszenia terminów przedkładania do księgowości rozliczeń kosztów podróży służbowych.

Główny księgowy, jako osoba nadzorująca prowadzenie rachunkowości, albo sam identyfikuje takie przypadki (jeżeli prowadzi księgi rachunkowe w odpowiednim zakresie), albo powinien być o nich niezwłocznie informowany przez podległych pracowników komórki księgowości. O stwierdzonych nieprawidłowościach ma obowiązek informować kierownika jednostki w ramach pionowego systemu komunikacji funkcjonującego w kontroli zarządczej. Ponadto powinien ustalać przyczyny powstawania nieprawidłowości oraz wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu wykonywania przez inne komórki organizacyjne jednostki czynności niezbędnych do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp).

3.3.2. Dokumentowanie poniesionych kosztów

W rachunku kosztów podróży służbowej **trzeba podać wszystkie niezbędne dane, konieczne do rozliczenia kosztów podróży służbowej**, takie jak:

eprasa.pl aad4d27be9

- miejscowości rozpoczęcia i zakończenia podróży,
- daty i godziny rozpoczęcia oraz zakończenia podróży,
- środki lokomocji,
- koszty przejazdów,
- diety,
- koszty dojazdów środkami komunikacji lokalnej (faktyczne lub zryczałtowane),
- koszty noclegów (faktyczne lub zryczałtowane),
- wykaz innych niezbędnych wydatków uznanych lub zatwierdzonych przez pracodawcę.

Oprócz danych na temat rodzaju wydatków i ich wysokości trzeba zamieścić na druku (lub na dołączonych do niego na stałe załącznikach w braku miejsca na druku) także **dodatkowe informacje i oświadczenia pracownika**, niezbędne do prawidłowego ustalenia wysokości należności z tytułu kosztów podróży służbowej, takie jak np. **oświadczenie pracownika** o okolicznościach mających wpływ na:

- prawo do diet (np. w przypadku zapewnienia przez pracodawcę bezpłatnego częściowego wyżywienia – o liczbie i rodzaju zapewnionych posiłków),
- prawo do ryczałtów (oświadczenie o nieponoszeniu kosztów dojazdów środkami komunikacji miejscowej, oświadczenie o korzystaniu z noclegu we własnym zakresie),
- zwrot i wysokość innych kosztów podróży (np. oświadczenie o konieczności pozostawienia pojazdu służbowego w strefie płatnego parkowania lub na płatnym parkingu, o nieposiadaniu lub posiadaniu – z określeniem wysokości – ulgi na przejazdy danym środkiem transportu publicznego, o konieczności wykupienia noclegu w hotelu wyższej klasy ze względu na brak miejsc w tańszych, o przyczynie zmiany środka transportu ze wskazanego przez pracodawcę na inny, w tym droższy).

Do rachunku kosztów podróży służbowej należy **dołączyć dowody poniesienia rozliczanych w nim wydatków.** Nie dokumentuje się z przyczyn obiektywnych wydatków zwracanych w sposób zryczałtowany (diety, ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej, ryczałty na noclegi). Jeśli pracownik nie może przedłożyć dokumentów na dowód poniesienia innych wydatków, musi dołączyć oświadczenie o ich wysokości i przeznaczeniu oraz przyczynach braku ich udokumentowania.

PRZYKŁAD 23

Pracownik rozliczył w rachunku kosztów podróży służbowych opłatę za parkowanie na prywatnym miejscu parkingowym parafii rzymskokatolickiej, uiszczaną w kwocie „co łaska" do skarbonki w kościele. Parkowanie na tym parkingu było konieczne – sprawa załatwiana przez pracownika dotyczyła kontroli podatkowej parafii. Opłata wyniosła 50 zł. Czy można ją rozliczyć z zaliczki na podstawie oświadczenia pracownika?

Tak, koszty podróży służbowej można rozliczać na podstawie oświadczenia pracownika, jeśli uzyskanie dowodu poniesienia kosztów jest niemożliwe.

eprasa.pl aad4d27be9

Opłaty za miejsca parkingowe są uznawane przez § 4 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej za niezbędne wydatki związane z podróżą służbową, które pracodawca zwraca pracownikowi. Z kolei § 5 ust. 2 ww. rozporządzenia przewiduje, że jeśli przedstawienie dokumentu na dowód poniesienia określonych wydatków nie jest możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonanym wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania.

Oświadczenie to powinien ocenić pracodawca pod kątem jego zgodności ze stanem rzeczywistym w ramach kontroli merytorycznej oraz wstępnej głównego księgowego z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp. Pracownik merytoryczny może potwierdzić jego prawdziwość, np. dzwoniąc do parafii. Ostatecznie o uwzględnieniu tych kosztów w rozliczeniu zaliczki decyduje pracodawca. Może nie zaakceptować takich dodatkowych kosztów, jeśli stwierdzi, że nie zostały poniesione w ogóle lub w wysokości wskazanej w oświadczeniu.

PRZYKŁAD 24

Pracownik rozliczył w rachunku kosztów podróży służbowych przejazd pociągiem (wagonem klasy 2), jednak nie dołączył biletu. Złożył oświadczenie, że bilet zgubił. Czy na podstawie takiego oświadczenia można przyjąć, że koszt został faktycznie poniesiony, i rozliczyć go w ramach pobranej zaliczki?

Tak, koszty podróży służbowej można rozliczyć na podstawie oświadczenia pracownika, gdy nie ma możliwości przedłożenia dowodu poniesienia wydatku.

Przepisy nie precyzują przyczyn braku dokumentu. Najczęściej wynika to z niemożności jego uzyskania, ale przyczyną może być również zgubienie lub zniszczenie dokumentu.

Koszty przejazdów środkami komunikacji publicznej są uznawane przez § 2 pkt 2 lit. a rozporządzenia w sprawie podróży służbowej za niezbędne wydatki związane z podróżą służbową, które pracodawca zwraca pracownikowi. Z kolei § 5 ust. 2 ww. rozporządzenia przewiduje, że jeśli przedstawienie dokumentu na dowód poniesienia określonych wydatków nie jest możliwe, pracownik składa pisemne oświadczenie o dokonanym wydatku i przyczynach braku jego udokumentowania.

Oświadczenie to powinien ocenić pracodawca pod kątem jego zgodności ze stanem rzeczywistym w ramach kontroli merytorycznej oraz wstępnej głównego księgowego z art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp. Pracownik merytoryczny może potwierdzić jego prawdziwość pośrednio, np. stwierdzając, na podstawie poświadczenia z jednostki docelowej na poleceniu wyjazdu służbowego, że podróż została faktycznie odbyta, a także na podstawie informacji PKP na temat cen biletów na danej trasie. Ostatecznie o uwzględnieniu tych kosztów w rozliczeniu zaliczki decyduje pracodawca. Może on nie zaakceptować nieudokumentowanych kosztów, jeśli stwierdzi, że nie zostały poniesione w ogóle lub w wysokości wskazanej w oświadczeniu.

eprasa.pl aad4d27be9

Prawidłowość danych zawartych w rozliczeniu potwierdza podpis złożony przez delegowanego pracownika.

3.3.3. Kontrola następcza rozliczenia zaliczki i sposoby usuwania błędów

Kontrolę rozliczenia zaliczki przeprowadza się już po dokonaniu wydatków, dlatego ma charakter następczy *(ex post)*. Zasady jej wykonywania są analogiczne do zasad kontroli wstępnej. Obejmuje kontrolę merytoryczną, formalno-rachunkową oraz kontrolę następczą głównego księgowego odnoszącą się do prawidłowości operacji gospodarczych i sposobu ich udokumentowania.

Kontrolę rachunków kosztów podróży służbowych pod względem merytorycznym przeprowadza:

- zastępca kierownika jednostki lub inny wyznaczony pracownik jednostki (np. kierownik komórki organizacyjno-administracyjnej) – w zakresie rachunków kierownika jednostki,
- bezpośredni przełożony – w zakresie rachunków pracowników jednostki bezpośrednio podległych im służbowo,
- kierownik jednostki, jego zastępca lub inny wyznaczony pracownik (najczęściej kierownik komórki organizacyjno-administracyjnej) – w zakresie rachunków kierowników komórek organizacyjnych.

W jednostkach objętych wspólną obsługą – w zależności od zakresu przekazanych obowiązków – kontrola ta może należeć do pracowników jednostki:

- obsługiwanej – jeśli obowiązki w zakresie kontroli merytorycznej nie zostały przekazane do jednostki obsługującej,
- obsługującej – jeśli obowiązki w zakresie kontroli merytorycznej zostały przekazane do jednostki obsługującej.

W ramach kontroli pod względem merytorycznym wydatków z tytułu kosztów podróży służbowej krajowej należy zweryfikować prawidłowość i celowość poniesionych wydatków (zob. **ramka**).

Kryteria kontroli merytorycznej kosztów podróży służbowej krajowej

1. Czy polecenie wyjazdu służbowego zostało wydane przez osobę do tego upoważnioną (pracodawcę lub pracownika mającego stosowne upoważnienie)?
2. Czy dane wskazane w poleceniu wyjazdu przez upoważnioną osobę pokrywają się z faktycznie podanymi przez pracownika informacjami dotyczącymi czasu oddelegowania, miejscowości rozpoczęcia i zakończenia podróży oraz środka lokomocji (a w przypadku niezgodności – czy zmiany zostały zatwierdzone przez pracodawcę)?
3. Czy pracownik rozliczył wyłącznie koszty mieszczące się w granicach przewidzianych prawem oraz określone lub zaakceptowane przez pracodawcę?

eprasa.pl aad4d27be9

4. Czy koszty wykazane przez pracownika wynikają z dołączonych dokumentów źródłowych, a przy stosowaniu kosztów zryczałtowanych – czy zostały prawidłowo naliczone i ustalone w odpowiedniej wysokości?
5. Czy w przypadku braku dokumentów źródłowych pracownik złożył odpowiednie oświadczenia, a rozliczone koszty odpowiadają faktycznym wydatkom danego rodzaju (np. koszty przejazdu pociągiem odpowiadają cenie biletu obowiązującej w dniu podróży)?
6. Czy odbycie podróży było niezbędne dla realizacji zadań jednostki (np. czy do wykonania zadania w ogóle konieczne było odbycie podróży, czy nie można było sprawy załatwić telefonicznie, listownie, poprzez Internet)?
7. Czy poniesione koszty spełniają kryteria celowości, efektywności i gospodarności (czy wydatkowano wyłącznie środki niezbędne, wybrano najtańszy i najszybszy środek transportu oraz najkorzystniejszy przy zachowaniu standardów nocleg)?
8. Czy wydatki z tytułu podróży mieszczą się w planie finansowym jednostki (w jednostkach zobowiązanych do stosowania klasyfikacji budżetowej – z podaniem części, działu, rozdziału i paragrafu)?

Przeprowadzenie kontroli według ww. kryteriów stanowi podstawę do ewentualnego wnioskowania o korekty rozliczeń.

PRZYKŁAD 25

W § 2 pkt 2 lit. d rozporządzenia w sprawie podróży służbowej wskazano, że pracodawca zwraca pracownikowi inne niezbędne udokumentowane wydatki związane z podróżą służbową, określone lub uznane przez pracodawcę odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. W jaki sposób pracownik dokonujący kontroli merytorycznej powinien zweryfikować spełnienie tego warunku?

Pracownik dokonujący kontroli merytorycznej powinien **sprawdzić zgodność kosztów związanych z podróżą służbową z przepisami obowiązującymi w jednostce w zakresie kontroli zarządczej I stopnia oraz innymi poleceniami i zgodami wydanymi przez pracodawcę w danym przypadku.**

Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej nie wymienia enumeratywnie wszystkich kosztów związanych z odbywaniem podróży służbowej, które pracodawca ma obowiązek zrefundować pracownikowi. Jest to z przyczyn praktycznych niemożliwe. Dlatego w rozporządzeniu przewidziano, że do takich wydatków zalicza się również inne niewymienione koszty, określone lub uznane przez pracodawcę.

Zgodnie ze słownikiem internetowym PWN wyrażenia te oznaczają:

- określić – sprecyzować, nazwać lub opisać przez podanie cech charakterystycznych,
- uznać – dojść do wniosku, że coś jest słuszne, właściwe lub konieczne.

Wykonanie przepisów rozporządzenia w sprawie podróży służbowej powinien zapewnić kierownik jednostki w ramach procedur kontroli zarządczej I stopnia (art. 68

eprasa.pl aad4d27be9

i art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp). W szczególności może on ustalić w formie zarządzenia wewnętrznego:

- szczegółowy katalog kosztów podróży służbowych niewymienionych w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej, uznawanych za uzasadnione, lub
- tryb określania albo uzgadniania innych kosztów podróży służbowych przez pracodawcę w indywidualnych przypadkach.

Jeśli pracodawca określi w przepisach wewnętrznych szczegółowy katalog innych kosztów podróży służbowych, pracownik merytoryczny powinien sprawdzić, czy koszty rozliczone w rachunku przez pracownika mieszczą się w tym katalogu. Przykładowo gdy w zarządzeniu kierownika jednostki jako inne niezbędne koszty wymienione są wydatki na rezerwację biletów lotniczych, pracownik merytoryczny może uznać, że koszty te zostały wcześniej określone przez pracodawcę.

Jeśli natomiast kierownik jednostki nie ustalił takiego katalogu w zarządzeniu ogólnym, może określać lub uzgadniać inne koszty indywidualnie z każdym pracownikiem przed odbyciem podróży służbowej. Dla celów dowodowych powinny one zostać wymienione na piśmie, np. w kalkulacji kosztów albo poleceniu wyjazdu służbowego. Zasady postępowania mogą być dodatkowo uregulowane w zarządzeniu wewnętrznym. Przykładowo gdy w zarządzeniu kierownika jednostki nie wymienia się innych niezbędnych kosztów związanych z podróżą służbową, ale wymaga się, aby zostały one określone przez pracodawcę w poleceniu wyjazdu służbowego, pracownik merytoryczny musi sprawdzić, czy w poleceniu wyjazdu służbowego zostały wymienione te koszty jako podlegające rozliczeniu.

W sytuacji gdy inne koszty nie zostały określone ani w przepisach wewnętrznych, ani w poleceniu wyjazdu służbowego, zatwierdzenie ich rozliczenia zależy od uznania pracodawcy. Jest on w tym zakresie związany dyspozycją § 2 pkt 2 lit. d rozporządzenia w sprawie podróży służbowej, zgodnie z którą koszty te mogą zostać określone lub uznane odpowiednio do uzasadnionych potrzeb. Wola pracodawcy powinna zostać wyrażona w sposób jednoznaczny, dla celów dowodowych – na piśmie.

PRZYKŁAD 26

Kontrola zakwestionowała rozliczenie rachunku kosztów podróży służbowych w części dotyczącej kosztów przeniesienia bagażu z dworca kolejowego do taksówki (2 × 50 zł). Bagaż był ciężki, ponieważ pracownik przewoził dokumenty w formie papierowej. Kontrola stwierdziła, że taki wydatek nie figurował w katalogu kosztów określonym czy uznanym przez pracodawcę. Pracownik merytoryczny nie zgadza się z tym stanowiskiem. Uważa, że zatwierdzenie rachunku do wypłaty przez kierownika jednostki oznacza, iż uznał ten wydatek w sposób dorozumiany. Jak należy ocenić zasadność rozliczenia w tym przypadku?

Ostateczną decyzję o tym, jakie koszty związane z podróżą służbową zostaną zwrócone pracownikowi, **podejmuje pracodawca** (§ 2 pkt 2 lit. d rozporządzenia w sprawie podróży służbowej). Co do zasady koszty przenoszenia bagażu, na który

eprasa.pl aad4d27be9

składają się ciężkie rzeczy konieczne do realizacji zadania służbowego (tu: dokumenty w formie papierowej), mogą obciążyć jednostkę, w sytuacji gdy kierownik uzna je za niezbędne wydatki wiążące się bezpośrednio z odbywaniem podróży krajowej (§ 4 ust. 2 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Przepis § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej odnosi się do wydatków określonych lub uznanych przez pracodawcę. Nie rozstrzyga przy tym, na jakim etapie należy to ustalenie przeprowadzić.

W praktyce określenie takich wydatków powinno nastąpić **przed odbyciem podróży służbowej.** Przykładowo przewidywane wydatki można wskazać podczas kalkulowania kosztów podróży. Pracownik we wniosku o zaliczkę może podać koszty przeniesienia bagażu, a konieczność ich poniesienia uzasadnić wagą bagażu przewożonego w celach służbowych. Jeśli kierownik jednostki zatwierdzi tę kalkulację, tzn. że określił te koszty jako uzasadnione do poniesienia.

Uznanie kosztów może nastąpić **w trakcie podróży** służbowej (np. telefonicznie) lub po jej zakończeniu. Dotyczy to przede wszystkim kosztów dodatkowych, których nie dało się przewidzieć przed rozpoczęciem podróży służbowej. Można przyjąć, że pracodawca akceptuje dodatkowe koszty poprzez złożenie podpisu na rachunku kosztów podróży służbowej w miejscu zatwierdzenia go do wypłaty, jednak pod warunkiem że podpisał rachunek po faktycznej kontroli.

Na co dzień kierownik jednostki najczęściej jedynie zatwierdza do wypłaty dowody księgowe, ale nie sprawdza ich osobiście. Polega przy tym na pracownikach merytorycznych i głównym księgowym, którzy dokonują kontroli dokumentów księgowych przed realizacją płatności (art. 54 ust. 3–5 uofp). To oni odpowiadają za sprawdzenie, czy koszty wskazane w rachunku podróży służbowej są zgodne z przepisami.

Gdy w rachunku kosztów podróży służbowej pojawią się koszty niewymienione wprost w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej ani w przepisach wewnętrznych jednostki, w pierwszej kolejności pracownik merytoryczny na etapie kontroli merytorycznej powinien uzyskać pisemne potwierdzenie od pracodawcy, że koszty te zostały określone lub uznane. Bez takiego potwierdzenia nie można stwierdzić, czy koszty zostały zaakceptowane, czy nie. Jeśli kontrola merytoryczna nie zostanie przeprowadzona prawidłowo, główny księgowy powinien odmówić wypłaty i zwrócić dokument do poprawienia.

Opisana procedura ma chronić jednostkę przed ponoszeniem nieuzasadnionych kosztów prowadzenia działalności. Kierownik jednostki powinien mieć świadomość, że jeśli zatwierdzi rachunek kosztów podróży służbowej, w którym znajdą się koszty niezwiązane z odbywaniem podróży służbowej (np. koszty przenoszenia bagażu osobistego pracownika czy koszty za usługi tragarskie faktycznie niewykonane), to na nim ciąży odpowiedzialność za ich poniesienie niezgodnie z prawem. Przekroczenie kwoty istotnej w ciągu roku budżetowego w takich przypadkach stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

eprasa.pl aad4d27be9

Pracownik kontrolujący rachunek kosztów podróży pod względem merytorycznym jest **zobowiązany do poprawienia stwierdzonych w nim błędów** w sposób określony w art. 22 ust. 3 uor, czyli poprzez skreślenie błędnej treści lub kwoty, z utrzymaniem czytelności skreślonych wyrażeń lub liczb (nie można poprawiać pojedynczych liter i cyfr), a następnie wpisanie treści poprawnej i daty poprawki oraz złożenie podpisu.

Jeśli rodzaj błędu uniemożliwia samodzielną korektę przez osobę kontrolującą (np. brak któregoś z wymaganych oświadczeń pracownika odbywającego podróż), rachunek kosztów podróży służbowych należy odesłać do poprawienia lub uzupełnienia jego wystawcy.

Rachunek kosztów podróży służbowych, który w wyniku kontroli merytorycznej zostanie całkowicie zakwestionowany przez sprawdzającego, np. na skutek stwierdzenia, że pracownik w ogóle nie odbył podróży służbowej, której koszty są rozliczane, bądź podróż ta nie była zlecona przez pracodawcę lub upoważnioną przez niego osobę, z odpowiednią adnotacją należy zwrócić pracownikowi, który go przedłożył do rozliczenia. Ponadto należy powiadomić o tym fakcie bezpośredniego przełożonego pracownika lub kierownika jednostki. Koszty podróży w takich przypadkach w ogóle nie mogą być pokryte ze środków publicznych.

Jeśli rozliczenie kosztów jest prawidłowe lub zawierało błędy, które zostały poprawione w wyniku przeprowadzenia kontroli merytorycznej, osoba dokonująca tej kontroli powinna na dowodzie w odpowiednim miejscu złożyć podpis **z adnotacją „Sprawdzono pod względem merytorycznym"**, zamieścić datę wykonania tej czynności i przekazać dowód do kontroli formalno-rachunkowej.

W ramach kontroli formalno-rachunkowej rachunków kosztów podróży służbowej należy zweryfikować prawidłowość wypełnienia dokumentów, poprawność wyliczeń oraz kompletność wymaganych załączników i oświadczeń (zob. **ramka**).

Kryteria kontroli formalno-rachunkowej kosztów podróży służbowej krajowej

1. Czy na poleceniu wyjazdu służbowego oraz na rachunku kosztów podróży służbowej prawidłowo wypełniono wszystkie rubryki (zgodnie z ich przeznaczeniem) oraz czy pominięto jedynie pozycje, które w danym przypadku nie mają zastosowania (np. koszty ryczałtów na dojazdy przy odbywaniu podróży pojazdem służbowym bądź prywatnym pracownika)?
2. Czy zarówno polecenie wyjazdu, jak i rachunek kosztów podróży zostały wypełnione w sposób trwały, staranny, czytelny i zrozumiały (z użyciem skrótów powszechnie znanych i stosowanych, np. PKP, PKS)?
3. Czy polecenie wyjazdu i rachunek kosztów podróży nie zawierają błędów formalnych dotyczących osoby zlecającej wyjazd, osoby delegowanej, miejsca i czasu oddelegowania)?
4. Czy nie dokonywano poprawek na drukach w sposób niedozwolony (wymazanie, zamazanie, przerobienie)?
5. Czy wyliczone sumy należności są poprawne pod względem rachunkowym?

eprasa.pl aad4d27be9

6. Czy w przypadku otrzymania zaliczki jej rozliczenie jest prawidłowe, a kwota do wypłaty (zwrotu) jest ustalona właściwie?
7. Czy kwota do wypłaty (zwrotu) podana cyframi i słownie jest taka sama?
8. Czy do rachunku dołączono wszystkie wymienione dowody źródłowe dokumentujące fakt poniesienia określonych wydatków oraz wymagane oświadczenia?

Prawidłowo przeprowadzona kontrola formalno-rachunkowa minimalizuje ryzyko błędów w księgowości i rozliczeniach zaliczek.

Osoby dokonujące sprawdzenia rachunku kosztów podróży pod względem formalnym i rachunkowym są zobowiązane do poprawienia stwierdzonych w nim błędów w sposób określony w art. 22 ust. 3 uor. Jeśli błędy są tego rodzaju, że osoba dokonująca kontroli nie może ich samodzielnie poprawić, polecenie wyjazdu służbowego lub rachunek kosztów podróży służbowych należy zwrócić do poprawienia (uzupełnienia) jego wystawcy.

Jeśli rozliczenie kosztów jest prawidłowe lub zawierało błędy, które zostały poprawione w wyniku przeprowadzenia kontroli formalno-rachunkowej, osoby dokonujące tej kontroli powinny na dowodzie w odpowiednim miejscu złożyć podpis **z adnotacją „Sprawdzono pod względem formalno-rachunkowym”**, zamieścić datę wykonania tej czynności i przekazać dowód do skontrolowania głównemu księgowemu (art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp).

Główny księgowy powinien ocenić rachunek podróży służbowej pod względem:

- prawidłowości i zgodności z prawem,
- kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji,
- zgodności z planem finansowym jednostki.

W razie ujawnienia nieprawidłowości w tym zakresie główny księgowy powinien zwrócić dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a w przypadku nieusunięcia nieprawidłowości – odmówić jego podpisania. O odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy musi zawiadomić pisemnie kierownika jednostki. Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji.

Ostatecznie o zatwierdzeniu do zwrotu pracownikowi kosztów podróży służbowej, w tym rozliczeniu ich z pobranej zaliczki, decyduje kierownik jednostki poprzez złożenie podpisu w rachunku kosztów podróży **w pozycji „Zatwierdzam”**.

Sprawdź:

1. *Czy wnioski o zaliczkę na koszty podróży służbowej krajowej i rozliczenia zaliczek są składane na drukach zatwierdzonych do stosowania przez kierownika jednostki?*

eprasa.pl aad4d27be9

2. *Czy ww. dokumenty są kontrolowane pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym, prawidłowości operacji gospodarczej oraz zatwierdzane do wypłaty przez upoważnione osoby?*
3. *Czy kwoty zaliczek są szacowane na podstawie wstępnej kalkulacji w kwotach uzasadnionych faktycznymi potrzebami?*
4. *Czy rozliczenia zaliczek są składane w terminie, w pełnej wymaganej szczegółowości?*
5. *Czy pracodawca rozlicza wyłącznie koszty faktycznie poniesione, mające związek z podróżami służbowymi i w uzasadnionej wysokości?*

4. Zaliczka na koszty podróży służbowej zagranicznej

Zasady udzielania i rozliczania zaliczek na koszty podróży zagranicznych są analogiczne do zasad dotyczących podróży krajowych, z uwzględnieniem pewnych specyficznych odrębności.

Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej w § 20 przewiduje, że:

§ *Pracownik otrzymuje zaliczkę w walucie obcej na niezbędne koszty podróży zagranicznej, w wysokości wynikającej ze wstępnej kalkulacji tych kosztów.*

Przepisy nie nakładają obowiązku składania odrębnego wniosku o zaliczkę przez pracownika. W praktyce sporządzenie wstępnej kalkulacji kwoty zaliczki oraz dokumentów niezbędnych do jej wypłaty może należeć zarówno do pracodawcy (np. działającego w jego imieniu bezpośredniego przełożonego delegowanego pracownika), jak i do samego pracownika. Właściwy tryb postępowania w tym zakresie powinien określić pracodawca w przepisach wewnętrznych w jednostce stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia.

Inną konsekwencją tego uregulowania jest również **obowiązek wypłaty zaliczki na podróż zagraniczną pracownikowi, nawet jeśli o nią nie zawnioskuje.**

4.1. Kalkulacja kwoty zaliczki

Wstępna kalkulacja kwoty zaliczki odbywa się **analogicznie jak w przypadku zaliczki na podróż służbową krajową**. Należy jednak uwzględnić inne należności oraz **odmienne zasady** ich wyliczania, a ponadto przeliczyć je na walutę obcą obowiązującą w kraju docelowym delegacji.

W kalkulacji wstępnej **nie uwzględnia się kosztów, których nie można przewidzieć i które nie są bezpośrednio związane z podróżą** (np. koszty pobytu w szpitalu, innych placówkach leczniczych czy leczenia za granicą). Takie wydatki zostaną zwrócone w wysokości udokumentowanej po zakończeniu podróży służbowej.

Przedstawiamy przykładowy **wzór** wstępnej kalkulacji kosztów podróży służbowej zagranicznej, który może być stosowany przez jednostki.

eprasa.pl aad4d27be9

Wzór 5. Wstępna kalkulacja kosztów podróży służbowej zagranicznej

WSTĘPNA KALKULACJA KOSZTÓW PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ ZAGRANICZNEJ

Imię, nazwisko, stanowisko służbowe: .....

Numer polecenia wyjazdu służbowego: .....

Kraj docelowy: .....

Waluta kraju docelowego: .....

Miejscowość:
rozpoczęcia podróży: .....
zakończenia podróży: .....

Termin:
wyjazdu: ..... *(data, godzina)*
powrotu: ..... *(data, godzina)*

Środek transportu: ..... *(nazwa, rodzaj, klasa, inne dane)*

Lp.	Nazwa należności	Liczba jednostek kalkulacyjnych [1]	Wartość jednostki kalkulacji [2]	Szacowana kwota należności (zł) [3]
1	Koszty przejazdu środkami komunikacji publicznej zbiorowej i grupowej (po uwzględnieniu należnych ulg):			
	cena biletu			
	miejscówka			
	inne opłaty dodatkowe do biletu *(podać rodzaj)*			
2	Koszty przejazdu środkami komunikacji indywidualnej (taksówka, wynajęty samochód)			
3	Koszty użycia pojazdu niebędącego własnością pracodawcy			
4	Inne niezbędne opłaty:			
	opłaty za bagaż			
	opłaty za przejazd drogami i autostradami			
	opłaty za strefę płatnego parkowania			
	opłaty za miejsca parkingowe			
	inne opłaty *(podać rodzaj)*			
5	Dieta:			
	1/3			
	1/2			
	cała			

eprasa.pl aad4d27be9

6	Potrącenia z diety za wyżywienie: [4]			
	śniadanie 15%			
	obiad 30%			
	kolacja 30%			
7	Dieta przy pełnym wyżywieniu:			
	25% z 1/3			
	25% z 1/2			
	25% z całej diety			
8	Koszty dojazdów:			
	ryczałt na dojazd z/do dworca			
	ryczałt na dojazdy			
9	Nocleg:			
	ryczałt			
	koszty rzeczywiste w granicach limitu			
	koszty rzeczywiste ponad limit			
10	Koszty przewozu bagażu osobistego samolotem			
			Razem	

[1] Jednostki kalkulacji to np. szt. – dla biletów, doby – dla diet i innych ryczałtów, kilometry – dla przejechanych tras.

[2] Wartość jednostki kalkulacyjnej to np. cena biletu, obowiązująca kwota ryczałtu, stawka za kilometr przebiegu.

[3] Iloczyn jednostki kalkulacji i jej wartości.

[4] Wszystkie kwoty potrąceń należy wykazać ze znakiem minus i przy obliczaniu łącznej kwoty zaliczki odjąć je.

Przy podróży zagranicznej zaliczka może być udzielona na podróż zagraniczną, a także na zwrot kosztów podróży na terenie kraju. **Przejazdy na terenie kraju nie stanowią podróży służbowej zagranicznej.** Wynika to z definicji podanej w § 12 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej, zgodnie z którą podróż zagraniczna obejmuje czas podróży środkami komunikacji:

- lądowej (samochód, pociąg, autobus) – od chwili przekroczenia granicy państwowej w drodze za granicę do chwili jej przekroczenia w drodze powrotnej do kraju,
- lotniczej – od chwili startu samolotu w drodze za granicę z ostatniego lotniska w kraju do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na pierwszym lotnisku w kraju,
- morskiej – od chwili wyjścia statku (promu) z ostatniego portu polskiego do chwili wejścia statku (promu) w drodze powrotnej do pierwszego portu polskiego.

eprasa.pl aad4d27be9

Odcinki krajowe podróży służbowej mogą nie wystąpić w sytuacji, gdy miejsce pracy (zamieszkania) pracownika znajduje się w tej samej miejscowości co port lotniczy lub morski, w którym zaczyna i kończy się podróż.

PRZYKŁAD 27

Pracownik jednostki mającej siedzibę w Warszawie został delegowany do Paryża (Francja). Podróż odbywał samolotem odlatującym z lotniska położonego w granicach administracyjnych Warszawy.

Jego podróż służbowa obejmowała tylko odcinek zagraniczny, ponieważ w celu udania się na lotnisko nie opuścił granic administracyjnych miasta, w którym znajdowała się siedziba zatrudniającej go jednostki.

PRZYKŁAD 28

Pracownik jednostki mającej siedzibę w Wałbrzychu został delegowany do Paryża (Francja). Podróż odbywał samolotem odlatującym z lotniska położonego w granicach administracyjnych Wrocławia.

Jego podróż służbowa obejmowała:

- dwa odcinki krajowe – dojazd z Wałbrzycha do lotniska we Wrocławiu i z powrotem,
- odcinek zagraniczny – od chwili startu samolotu z lotniska we Wrocławiu do Paryża do chwili lądowania samolotu w drodze powrotnej na lotnisku we Wrocławiu.

Koszty przejazdu na terenie kraju są zaliczkowane odpowiednio na zasadach określonych dla podróży służbowej krajowej, jeśli pracownik wystąpi o udzielenie zaliczki na ich poczet (§ 12 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Należności za odcinki krajowe nalicza się odrębnie dla każdego odcinka. W przypadku odcinków krajowych przyjmuje się, że w drodze:

- tam – rozpoczynają się one na terenie kraju, w chwili wyjazdu w podróż służbową, a kończą z chwilą przekroczenia granicy kraju,
- z powrotem – rozpoczynają się z chwilą przekroczenia granicy kraju i kończą z chwilą przyjazdu do miejscowości zakończenia podróży służbowej.

Odcinków tych nie sumuje się w jedną podróż.

PRZYKŁAD 29

Pracownik jednostki zatrudniony we Wrocławiu został wysłany w podróż służbową do Berlina własnym samochodem.

W kalkulacji przyjęto następujące założenia na temat trasy i czasu podróży:

- odcinek krajowy – wyjazd z Wrocławia i przekroczenie granicy niemieckiej w Zgorzelcu (trasa 212 km, 2 godz. jazdy),
- odcinek zagraniczny podróży na trasie Goerlitz – Berlin (trasa 195 km, 3 godz. jazdy),

eprasa.pl aad4d27be9

- pobyt w Berlinie 6 godzin,
- odcinek zagraniczny podróży powrotnej: Berlin – Goerlitz (trasa 195 km, 3 godz. jazdy),
- odcinek krajowy: Zgorzelec – Wrocław (trasa 212 km, 2 godz. jazdy).

Pracownik nie korzystał z noclegów. Nie miał zapewnionych posiłków. W trakcie pobytu w Berlinie wykonywał obowiązki służbowe, z którymi nie były związane dojazdy miejscowe. Należności pracownika z tytułu tej podróży obejmowały kwoty przedstawione w następującej kalkulacji kosztów.

KALKULACJA KOSZTÓW PODRÓŻY SŁUŻBOWEJ

Imię, nazwisko, stanowisko służbowe: *XYZ*

Numer polecenia wyjazdu służbowego: *1/01/2026 z 2 stycznia 2026 r.*

Miejscowość:

docelowa: *Berlin (Niemcy)*

rozpoczęcia podróży: *Wrocław*

zakończenia podróży: *Wrocław*

Waluta – *Polska – zł, Niemcy – euro*

Termin: *2 stycznia 2026 r.*

Przejazd:

wyjazd: *Wrocław, 2.01.2026 r., godz. 6.00 – Zgorzelec godz. 8.00 przekroczenie granicy (212 km): Berlin godz. 11.00 (195 km),*

powrót: *Berlin, 2.01.2026 r., godz. 17.00 – Zgorzelec godz. 20.00 przekroczenie granicy (195 km), Wrocław – godz. 22.00.*

Czasowo dłuższy przejazd na trasie zagranicznej przyjęto zgodnie z nawigacją, która wyliczyła czas podróży z uwzględnieniem utrudnień w związku z robotami drogowymi.

Środek transportu: *samochód osobowy pracownika, pojemność skokowa silnika pow. 900 cm^3*

Lp.	Nazwa należności	Liczba jednostek kalkulacyjnych	Wartość jednostki kalkulacji	Kwota należności (zł)
Odcinek krajowy – tam i z powrotem				
1	Koszty przejazdu samochodem prywatnym o pojemności skokowej silnika pow. 900 cm^3			
	Stawka za 1 kilometr przebiegu	Wrocław – Zgorzelec 212 km Zgorzelec – Wrocław 212 km	1,15 zł	487,60 zł
2	Dieta	Czas trwania: Wrocław – Zgorzelec 2 godz. Zgorzelec – Wrocław 2 godz.	Nie należy się	
3	Ryczałty na dojazdy	Nie należą się, ponieważ miasto docelowe jest poza odcinkiem krajowym podróży		
4	Inne koszty	Nie zakłada się ponoszenia innych kosztów		

eprasa.pl aad4d27be9

Odcinek zagraniczny (12 godzin)				
1	Koszty przejazdu samochodem prywatnym o pojemności skokowej silnika pow. 900 cm^3			
	Stawka za 1 kilometr przebiegu	Zgorzelec – Berlin 195 km Berlin – Zgorzelec 195 km	1,15 zł	448,50 zł (106,39 euro po kursie 4,2156)
2	Dieta			
	1/2 (od 8 do 12 godzin) bez zapewnionych posiłków	1/2	49 euro	24,50 euro
	ryczałt na dojazd z/do dworca, ryczałt na dojazdy miejscowe	Nie należą się, ponieważ pracownik odbywa podróż pojazdem prywatnym		
3	Inne koszty	Nie zakłada się ponoszenia innych kosztów		
		Razem	**Odcinek krajowy: 487,60 zł Odcinek zagraniczny: 130,89 euro**	

W sytuacji gdy podróż służbowa obejmuje łącznie odcinek zagraniczny i krajowy, pracownik otrzymuje zaliczkę, która jest udzielana na koszty podróży:

- krajowej, na wniosek pracownika, na podstawie wstępnej kalkulacji obejmującej tylko koszty tej podróży (w walucie polskiej),
- zagranicznej, na wniosek pracownika lub bez jego wniosku, na podstawie wstępnej kalkulacji obejmującej tylko koszty tej podróży (w walucie zagranicznej, chyba że pracownik wyrazi zgodę na wypłatę w walucie polskiej).

Przy kalkulowaniu kosztów podróży zagranicznej **istotne znaczenie ma określenie przez pracodawcę rodzajów kosztów, które będą zwracane.** Wynika to z szerokiego katalogu kosztów dodatkowych nieujętych w cenie podstawowej usługi przewozu. Katalog ten może być określony w sposób ogólny w przepisach wewnętrznych jednostki (np. w zarządzeniu) lub ustalany indywidualnie z poszczególnymi pracownikami na etapie sporządzania kalkulacji zaliczki.

PRZYKŁAD 30

W przypadku **przejazdów koleją** opłaty dodatkowe związane z kosztami przejazdu są pobierane za:

- rezerwację miejsca do siedzenia (tzw. miejscówka),
- korzystanie z miejsca do siedzenia w przedziale menadżerskim,
- korzystanie z miejsca sypialnego lub do leżenia,
- bagaż ponadwymiarowy lub niestandardowy (np. rower czy inny duży sprzęt sportowy, sprzęt AGD).

W dalekobieżnych **liniach autobusowych** opłaty dodatkowe pobiera się za rezerwację konkretnego miejsca do siedzenia, bagaż ponadwymiarowy lub niestandardowy.

eprasa.pl aad4d27be9

Najwięcej różnych opłat dodatkowych doliczają **linie lotnicze**. Ich katalog zależy od polityki cenowej danego przewoźnika, dlatego może obejmować wiele różnych opcji. Co więcej, w związku z rosnącymi cenami biletów przewoźnicy często wyłączają z podstawowej taryfy niektóre usługi i pobierają za nie odrębne opłaty.

Opłaty dodatkowe są naliczane m.in. za:

- odprawę pasażerów na lotnisku zamiast *on-line*,
- odprawę pasażerską na lotnisku poza kolejnością,
- wydrukowanie biletu i/lub karty pokładowej na lotnisku,
- nabywanie biletów za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej,
- wnoszenie opłat przelewem zamiast kartą kredytową albo kartą kredytową inną niż preferowana przez przewoźnika (tzw. opłaty transakcyjne),
- przewalutowanie przy płatności kartą kredytową w innej walucie niż stosowana w danym kraju,
- przebukowanie biletu (zmiana terminu podróży),
- zmianę danych pasażera,
- priorytet wejścia (czyli wejście na pokład samolotu z dużym bagażem podręcznym lub z dodatkową sztuką bagażu podręcznego),
- wybór określonego miejsca na pokładzie samolotu,
- gwarancję przylotu w określonym czasie,
- posiłki na pokładzie,
- dodatkową przestrzeń na nogi,
- bagaż rejestrowany (czyli przewożony w luku bagażowym),
- nadbagaż (czyli bagaż przekraczający limity określone przez przewoźnika, opłacone w cenie biletu),
- dodatkowy bagaż rejestrowany lub podręczny albo zwiększony limit wagowy (opłaty wnoszone przy zakupie biletu pozwalające na uniknięcie opłat za nadbagaż, które są wielokroć wyższe),
- korzystanie z Wi-Fi o większej prędkości, zasięgu lub ponad limit czasowy,
- parkingi lotniskowe, w tym za miejsca parkingowe premium, za przekroczenie czasu parkowania, za monitorowanie pojazdu,
- pobyt w salonikach VIP (specjalnych poczekalniach, gdzie można korzystać m.in. z darmowego jedzenia i napojów, szybszego Wi-Fi, stref pracy wyposażonych w sprzęt biurowy),
- przechowanie nadbagażu lub rzeczy, których nie wolno przewozić samolotem do czasu powrotu z podróży,
- wynajem wózka inwalidzkiego,
- korzystanie z asysty dla osoby niepełnosprawnej,
- przewóz sprzętu medycznego (np. własnego wózka inwalidzkiego) lub sportowego.

Przy podróży **samochodem własnym lub służbowym** rozlicza się dodatkowo opłaty drogowe, winiety, opłaty parkingowe, koszty napraw awaryjnych czy koszty myjni.

eprasa.pl aad4d27be9

Niezależnie od użytego środka transportu do uzasadnionych kosztów podróży zagranicznej zalicza się opłaty konsularne, opłaty za wizy (tranzytowe, docelowe), koszty ubezpieczenia bagażu służbowego, wymagane testy sanitarne, koszty obowiązkowej kwarantanny (testy, leki, opłaty hotelowe), koszty szczepień obowiązkowych wymaganych w kraju docelowym.

Ze względu na szeroki katalog opłat dodatkowych przed podróżą zagraniczną należy skalkulować koszt przejazdu i **uzgodnić z pracodawcą, które z tych opłat będą zaakceptowane i zwrócone.** W wyjątkowych sytuacjach, których nie dało się przewidzieć, pracodawca może zatwierdzić dodatkowe fakultatywne wydatki już po zakończeniu podróży służbowej.

Kwotę zaliczki można zaokrąglić w górę w stosunku do kalkulowanej wartości, a także można zwiększyć o wydatki nieprzewidziane.

PRZYKŁAD 31

Z wstępnej kalkulacji wynika, że pracownik powinien otrzymać zaliczkę na podróż zagraniczną w wysokości 598,99 euro. Czy w celach praktycznych można to zaokrąglić do 600 euro?

Tak, kwotę zaliczki można zaokrąglić w górę dla równego rachunku. Jeśli pracownik poniesie niższe koszty, nadpłatę powinien zwrócić.

Zaokrąglenie nie może jednak prowadzić do nadużycia, czyli przyznania zaliczki w sposób nieuzasadniony, o cechach pożyczki – powinno być proporcjonalne do kwoty wynikającej z kalkulacji.

PRZYKŁAD 32

Z wstępnej kalkulacji wynika, że pracownik powinien otrzymać zaliczkę na podróż zagraniczną w wysokości 765 euro. Czy można tę kwotę powiększyć o 10% na tzw. wydatki nieprzewidziane?

Tak, kwotę zaliczki można powiększyć o rezerwę na wydatki nieprzewidziane, szczególnie jeśli doświadczenie w jednostce wskazuje, że podróże do danego kraju zwykle generują takie koszty.

Zaliczka jest prognozą kosztów, dlatego jej kwota zawsze pozostaje niepewna. Rezerwa nie powinna jednak być nadmierna ani prowadzić do przyznania zawyżonej zaliczki w sposób nieuzasadniony, o cechach pożyczki.

Pracodawca może określić lub zaakceptować tylko takie dodatkowe wydatki związane z podróżą służbową, które **wynikają z uzasadnionych potrzeb** (§ 2 pkt 2 lit. d rozporządzenia w sprawie podróży służbowej). Za wydatki związane z podróżą służbową uznaje się jedynie te wydatki, których – gdyby nie podróż służbowa – pracownik nie musiałby ponieść. Uzasadnione potrzeby to wydatki umotywowane, racjonalne i odpowiednie do sytuacji.

eprasa.pl aad4d27be9

Oprócz podanych przesłanek przy wydatkowaniu środków publicznych na podróże służbowe obowiązuje także art. 44 ust. 3 pkt 1 uofp, nakazujący działanie w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z poniesionych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu wyznaczonych celów.

PRZYKŁAD 33

Pracownik odbył podróż służbową samolotem. Do rachunku kosztów podróży dołączył opłatę za pięciogodzinny pobyt w saloniku VIP na lotnisku. Czas oczekiwania wynikał z dojazdu pociągiem do miejscowości, w której znajduje się lotnisko. Nie było dostępnych połączeń, które umożliwiałyby dotarcie na lotnisko na godzinę wymaganą przepisami przewoźnika przed odprawą. Czy pracodawca może zwrócić taki wydatek?

O tym, jakie koszty podróży służbowej zostaną zwrócone pracownikowi, decyduje pracodawca. Muszą być uzasadnione racjonalnymi potrzebami pracodawcy i pracownika (§ 2 pkt 2 lit. d rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Jeśli pierwotnie pobyt pracownika w saloniku VIP nie był przewidziany ani uzgodniony z pracodawcą w trakcie trwania podróży, pracodawca może uznać takie koszty dopiero na etapie rozliczania kosztów podróży służbowej. Decyzja powinna opierać się na rzeczywistych okolicznościach i ocenie, czy wydatki były celowe i konieczne.

Przykładowo jeśli pracownik po przybyciu na lotnisko zdecydował o pobycie w saloniku VIP wyłącznie ze względu na niewygodne siedzenia i hałas w terminalu, nie stanowi to wystarczającego uzasadnienia. Niedogodności w podróży służbowej są naturalne, a zatem koszty tego typu nie powinny być refundowane ze środków publicznych.

Natomiast gdy pracodawca wymagał, aby pracownik w takcie oczekiwania wykonywał zadania służbowe (np. opracowywał dokumenty na laptopie służbowym przy wykorzystaniu danych z internetowych baz danych) i pozostawał w kontakcie telefonicznym lub mailowym z przełożonym, wówczas pobyt w saloniku VIP jest uzasadniony. Saloniki te nie są jedynie luksusowymi poczekalniami, lecz oferują spokojne i ciche miejsca pracy, wyposażone w meble, podstawowy sprzęt biurowy oraz szybkie Wi-Fi. Umożliwia to efektywne wykonywanie obowiązków w przeciwieństwie do warunków panujących w terminalu hali odlotów. W takim przypadku pracodawca powinien uznać poniesienie tej opłaty za potrzebne i zwrócić ten wydatek.

4.2. Waluta zaliczki

Zaliczka na koszty podróży zagranicznej powinna być szacowana i udzielona w walucie obcej wskazanej we wstępnej kalkulacji. Najczęściej jest to **waluta kraju docelowego delegacji.** Może być również inna waluta, jeśli w Polsce występują trudności z nabyciem waluty danego kraju.

eprasa.pl aad4d27be9

PRZYKŁAD 34

Korony czeskie są trudno dostępne w kantorach stacjonarnych w północnej i centralnej Polsce, a kurs sprzedaży stosowany przez banki jest niekorzystny.

W takiej sytuacji zaliczka na podróż służbową do Czech może zostać wypłacona pracownikowi w euro, które następnie wymieni on na korony czeskie już na miejscu, po korzystniejszym kursie.

Co do zasady **walutę nabywa jednostka i przekazuje ją pracownikowi**, któremu przyznano zaliczkę (z rachunku bankowego walutowego lub z kasy walutowej).

Za zgodą pracownika zaliczkę można wypłacić w walucie polskiej w wysokości stanowiącej równowartość przysługującej pracownikowi zaliczki w walucie obcej, według średniego kursu złotego w stosunku do walut obcych określonego przez NBP z dnia wypłaty zaliczki (§ 20 ust. 2 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej). W takim przypadku pracownik samodzielnie nabywa walutę niezbędną do odbycia podróży służbowej. Może to uczynić w kantorze wymiany walut (stacjonarnym lub internetowym) albo w banku.

Przy takim rozwiązaniu istnieje ryzyko, że za otrzymaną kwotę w złotych pracownik nabędzie inną ilość waluty obcej niż wskazana we wstępnej kalkulacji kosztów podróży służbowej. Wynika to z faktu, że faktyczne kursy sprzedaży walut różnią się od kursów średnich NBP. Pracownik może zatem nabyć walutę w ilości nieznacznie wyższej albo niższej. Różnica ta nie ma jednak ostatecznie znaczenia, ponieważ zostaje rozliczona przy ustalaniu faktycznych kosztów podróży służbowej.

PRZYKŁAD 35

Pracownik zatrudniony we Wrocławiu otrzymał polecenie wyjazdu w podróż służbową zagraniczną do Paryża. Pracodawca jako środek transportu wskazał samolot. Podróż służbowa miała trwać od 12 do 14 stycznia 2026 r.

Pracownik otrzymał zaliczkę w złotych, wypłaconą z kasy 8 stycznia 2026 r. Zaliczka została ustalona w wysokości 640 euro, zgodnie z kalkulacją (636,50 euro) po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek euro:

- 3 diety po 55 euro = 165 euro,
- 2 noclegi mieszczące się w limicie 200 euro = 400 euro,
- 1 ryczałt na dojazd z lotniska do hotelu i z powrotem = 55 euro,
- 3 ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej (10% diety) = 16,50 euro.

Bilety lotnicze zostały zakupione przez pracodawcę przed wyjazdem. Pracodawca nie zapewnił pracownikowi posiłków.

Po przeliczeniu zaliczki przyznanej w wysokości 640 euro na złote otrzymano 2708,25 zł. Za tę kwotę pracownik nabył w kantorze stacjonarnym 8 stycznia 2026 r. euro po kursie 4,2211 zł, uzyskując 641,60 euro.

eprasa.pl aad4d27be9

W dniu 16 stycznia 2026 r. po powrocie pracownik przedłożył rachunek kosztów podróży służbowej w złotych, według zestawienia:

Diety za trzy pełne doby i 5 godzin = 3 i 1/3 diety	168,33 euro × 4,2119 zł	708,99 zł
2 noclegi w hostelu, w którym nie miał zapewnionych żadnych posiłków, według rachunku	284,00 euro × 4,2119 zł	1 196,18 zł
1 ryczałt na dojazd z lotniska do hotelu i z powrotem	55,00 euro × 4,2119 zł	231,65 zł
3 ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej (10% diety)	16,50 euro × 4,2119 zł	69,50 zł
Opłata za ponadwymiarowy bagaż podręczny w drodze z Paryża (dokumenty służbowe), zaakceptowana przez pracodawcę	50,00 euro × 4,2119 zł	210,60 zł
Łącznie koszty podróży po przeliczeniu na złote		**2 416,92 zł**

W dniu 16 stycznia 2026 r. pracownik zwrócił do kasy 291,33 zł.

4.3. Rozliczenie zaliczki

Koszty podróży zagranicznej, obejmujące wszystkie poniesione wydatki, a nie tylko samą zaliczkę, należy **rozliczyć w walucie otrzymanej zaliczki lub innej walucie wymienialnej, według średniego kursu z dnia jej wypłacenia** (§ 20 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej). Przepis ten odnosi się wyłącznie do rozliczeń między pracodawcą a pracownikiem.

Dla celów ewidencji księgowej wypłaty i rozliczenia zaliczki stosuje się przepisy prawa bilansowego oraz zasady określone w uor dla operacji gospodarczych i finansowych przeprowadzanych w walutach obcych. Operacje gospodarcze wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia (art. 30 ust. 2 uor). Dotyczy to w szczególności:

- sprzedaży lub zakupu walut oraz zapłaty należności i zobowiązań – po kursie faktycznie zastosowanym w danym dniu, wynikającym z charakteru operacji,
- zapłaty należności lub zobowiązań, jeśli nie jest zasadne zastosowanie kursu faktycznego, oraz innych operacji – według kursu średniego ogłoszonego przez NBP dla danej waluty z dnia poprzedzającego dzień operacji.

W praktyce, **jeśli jednostka posiada konto walutowe lub kasę walutową, zaliczkę w księgach rachunkowych wycenia się po kursie średnim NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień jej wypłaty.**

PRZYKŁAD 36

Jednostka ma kasę, w której przechowuje pogotowie kasowe w euro, na wypłatę i rozliczenie kosztów zagranicznych podróży służbowych. Euro jest wycenione na potrzeby ujęcia w księgach rachunkowych po kursie faktycznym z dnia nabycia.

eprasa.pl aad4d27be9

Pracownik otrzymuje z tego pogotowia zaliczkę w euro w kwocie wynikającej ze wstępnej kalkulacji.

Na potrzeby ujęcia w księgach rachunkowych kwota zaliczki jest przeliczana na euro po kursie z dnia poprzedzającego wypłatę zaliczki.

Przy rozliczeniu zaliczki faktycznie poniesione koszty podróży zagranicznej **pracownik rozlicza w walucie obcej, w której otrzymał zaliczkę.** Może też je rozliczyć w innej walucie wymienialnej lub w walucie polskiej według średniego kursu z dnia jej wypłacenia (§ 20 ust. 3 rozporządzenia w sprawie podróży służbowej).

Waluty wymienialne dla poszczególnych krajów określa Prezes NBP w obwieszczeniu (zob. ostatnie obwieszczenie z 20 stycznia 2026 r. w sprawie ogłoszenia wykazu walut wymienialnych – M.P. z 2026 r. poz. 147).

PRZYKŁAD 37

Pracownik na podróż do Czech otrzymał zaliczkę w euro. Koszty poniósł w koronach czeskich.

Pracownik może tę zaliczkę rozliczyć w:

- euro,
- koronach czeskich (walucie wymienialnej),
- złotych polskich.

Jednostka poniesione koszty podróży służbowej pracownika na potrzeby ujęcia w księgach rachunkowych wycenia w walucie obcej, w jakiej były faktycznie poniesione, oraz przelicza na walutę polską według kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego dzień operacji. Jest to dzień:

- potwierdzony w dowodzie (rachunku, fakturze) wystawionym na pracodawcę,
- rozliczenia podróży służbowej (wskazany na rachunku kosztów podróży służbowej w pozycji „Niniejszy rachunek przedkładam") – w przypadku kosztów ryczałtowych oraz potwierdzonych biletami, paragonami i innymi dowodami bez wskazania nabywcy.

Powstałe różnice kursowe stanowią przychody lub koszty pracodawcy.

PRZYKŁAD 38

Pracownik zatrudniony we Wrocławiu otrzymał polecenie wyjazdu w podróż służbową zagraniczną do Paryża. Pracodawca jako środek transportu wskazał samolot. Podróż miała trwać od 12 do 14 stycznia 2026 r.

Pracownik otrzymał zaliczkę w euro, wypłaconą z kasy walutowej 8 stycznia 2026 r. Jednostka nie miała rachunku walutowego. Waluty do kasy nabywała w kantorze stacjonarnym. Utrzymywała w kasie stałe pogotowie kasowe w wysokości 1000 euro. Utworzyła je 2 stycznia 2026 r., nabywając walutę po kursie 4,2189 zł.

eprasa.pl aad4d27be9

Zaliczka wyniosła 640 euro, zgodnie z kalkulacją (636,50 euro) po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek euro:

- 3 diety po 55 euro = 165 euro,
- 2 noclegi mieszczące się w limicie 200 euro = 400 euro,
- 1 ryczałt na dojazd z lotniska do hotelu i z powrotem = 55 euro,
- 3 ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej (10% diety) = 16,50 euro.

Bilety lotnicze zostały zakupione przez pracodawcę przed wyjazdem. Pracodawca nie zapewnił pracownikowi posiłków.

Pracownik po powrocie przedłożył 16 stycznia 2026 r. rachunek kosztów podróży służbowej w euro, według zestawienia:

Diety za trzy pełne doby i 5 godzin = 3 i 1/3 diety	168,33 euro
2 noclegi w hostelu, w którym nie miał zapewnionych żadnych posiłków, według rachunku	284,00 euro
1 ryczałt na dojazd z lotniska do hotelu i z powrotem	55,00 euro
3 ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej (10% diety)	16,50 euro
Opłata za ponadwymiarowy bagaż podręczny w drodze z Paryża (dokumenty służbowe), zaakceptowana przez pracodawcę	50,00 euro
Łącznie koszty podróży	**573,83 euro**

W dniu 16 stycznia 2026 r. pracownik zwrócił do kasy 66,17 euro.

Dla pracownika różnice kursowe euro nie mają znaczenia. W księgach rachunkowych należy ująć:

- wypłatę euro z kasy – według kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego wypłatę z kasy (7 stycznia 2026 r.), tj. 4,2105 zł,
- zwrot niewykorzystanej zaliczki do kasy – po kursie jej wypłaty z kasy, tj. 4,2105 zł,
- koszty noclegu z faktury wystawionej na pracodawcę i dodatkowej opłaty za niewymiarowy bagaż podręczny – po kursie z dnia poprzedzającego datę wystawienia faktur (13 stycznia 2026 r.), tj. 4,2116 zł,
- ryczałty – po kursie z dnia poprzedzającego przedłożenie rachunku kosztów podróży służbowej (15 stycznia 2026), tj. 4,2068 zł.

W związku z rozliczeniem w księgach rachunkowych ujęto różnice kursowe:

- na środkach pieniężnych w kasie (4,2189 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 573,83 euro = 4,82 zł (różnica ujemna),
- na rozliczeniu kosztów noclegu i opłaty za nadbagaż (4,2116 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 334 euro = 0,37 zł (różnica dodatnia),
- na rozliczeniu kosztów ryczałtowych (4,2068 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 239,83 euro = 0,89 zł (różnica ujemna).

Schematy księgowań – zob. **schemat 7 w rozdziale 7.**

eprasa.pl aad4d27be9

Sprawdź:

1. *Czy zaliczki na koszty podróży zagranicznej są prawidłowo kalkulowane zarówno dla odcinków krajowych, jak i zagranicznych?*
2. *Czy pracodawca określił w przepisach wewnętrznych lub uzgadnia z pracownikami, które dodatkowe koszty podróży zagranicznej uzna za uzasadnione przy kalkulacji zaliczki i jej rozliczeniu?*
3. *Czy prawidłowo ustalana jest waluta stosowana przy kalkulacji zaliczki oraz jej rozliczeniu?*
4. *Czy rozliczenie kosztów podróży zagranicznej z pracownikiem odbywa się według kursu waluty z dnia otrzymania zaliczki, a w księgach rachunkowych uwzględniono odpowiednie kursy średnie NBP oraz różnice kursowe?*

5. Zaliczki na pokrycie kosztów wykonania zadań służbowych

Ponieważ ogólnie obowiązujące przepisy w ogóle nie regulują udzielania przez pracodawcę zaliczek na pokrycie innych kosztów wykonywania zadań służbowych niż koszty podróży służbowych, unormowania w tym zakresie powinny zostać określone w dokumentacji wewnętrznej stanowiącej w jednostce procedury kontroli zarządczej I stopnia. Za ich ustalenie odpowiada kierownik jednostki. Jeśli takich regulacji nie ma, zaliczek nie należy w ogóle wypłacać.

PRZYKŁAD 39

Zastępca kierownika jednostki zwrócił się do kasy jednostki z ustnym poleceniem wypłaty zaliczki na zakup nagród przeznaczonych na zawody sportowe współorganizowane z inną jednostką dla uczniów szkół podstawowych z terenu gminy. Czy można wypłacić zaliczkę, jeśli ani w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych, ani w instrukcji kasowej nie wymienia się wniosku o zaliczkę?

Nie, z kasy jednostki nie można wypłacić gotówki, jeśli pracownik nie przedstawi odpowiedniego dokumentu stanowiącego podstawę wykonania tej operacji.

Wydatki ze środków publicznych (dokonywane zarówno z rachunku bankowego jednostki, jak i z kasy) muszą być realizowane zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami (art. 44 ust. 2 uofp). Wszystkie operacje gospodarcze – a do takich należy udzielenie zaliczek – powinny być udokumentowane odpowiednim dowodem księgowym. Tego wymaga art. 20 ust. 2–5 uor.

Wypłatę zaliczki dokumentuje się dowodem własnym wewnętrznym jednostki, ponieważ stanowi operację wewnętrzną realizowaną między pracodawcą, który przekazuje środki na pokrycie kosztów wykonywania zadań służbowych, a pracownikiem wykonującym te zadania. Rodzaje dowodów księgowych wewnętrznych powinien

eprasa.pl aad4d27be9

określić pracodawca (kierownik jednostki organizacyjnej sektora finansów publicznych) w polityce rachunkowości (art. 10 uor).

Każda operacja skutkująca wypłatą środków publicznych musi zostać poddana kontroli wstępnej oraz zatwierdzona przez kierownika jednostki, do którego należy wydawanie dyspozycji środkami pieniężnymi (art. 53 ust. 1 i art. 54 ust. 3–6 uofp). Kontrola ta musi potwierdzić, że wydatki są ponoszone na cele publiczne, w wysokości i terminach wynikających z przepisów i umów, w sposób celowy, gospodarny i efektywny (art. 44 uofp). Wykonuje się ją wyłącznie na podstawie dokumentów.

Jeśli w instrukcjach wewnętrznych nie przewidziano możliwości wypłaty zaliczek dla pracowników, a tym samym nie wskazano dowodów księgowych, na podstawie których zaliczki mogą być wypłacane z kasy lub rachunków bankowych jednostki, każdy pracownik wykonujący dyspozycje środkami pieniężnymi jest zobowiązany odmówić wypłaty zaliczki na podstawie ustnego polecenia lub dokumentu niewskazanego w polityce rachunkowości jednostki. Wykonanie takiego polecenia mogłoby skutkować naruszeniem przepisów lub popełnieniem nadużycia.

W przypadku kasjera dochodzi dodatkowo odpowiedzialność materialna za powierzoną gotówkę. Pracownik ten odpowiada bezpośrednio za każdy niedobór kasowy, który może powstać m.in. wskutek wypłaty gotówki bez dokumentu lub na podstawie dokumentu niezatwierdzonego do stosowania (art. 124 § 1 k.p.). Kasjer powinien odmówić wykonania polecenia zastępcy kierownika jednostki i zgłosić sprawę kierownikowi jednostki z zachowaniem drogi służbowej (czyli za pośrednictwem głównego księgowego).

W **przepisach wewnętrznych jednostki** należy przede wszystkim przewidzieć możliwość wypłaty zaliczek na pokrycie bieżących kosztów funkcjonowania jednostki oraz doprecyzować, w jaki sposób powinno się dokumentować i kontrolować te operacje (zob. **ramka**).

Elementy dokumentacji wewnętrznej jednostki dotyczące przyznawania i rozliczania zaliczek

1. Sytuacje, w których udzielanie zaliczek jest dopuszczalne.
2. Stanowiska, których zajmowanie uprawnia do pobierania zaliczek.
3. Cele, na które można wydatkować środki z zaliczek.
4. Rodzaje zaliczek – jednorazowe, stałe.
5. Dowody księgowe, na podstawie których następuje wypłata i rozliczenie zaliczek, wraz z instrukcją ich wypełniania.
6. Zasady wykonywania kontroli wstępnej i następczej wypłaty oraz rozliczenia zaliczek, wraz ze wskazaniem osób zobowiązanych do jej wykonania.
7. Terminy i zasady rozliczania zaliczek.

eprasa.pl aad4d27be9

Wypłata zaliczek powinna być ograniczana do sytuacji, w których pracownicy, aby prawidłowo i terminowo wykonać zadania służbowe, muszą dysponować środkami pieniężnymi pracodawcy. Ograniczenie to jest uzasadnione podwyższonym ryzykiem:

- utraty środków przez pracownika (zagubienie lub kradzież),
- defraudacji środków przez pracownika,
- wydatkowania środków na cele niepubliczne przez pracownika, na skutek tego, że wydatki z zaliczki są kontrolowane dopiero po ich poniesieniu, zamiast przed wykonaniem.

Zwyczajowo zaliczek udziela się pracownikom, którzy wykonują stale lub jednorazowo obowiązki wiążące się z koniecznością dokonywania zapłaty gotówką za zakupy lub usługi w imieniu jednostki w chwili ich zakupu. Zakres takich obowiązków powinien wynikać z regulaminu organizacyjnego jednostki lub zakresu czynności danego pracownika.

Katalog pracowników uprawnionych do pobierania zaliczek w odniesieniu do potrzeb jednostki wskazano w **ramce.**

Uprawnieni do pobierania zaliczek i cele ich przyznawania

1. Kierownik jednostki i jego zastępcy.
2. Pracownicy odpowiedzialni za bieżące zaopatrzenie jednostki – na zakupy u rolników lub u lokalnych sprzedawców detalicznych, którzy nie przyjmują płatności przelewem.
3. Pracownicy sekretariatu – na bieżące zakupy materiałów biurowych i środków spożywczych.
4. Pracownicy komórek odpowiedzialnych za prowadzenie inwestycji, obrotu środkami trwałymi, prowadzenie postępowań sądowych – na różne opłaty, np. związane z uzyskiwaniem dziennika budowy i różnych pozwoleń, zaświadczeń, na opłaty skarbowe czy notarialne.
5. Pracownicy odpowiedzialni za nabywanie i transport do jednostki środków trwałych – na różne opłaty z tym związane, np. za badania techniczne, homologację, rejestrację pojazdów).
6. Pracownicy wykonujący drobne remonty i konserwacje pomieszczeń, maszyn i urządzeń – na zakup materiałów budowlanych lub remontowych oraz drobnych narzędzi i materiałów eksploatacyjnych.
7. Pracownicy odpowiedzialni za utrzymanie czystości – na zakup środków czystości.
8. Pracownicy zajmujący się gospodarowaniem środkami ZFŚS – na zakup biletów wstępu lub opłacenie innych drobnych usług związanych z organizacją imprez finansowanych lub dofinansowanych ze środków tego funduszu.
9. Kasjerzy – na zakup walut obcych w kantorze lub banku do kasy walutowej.
10. Informatycy – na zakup części i materiałów do bieżących napraw oraz konserwacji sprzętu komputerowego.
11. Pracownicy księgowości – na zakup druków akcydensowych.
12. Pracownicy sekretariatu lub komórek organizacyjno-administracyjnych – na zakup biletów komunikacji miejskiej wydawanych pracownikom w celu odbywania dojazdów lokalnych (niebędących podróżami służbowymi).

eprasa.pl aad4d27be9

Zaliczki na pokrycie kosztów wykonywania zadań służbowych mogą być udzielane jako **stałe** lub **jednorazowe.** Udzielenie zaliczki stałej powinno być uzasadnione faktycznymi potrzebami pracownika, ponieważ długotrwałe blokowanie środków jednostki na wydatki jest nieekonomiczne.

PRZYKŁAD 40

W przypadku gdy szkoła zatrudnia intendenta odpowiedzialnego za nabywanie płodów rolnych u rolników i na lokalnych targowiskach na potrzeby stołówki szkolnej, uzasadnione jest udzielenie mu stałej zaliczki na ten cel.

Natomiast jeśli artykuły spożywcze nabywane są w hurtowni lokalnej z płatnością przelewem, a tylko sezonowo dokonuje się zakupów płodów leśnych (grzybów, malin, jagód) na targowisku, intendent powinien otrzymywać zaliczki jednorazowe, wypłacane przed planowanymi zakupami.

Nie ma ustalonych w sposób ogólnie obowiązujący wzorów dowodów wewnętrznych służących do udzielania i rozliczania zaliczek. Wzory te są wypracowane zwyczajowo i mogą się nieznacznie różnić od siebie w poszczególnych jednostkach. Dlatego stosowane w danej jednostce druki powinny zostać ustalone przez kierownika jednostki w polityce rachunkowości, wraz z instrukcją ich wypełniania.

Przyjęło się, że wzory tych druków określa instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych, stanowiąca tzw. nieobligatoryjną część polityki rachunkowości (art. 10 ust. 1 uor).

5.1. Wniosek o zaliczkę

Wypłata zaliczki na koszty wykonania zadań służbowych następuje **zawsze na wniosek pracownika.** Sporządza się go w formie pisemnej w jednym egzemplarzu.

Wniosek o zaliczkę składa się z dwóch stron. Na pierwszej stronie, wypełnianej przez pracownika wnioskującego o zaliczkę, **wpisuje się co najmniej następujące dane:**

- nazwę dowodu (wniosek o zaliczkę),
- nazwę i adres jednostki,
- imię, nazwisko i stanowisko służbowe pracownika wnioskującego o zaliczkę,
- rodzaj zaliczki (stała, jednorazowa),
- datę złożenia wniosku,
- rodzaj wydatków, na jakie mają być przeznaczone środki pochodzące z zaliczki,
- proponowaną wysokość zaliczki,
- termin, w jakim pracownik zobowiązuje się do rozliczenia zaliczki,
- podpis pracownika.

Przedstawiamy pierwszą stronę wzoru wniosku o zaliczkę, z którego mogą korzystać jednostki.

eprasa.pl aad4d27be9

Wzór 6. Wniosek o zaliczkę – pierwsza strona

Wniosek o zaliczkę			
Imię i nazwisko		**Stanowisko służbowe .....**	
Nazwa jednostki (pieczęć)		**Data .....**	
Proszę o wypłacenie zaliczki na wydatki według zestawienia:			
Lp.	**Nazwa przedmiotu, materiału, usługi**	**Kwota**	
	Razem		
Słownie zł/gr			
Zaliczka: * stała * jednorazowa Zobowiązuję się do rozliczenia zaliczki w terminie do			

* Podkreślić właściwe

Druga strona wniosku o zaliczkę zawiera potwierdzenie jego sprawdzenia i zatwierdzenia do wypłaty oraz potwierdzenie otrzymania zaliczki, jeśli jest wypłacana z kasy, albo wniosek o przelanie odpowiedniej kwoty na rachunek bankowy pracownika.

Przedstawiamy drugą stronę wzoru wniosku o zaliczkę, z którego mogą korzystać jednostki.

Wzór 7. Wniosek o zaliczkę – druga strona (na odwrocie druku)

Sprawdzono pod względem		**Przeprowadzono kontrolę wstępną**	**Zatwierdzono do wypłaty**
merytorycznym	**formalno-rachunkowym**	..... *(data, podpis)*	..... *(data, podpis)*
do wypłaty z sum ..... *(część/dział, rozdział, paragraf)* ..... *(data, podpis)*	..... *(data, podpis)*		
* Powyższą kwotę zaliczki otrzymałem i zobowiązuję się rozliczyć z niej w terminie do .... Jednocześnie upoważniam pracodawcę do potrącenia nierozliczonej kwoty zaliczki przy najbliższej wypłacie wynagrodzenia. ..... *(data i podpis zaliczkobiorcy)*			
* Proszę o przelanie kwoty zaliczki na rachunek bankowy numer ..... Zobowiązuję się rozliczyć z niej w terminie do ..... Jednocześnie upoważniam pracodawcę do potrącenia nierozliczonej kwoty zaliczki przy najbliższej wypłacie wynagrodzenia. ..... *(data i podpis zaliczkobiorcy)*			
Zaliczkę wypłacono ..... *(data i podpis kasjera)*			

* Wypełnić właściwe.

eprasa.pl aad4d27be9

Jeśli wypłata zaliczki następuje w kasie jednostki, fakt ten potwierdza kasjer oraz pracownik pobierający zaliczkę również na drugiej stronie dokumentu wniosku o zaliczkę.

Wniosek o zaliczkę powinien zostać sprawdzony pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym. Ponadto musi zostać poddany wstępnej kontroli wykonywanej przez głównego księgowego jednostki.

Kontrola ma na celu upewnienie się, że zaliczka jest zgodna z przepisami obowiązującymi w jednostce, przysługującymi pracownikowi uprawnieniami oraz rzeczywistymi potrzebami służbowymi.

W ramach kontroli pod względem merytorycznym wniosku o zaliczkę należy zweryfikować zasadność, wysokość oraz przeznaczenie zaliczki (zob. **ramka**).

Kryteria kontroli merytorycznej wniosku o zaliczkę

1. Czy udzielenie zaliczki jest dopuszczalne w świetle obowiązujących przepisów ustawowych i regulacji wewnętrznych jednostki?
2. Czy o udzielenie zaliczki wystąpił pracownik uprawniony do tego na podstawie przepisów jednostki, wykonujący zadania, na które zaliczki mogą być udzielane?
3. Czy wysokość zaliczki jest adekwatna do kosztów, które pracownik ma ponieść w związku z przydzielonymi mu zadaniami służbowymi?
4. Czy zasadne jest udzielenie zaliczki stałej czy jednorazowej?
5. Czy wydatki, które mają być pokryte z zaliczki, mieszczą się w planie finansowym jednostki (w jednostkach zobowiązanych do stosowania klasyfikacji budżetowej – z podaniem odpowiedniej części, działu, rozdziału i paragrafu), a ich poniesienie jest celowe i niezbędne z punktu widzenia realizacji celów jednostki?

Przed wypłatą zaliczki każdy wniosek podlega również kontroli formalno-rachunkowej. Jej celem jest upewnienie się, że wniosek jest sporządzony zgodnie z obowiązującymi przepisami i procedurami jednostki, a także że wszystkie dane liczbowe i informacje są prawidłowe i kompletne (zob. **ramka**).

Kryteria kontroli formalno-rachunkowej wniosku o zaliczkę

1. Czy wniosek został sporządzony na obowiązującym w jednostce formularzu?
2. Czy wniosek został wypełniony w sposób kompletny, trwały, czytelny i zrozumiały?
3. Czy wskazany we wniosku termin rozliczenia zaliczki jest zgodny z obowiązującymi przepisami i zarządzeniami wewnętrznymi?
4. Czy nie dokonywano na wniosku niedozwolonych poprawek (zamazywanie, wymazywanie, zaklejanie, przerabianie pierwotnych treści)?
5. Czy wnioskowana kwota zaliczki ogółem jest prawidłowo wyliczona pod względem rachunkowym?
6. Czy kwota do wypłaty wpisana na wniosku cyfrowo i słownie jest identyczna?

eprasa.pl aad4d27be9

Kontrola wstępna głównego księgowego, zatwierdzenie do wypłaty przez kierownika jednostki oraz poprawianie błędów we wnioskach o zaliczkę odbywa się na zasadach analogicznych do tych stosowanych we wnioskach o zaliczkę na koszty krajowej podróży służbowej (zob. **pkt 3.2.1**).

Wniosek o zaliczkę na wydatki związane z wykonywaniem zadań służbowych należy kontrolować **ze szczególną starannością**. To właśnie ta forma zaliczek, a w szczególności zaliczki stałe, stanowi najczęstsze źródło nadużyć finansowych.

PRZYKŁAD 41 – NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W jednostce budżetowej kierownik oraz jego dwaj zastępcy corocznie pobierali „zaliczki stałe na wydatki służbowe". Zaliczki te nie były rozliczane na koniec roku, a w kolejnych latach przyznawano kolejne kwoty. Nieprawidłowości te stwierdzono dopiero w trakcie kontroli.

Skala nierozliczonych zaliczek stałych:

Stanowisko i liczba nierozliczonych zaliczek stałych	Kwota ogółem
Kierownik jednostki – 5	25 000 zł
Zastępca kierownika X – 4	20 000 zł
Zastępca kierownika Y – 2	11 000 zł

Zaliczki były udzielane przez pięć kolejnych lat na podstawie wniosków, w których wskazywano wyłącznie kwotę oraz ogólny cel „wydatki służbowe". Zatwierdzane były jedynie przez głównego księgowego i kierownika jednostki. Żaden z kierowników nie przedstawił dokumentacji potwierdzającej poniesienie wydatków ze środków zaliczki.

Do nieprawidłowości doszło wskutek niewłaściwego funkcjonowania procedur kontroli zarządczej w jednostce. Kierownik jednostki nie wyznaczył pracowników odpowiedzialnych za wykonywanie kontroli merytorycznej wniosków o zaliczki, w konsekwencji czego kontrola ta faktycznie nie była realizowana.

Główny księgowy zatwierdzał wypłatę zaliczek w ramach kontroli wstępnej, mimo braku ich merytorycznej weryfikacji, co wynikało z obawy przed odmową podpisania dokumentów przedkładanych przez kierownika jednostki.

W efekcie kierownik jednostki wykorzystywał swoje uprawnienia w zakresie dysponowania środkami pieniężnymi w sposób niezgodny z zasadami gospodarki finansowej – traktował zaliczki jako formę ukrycia nieprawidłowych operacji finansowych. Przy braku sprzeciwu ze strony głównego księgowego nie obawiał się, że jego nadużycia zostaną zgłoszone do organów nadzoru i kontroli w ramach procedury z art. 54 ust. 6 uofp.

Prawidłowo pierwszym pracownikiem, który powinien zakwestionować wypłatę i doprowadzić do anulowania wniosków o zaliczki udzielane bez podstawy faktycznej lub prawnej, jest pracownik zobowiązany do przeprowadzenia kontroli merytorycznej.

Jeżeli kontrola ta nie zostanie wykonana lub nie doprowadzi do ujawnienia nieprawidłowości, obowiązek zastosowania procedury określonej w art. 54 ust. 3–6 uofp

eprasa.pl aad4d27be9

spoczywa na głównym księgowym. Do jego zadań należy zapewnienie zgodności dyspozycji środkami pieniężnymi z przepisami prawa oraz odmowa realizacji operacji finansowych naruszających te przepisy.

W sytuacji gdy pracownicy wykonujący czynności kontrolne obawiają się negatywnych konsekwencji związanych z zakwestionowaniem nieprawidłowych operacji, mogą skorzystać z ochrony przewidzianej dla sygnalisty i zgłosić stwierdzone naruszenia do właściwych organów nadzoru, kontroli lub ścigania.

W opisanym przypadku organ nadrzędny zgłosił organom ścigania podejrzenie popełniania przestępstwa. Jednocześnie podjął działania zmierzające do niezwłocznego odzyskania środków publicznych poprzez potrącanie nierozliczonych kwot zaliczek z wynagrodzeń kierownika jednostki oraz jego zastępców.

Organ nadzorujący uznał, że charakter i skala stwierdzonych nieprawidłowości, w szczególności wieloletnie nierozliczanie zaliczek w znacznych kwotach, nie uzasadniają stosowania preferencyjnych zasad ich zwrotu, w tym rozkładania należności na raty.

PRZYKŁAD 42 – NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Kontrola wykazała, że na saldzie konta 234 „Rozrachunki z pracownikami" widniało nierozliczone saldo należności jednostki w łącznej kwocie 68 000 zł. Saldo to nie było przypisane do konkretnego pracownika i figurowało na koncie analitycznym 234/11 „Zaliczki stałe".

Główna księgowa wyjaśniła, że saldo powstało w okresie zatrudnienia jej poprzedniczki, która rok wcześniej zakończyła pracę w jednostce w związku z przejściem na emeryturę. Od tego czasu należność nie była regulowana.

Kontrola dokumentacji księgowej wykazała, że zaliczki zostały wypłacone na podstawie wniosków złożonych formalnie przez dziesięciu pracowników komórki księgowości. Pracownicy ci odmówili zwrotu środków, wskazując, że wnioski sporządzali na polecenie ówczesnej głównej księgowej, która następnie przejmowała dokumenty i na ich podstawie realizowała wypłaty z rachunku bankowego jednostki.

Z przekazanych wyjaśnień wynikało również, że przed zakończeniem pracy zapewniała ona o zamiarze uregulowania pobranych kwot. W okresie zatrudnienia część należności została faktycznie spłacona, co mogło utwierdzać pracowników w przekonaniu o tymczasowym charakterze sytuacji. Po ustaniu zatrudnienia spłaty jednak ustały.

Ustalenia kontroli wskazały, że do powstania nieprawidłowości przyczyniły się braki w funkcjonowaniu mechanizmów kontroli zarządczej. W obowiązujących w jednostce regulacjach wewnętrznych nie przewidziano obowiązku przeprowadzania kontroli merytorycznej ani formalno-rachunkowej wniosków o zaliczki. Wnioski były zatwierdzane jednoosobowo przez główną księgową, a realizacja przelewów nie wymagała dodatkowej akceptacji kierownika jednostki ani innego upoważnionego pracownika.

eprasa.pl aad4d27be9

Z ustaleń kontroli wynikało również, że pracownicy podlegli służbowo osobie zatwierdzającej dokumenty nie kwestionowali poleceń związanych ze sporządzaniem wniosków, co wskazuje na niewystarczające funkcjonowanie mechanizmów sygnalizowania nieprawidłowości w jednostce.

Analiza przebiegu zdarzeń wskazuje, że ryzyko wystąpienia podobnych sytuacji mogłoby zostać istotnie ograniczone, gdyby:

- wnioski o zaliczki podlegały kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej wykonywanej przez różne osoby – ponieważ każdy dodatkowy punkt zatrzymania dokumentów na ścieżce obiegu i kontroli zwiększa prawdopodobieństwo, że znajdzie się odważny pracownik, który zatrzyma podejrzany dokument i zgłosi sprawę do kierownika jednostki,
- zatwierdzanie zaliczek do wypłaty należało do kierownika jednostki – ponieważ w ten sposób miałby szansę dowiedzieć się o nadmiernym stosowaniu zaliczek w finansowaniu kosztów jednostki, które przy tym nie miały żadnego uzasadnienia,
- realizacja przelewów wymagała akceptacji co najmniej dwóch upoważnionych pracowników,
- w jednostce funkcjonowały skuteczne procedury zgłaszania nieprawidłowości.

Za ustanowienie i zapewnienie funkcjonowania adekwatnych mechanizmów kontroli zarządczej I stopnia odpowiada kierownik jednostki (art. 68 oraz art. 69 ust. 1 pkt 3 uofp).

W następstwie przeprowadzonych postępowań właściwe organy stwierdziły popełnienie przestępstwa. Na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu obowiązek zwrotu środków był realizowany poprzez wieloletnie potrącenia z należnych świadczeń emerytalnych byłej głównej księgowej.

5.2. Rozliczenie zaliczki

Po wydatkowaniu środków z zaliczki pracownik, który ją otrzymał, powinien rozliczyć pobraną zaliczkę **w trybie i na zasadach wynikających z uregulowań wewnętrznych jednostki** w zakresie kontroli zarządczej I stopnia w obszarze gospodarki finansowej.

Zwyczajowo w tym celu wykorzystuje się **osobny dowód księgowy – „Rozliczenie zaliczki”**, do którego dołącza się dokumenty potwierdzające dokonanie wydatków z zaliczki.

Rozliczenie zaliczki sporządza zaliczkobiorca w formie pisemnej w jednym egzemplarzu. Na druku należy wpisać:

- nazwę druku („Rozliczenie zaliczki”),
- nazwę i adres jednostki,
- imię, nazwisko i stanowisko służbowe zaliczkobiorcy,
- datę i kwotę pobranej zaliczki,

eprasa.pl aad4d27be9

- dane na temat dowodów źródłowych potwierdzających wydatkowanie zaliczki (numery i daty rachunków/faktur, innych dowodów),
- kwotę zaliczki do zwrotu lub kwotę należną do wypłaty pracownikowi z tytułu pokrycia wydatków jednostki ze środków własnych pracownika.

Do druku rozliczenia zaliczki należy dołączyć wszystkie wymienione w nim dowody źródłowe.

Przedstawiamy **wzór** druku rozliczenia zaliczki, z którego mogą korzystać jednostki.

Wzór 8. Rozliczenie zaliczki

<table>
<tr><td colspan="5">Rozliczenie zaliczki</td></tr>
<tr><td colspan="5">pobranej w dniu ..... (dzień, miesiąc, rok)
przez ..... (imię, nazwisko i stanowisko służbowe)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Zaliczka została wypłacona w kwocie ..... zł
Wydatkowano według poniższego zestawienia ..... zł
do wypłaty/zwrotu* ..... zł
słownie zł/gr .....</td></tr>
<tr><td colspan="5">Zestawienie wydatków</td></tr>
<tr><td>Lp.</td><td>Numer dowodu i data wystawienia</td><td colspan="2">Rodzaj wydatku sfinansowanego z zaliczki/ rodzaj działalności według klasyfikacji budżetowej (część, dział, rozdział, paragraf)</td><td>Kwota</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td colspan="2"></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Razem</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="5">Załączone dowody sprawdzono pod względem:</td></tr>
<tr><td colspan="2">merytorycznym</td><td>.....
(data)</td><td colspan="2">.....
(podpis pracownika)</td></tr>
<tr><td colspan="2">formalno-rachunkowym</td><td>.....
(data)</td><td colspan="2">.....
(podpis pracownika)</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Rozliczenie zatwierdzono</td><td>.....
(data)</td><td colspan="2">.....
(podpis głównego księgowego)</td></tr>
<tr><td>.....
(data)</td><td colspan="2">.....
(podpis kierownika jednostki)</td></tr>
</table>

* Właściwe podkreślić

Rozliczenie zaliczki wraz z dołączonymi dokumentami źródłowymi podlega kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej oraz kontroli następczej, wykonywanej przez głównego księgowego jednostki. Po przeprowadzeniu tej kontroli i dokonaniu ewentualnych poprawek kierownik jednostki lub inna upoważniona przez niego osoba powinni zatwierdzić rozliczenie.

eprasa.pl aad4d27be9

W ramach kontroli merytorycznej rozliczeń zaliczek należy zweryfikować, czy wydatkowanie środków było zgodne z przepisami prawa, wewnętrznymi regulacjami jednostki oraz faktycznymi potrzebami jednostki i pracowników. Kontrola ta obejmuje m.in. sprawdzenie celowości i zasadności poniesionych wydatków, ich zgodności z planem finansowym oraz prawidłowości wykonania usług i dostaw. Szczegółowe kryteria kontroli merytorycznej rozliczenia zaliczki przedstawiono w **ramce**.

Kryteria kontroli merytorycznej rozliczenia zaliczki

1. Czy zaliczka została wydatkowana na cele publiczne, zgodnie z jej wnioskowanym przeznaczeniem?
2. Czy poniesione wydatki mieszczą się w planie rzeczowo-finansowym jednostki (w jednostkach zobowiązanych do stosowania klasyfikacji budżetowej – z podaniem części, działu, rozdziału i paragrafu)? Czy ich poniesienie było celowe i niezbędne dla realizacji zadań jednostki?
3. Czy wydatki zostały dokonane zgodnie z obowiązującymi warunkami zawierania umów, taryfami opłat i cennikami?
4. Czy opłacone z zaliczki usługi zostały wykonane należycie, zgodnie z obowiązującymi normami i standardami?
5. W przypadku zakupów środków rzeczowych – czy zgadza się ilość i jakość dostarczonych materiałów, środków trwałych, pozostałych środków trwałych? Czy w opisie merytorycznym zaznaczono, na czyje potrzeby zostały zakupione i komu wydane?

Przy rozliczeniu zaliczki istotne jest, aby oprócz kontroli merytorycznej została przeprowadzona również kontrola formalno-rachunkowa. Ma ona na celu sprawdzenie poprawności dokumentów, kompletności dowodów oraz zgodności wyliczeń i terminów z obowiązującymi przepisami (zob. **ramka**).

Kryteria kontroli formalno-rachunkowej rozliczenia zaliczki

1. Czy rozliczenie zostało sporządzone na obowiązującym druku i w wymaganej szczegółowości?
2. Czy dołączono wszystkie wymienione w nim dokumenty źródłowe potwierdzające dokonanie wydatków?
3. Czy rozliczenie obejmuje pełną kwotę wypłaconej zaliczki?
4. Czy w treści druku nie występują niedozwolone poprawki?
5. Czy kwoty wyrażone cyfrowo i słownie są zgodne?
6. Czy wyliczenia wydatków (sumowania) oraz kwot do wypłaty (gdy zaliczka nie pokryła w całości kwoty wydatkowanej) lub do zwrotu (gdy zaliczka przewyższała poniesione faktycznie wydatki) nie zawierają błędów rachunkowych?
7. Czy pracownik dochował terminu rozliczenia zaliczki?

Pracownik dokonujący kontroli druku rozliczenia zaliczki jest zobowiązany do poprawiania w nim błędów zgodnie z art. 22 ust. 3 uor. W przypadku stwierdzenia błędów w dokumentach obcych dołączonych do rozliczenia ich korekta powinna być dokonana poprzez uzyskanie odpowiedniego dowodu korygującego – w zależności od rodzaju

eprasa.pl aad4d27be9

dokumentu, zgodnie z art. 22 ust. 2 uor (dla rachunków) lub art. 106j ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dla faktur).

Jeśli w wyniku kontroli rozliczenia zaliczki okaże się, że pracownik wydatkował środki publiczne na cele niepubliczne lub na inne cele publiczne, których pracodawca nie uznał (np. niemieszczące się w planie finansowym jednostki), pracownik jest zobowiązany do zwrotu nieuznanej sumy do kasy lub na rachunek bankowy jednostki. W przypadku niewywiązania się z tego obowiązku pracodawca powinien dokonać potrącenia tej kwoty z najbliższego wynagrodzenia należnego pracownikowi.

PRZYKŁAD 43

Kierownik jednostki nie dołączył do rozliczenia zaliczki faktury dokumentującej zakup książek, pucharów i dyplomów. Rzeczy te miał kupić na potrzeby konkursu międzyszkolnego dla uczniów szkół ponadpodstawowych w grudniu 2025 r. Zamiast rachunku dołączył oświadczenie, że rzeczy zakupił, ale fakturę zgubił. Ponieważ zakupy były realizowane w trakcie podróży służbowej, kierownik nie pamiętał nazwy ani adresu sprzedawcy, w związku z czym nie był w stanie uzyskać duplikatu faktury. Nabyte przedmioty zostały wydane laureatom konkursu, ale nie ma żadnego pokwitowania potwierdzającego ten fakt. Czy w takim przypadku rozliczenie zaliczki może zostać uznane za prawidłowe?

Nie, wydatki nieudokumentowane nie mogą zostać rozliczone z zaliczki. Operacje gospodarcze muszą być potwierdzone dowodami księgowymi (art. 20 ust. 2 uor). W przypadku nabycia towarów wymaganym dokumentem jest faktura. Nie można tu zastosować dowodu zastępczego, w szczególności oświadczenia pracownika, który dokonał zakupu (art. 20 ust. 4 uor).

Dodatkowo w omawianym przypadku nie został udokumentowany ani zakup, ani rozdysponowanie nabytych rzeczy. Nie jest wystarczającym usprawiedliwieniem fakt, że wydatki były dokonane w podróży służbowej, a pracownik nie pamięta nazwy i adresu sprzedawcy. W obecnych warunkach technologicznych informacje te można zdobyć, np. poprzez sprawdzenie zapisów systemu nawigacji lub dostępnych w Internecie danych o lokalizacji sprzedawcy, co umożliwia wystąpienie o duplikat faktury.

Ponadto od organizatora konkursu można uzyskać potwierdzenie otrzymania i rozdysponowania nagród.

Pracownik odpowiedzialny za kontrolę merytoryczną rozliczenia zaliczki, a w przypadku jego braku – główny księgowy – powinien zwrócić wniosek kierownikowi jednostki do uzupełnienia. Jeśli kierownik jednostki nie udokumentuje zakupu, kwotę nierozliczoną należy potrącić z jego wynagrodzenia.

Od 1 lutego 2026 r., po wprowadzeniu obowiązkowego stosowania Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), jeszcze łatwiej jest uzyskać zagubione faktury. Po ustaleniu nazwy lub numeru identyfikacyjnego kontrahenta możliwe jest zalogowanie się do systemu KSeF i pobranie wystawionej faktury ustrukturyzowanej, która pozostaje dostępna w systemie niezależnie od tego, czy nabywca zachował jej kopię.

Po zmianach duplikat można wystawić jedynie do faktury w formie papierowej.

eprasa.pl aad4d27be9

W systemie KSeF nie funkcjonuje już instytucja duplikatu faktury, ponieważ faktura ustrukturyzowana jest przechowywana w systemie teleinformatycznym i może być ponownie pobrana w każdej chwili. Oznacza to, że brak dokumentu co do zasady nie może być uzasadniany jego zagubieniem przez pracownika.

Sprawdź:

1. *Czy zaliczki na pokrycie kosztów wykonania zadań służbowych są udzielane i rozliczane zgodnie z obowiązującymi w jednostce procedurami wewnętrznymi?*
2. *Czy procedury kontroli wstępnej wniosków o zaliczki zapewniają udzielanie ich w kwotach uzasadnionych faktycznymi potrzebami związanymi z realizacją zadań służbowych?*
3. *Czy kontrola następcza rozliczeń zaliczek zapewnia, że środki publiczne nie są wydatkowane na cele niepubliczne ani w sposób niecelowy lub niegospodarny?*

6. Rozliczanie kosztów pracodawcy sfinansowanych przez pracowników

Wszystkie koszty prowadzenia działalności jednostki, w tym związane z zatrudnianiem pracowników oraz wykonywaniem przez nich obowiązków służbowych, powinien ponosić bezpośrednio pracodawca. Zdarzają się jednak sytuacje, w których z przyczyn obiektywnych nie jest to możliwe. W takich przypadkach pracownik może pokryć wydatki ze środków prywatnych, a następnie otrzymać ich zwrot od pracodawcy.

PRZYKŁAD 44

Pracownik otrzymał zaliczkę w wysokości 600 euro na koszty podróży służbowej zagranicznej. Kwota została skalkulowana przy przyjęciu, że koszt noclegu zmieści się w limicie. Po przybyciu do hotelu okazało się jednak, że dokonana wcześniej rezerwacja została omyłkowo anulowana. Z powodu braku wolnych miejsc hotel zaproponował nocleg w wyższej cenie, nieznacznie przekraczającej limit. Ponieważ pracownik dotarł na miejsce w porze nocnej, skorzystał z tej oferty. W rezultacie rachunek za hotel był wyższy i przekroczył kwotę otrzymanej zaliczki.

Pracownik pokrył różnicę ze środków prywatnych. Po zakończeniu podróży pracodawca uznał zasadność wydatku ponad limit i dokonał zwrotu poniesionych kosztów.

PRZYKŁAD 45

W trakcie podróży służbowej nastąpiła awaria samochodu służbowego uniemożliwiająca kontynuowanie podróży. Koszt naprawy przekroczył kwotę zaliczki stałej udzielonej kierowcy.

Kierowca pokrył wydatek ze środków własnych. Zwrot poniesionej kwoty nastąpił po powrocie do jednostki z pogotowia kasowego.

eprasa.pl aad4d27be9

Choć przepisy prawa pracy nie zabraniają pokrywania wydatków pracodawcy ze środków własnych pracowników, nie powinno to stanowić stałej praktyki. Pracodawca nie może wymagać od pracowników, aby to oni z własnych środków finansowali koszty wykonywania zadań służbowych. Takie sytuacje mogą się zdarzyć jedynie wyjątkowo, a pracodawca musi niezwłocznie zwrócić te środki pracownikowi.

PRZYKŁAD 46

Jednostka nie ma uprawnienia do udzielania zaliczek. Czy w takiej sytuacji instrukcja wewnętrzna może przewidywać, że pracownicy pokrywają z własnych środków drobne wydatki związane z wykonywaniem obowiązków służbowych? Przykładowo mogłyby to być koszty zakupu materiałów biurowych, środków czystości, artykułów spożywczych lub wyposażenia apteczki, do jednorazowej kwoty 300 zł. W instrukcji można byłoby określić, że wydatki te podlegają zwrotowi po ich zaakceptowaniu przez pracodawcę, nie później niż w ciągu siedmiu dni od przedłożenia przez pracowników dowodów ich poniesienia.

Nie, podany zapis w instrukcji wewnętrznej jest niedopuszczalny.

Pracodawca nie może wymagać, aby pracownicy w sposób stały i planowy pokrywali wydatki służbowe z własnych środków. Środki prywatne pracowników służą przede wszystkim zaspokajaniu ich własnych potrzeb oraz potrzeb ich rodzin. Nawet pozornie niewielka kwota, np. 300 zł, zatrzymana przez pracodawcę przez siedem dni roboczych, może oznaczać dla pracownika niemożność dokonania pilnych zakupów.

Owszem, w przepisach wewnętrznych jednostki można wskazać sposób postępowania w przypadku, gdy pracownik pokryje wydatki służbowe z własnych środków, jednak powinny to być regulacje „na wszelki wypadek", a nie obowiązek nałożony na pracowników. W jednostkach, w których nie można udzielać zaliczek na takie cele, kwestie te należy zorganizować w sposób zgodny z prawem. Można np. wydawać karty płatnicze do rachunków bankowych jednostki lub utrzymywać pogotowie kasowe, z którego pracownicy mogą niezwłocznie otrzymać zwrot poniesionych wydatków na cele służbowe.

W przepisach wewnętrznych stanowiących w jednostce procedury kontroli zarządczej I stopnia należy określić zasady dokonywania i rozliczania wydatków służbowych poniesionych ze środków własnych przez pracowników. Ma to znaczenie nie tylko dla ograniczenia ryzyka nadużywania tego wyjątku przez pracodawcę, lecz także dla ochrony środków publicznych.

W przypadku sfinansowania wydatku bezpośrednio przez pracownika (gotówką lub z prywatnej karty płatniczej) nie jest możliwe przeprowadzenie kontroli wstępnej operacji gospodarczej związanej z nabyciem rzeczy lub usług. Kontrola prawidłowości takiej operacji odbywa się *ex post* (czyli po dokonaniu wydatku). Dlatego jednostka sektora finansów publicznych musi zapewnić, aby sytuacje takie nie prowadziły do nieprawidłowości ani nadużyć.

eprasa.pl aad4d27be9

Wydatki ze środków prywatnych pracowników powinny być dokonywane wyłącznie w nadzwyczajnych okolicznościach, w niezbędnej wysokości i, w miarę możliwości, po wcześniejszym uzgodnieniu z pracodawcą (osobiście, telefonicznie lub mailowo).

PRZYKŁAD 47

Pracownik został skierowany w podróż służbową samolotem. Na odcinku krajowym do miejsca wylotu podróżował pociągiem. W wyniku awarii trakcji kolejowej pociąg uległ 12-godzinnemu opóźnieniu. Do zdarzenia doszło w nocy, a podróżni nie mogli opuścić składu. Po przybyciu na lotnisko pracownik musiałby zakupić nowy bilet lotniczy ze środków własnych, a do miejsca docelowego dotarłby i tak z 14-godzinnym opóźnieniem.

Pracownik niezwłocznie skontaktował się z kierownikiem jednostki, który podjął decyzję o odwołaniu podróży służbowej.

W szczególnych sytuacjach wydatki poniesione przez pracowników mogą zostać uznane przez pracodawcę po ich dokonaniu (zob. **przykłady 25 i 26**). Pracownicy, którzy ponoszą wydatki bez wcześniejszego uzgodnienia z pracodawcą, podejmują ryzyko, że wydatki te nie zostaną uznane i nie zostaną im zwrócone.

PRZYKŁAD 48

Pracownik księgowości uczestniczył w szkoleniu. Po powrocie przedłożył fakturę za zakup publikacji fachowych, napisanych przez autora szkolenia. Łącznie nabył siedem różnych książek o wartości ponad 800 zł. Jako uzasadnienie pracownik podał, że była to korzystna okazja cenowa w porównaniu ze standardowymi cenami w księgarni. Zakupów tych nie uzgodnił z główną księgową, która stwierdziła, że wydatki nie były przewidziane w planie jednostki, a jednostka posiada dostęp do podobnych opracowań innych autorów. Czy jednostka może odmówić zwrotu poniesionych przez pracownika kosztów, gdyż nie były uzgodnione z przełożonym i nie mieściły się w celach ani w planie finansowym jednostki?

Tak, jednostka może, a nawet powinna odmówić wypłacenia kwoty żądanej przez pracownika.

Pracodawca zwraca pracownikowi koszty pokryte przez niego z własnych środków w związku z wykonywaniem zadań służbowych. Jednak to pracodawca, a nie pracownik, decyduje o tym, czy dany wydatek jest niezbędny z punktu widzenia jednostki. Wydatki te muszą spełniać warunki określone w art. 44 ust. 1–3 uofp, tj. muszą być przewidziane w planie finansowym, poniesione w sposób celowy, oszczędny i efektywny.

Aspekty te powinny być sprawdzane przed poniesieniem wydatków (art. 54 ust. 3 uofp). W szczególnych sytuacjach kontrolę tę wykonuje się po dokonaniu wydatków. Weryfikację przeprowadza się w ramach kontroli merytorycznej wydatku oraz kontroli następczej operacji gospodarczej, wykonywanej przez głównego księgowego.

eprasa.pl aad4d27be9

W opisanym przypadku podstawą odmowy zwrotu pracownikowi kosztów zakupu publikacji fachowych jest brak ujęcia wydatku na ten cel w planie rzeczowo-finansowym oraz jego niecelowość (jednostka dysponuje innymi, adekwatnymi publikacjami z tej dziedziny). Gdyby pracownik uzgodnił wydatek z główną księgową przed jego poniesieniem (np. telefonicznie), zostałby poinformowany, że jednostka nie sfinansuje zakupu, a wówczas wiedziałby, że musi pokryć go z własnych środków albo z niego zrezygnować.

Zwyczajowo przyjęta procedura nie wymaga składania odrębnego wniosku o zwrot wydatku. Wystarczy przedłożenie odpowiedniego dowodu jego poniesienia (rachunku, faktury), który podlega kontroli. Wydatki nieuznane przez pracodawcę nie podlegają zwrotowi; odmowa może być przekazana ustnie.

Jeżeli wydatek został uprzednio uzgodniony lub uznany przez pracodawcę, środki należy niezwłocznie zwrócić pracownikowi. Termin **„niezwłocznie”** nie oznacza natychmiastowego zwrotu, lecz powinien obejmować możliwie najkrótszy czas niezbędny do wykonania kontroli operacji gospodarczej oraz zapewnienia dostępności środków w kasie lub na rachunku bankowym jednostki.

PRZYKŁAD 49

Pracownik odpowiedzialny za zarejestrowanie pojazdu służbowego jednostki pokrył z własnych środków opłatę rejestracyjną w wysokości 160 zł.

Wydatek był uprzednio uzgodniony z pracodawcą. Pracownik przedstawił w jednostce dowód wpłaty i tego samego dnia otrzymał zwrot środków z pogotowia kasowego.

PRZYKŁAD 50

Pracownik samorządowej jednostki budżetowej w podróży służbowej zagranicznej poniósł wydatki wyższe o 120 zł niż otrzymana zaliczka.

Następnego dnia po powrocie przedłożył rachunek kosztów podróży służbowej do rozliczenia. Rachunek został sprawdzony i zatwierdzony do wypłaty w ciągu dwóch dni. Zwrot środków pracownik otrzymał po kolejnych dwóch dniach, niezbędnych do uzyskania z budżetu JST środków na pokrycie wydatków związanych z podróżą służbową.

Sprawdź:

1. *Czy pracodawca nie nadużywa dominującej pozycji wobec pracowników, wymagając od nich pokrywania kosztów wykonywania zadań służbowych ze środków własnych?*
2. *Czy kontrola następcza wydatków sfinansowanych ze środków własnych pracowników zapobiega ich wydatkowaniu na cele niepubliczne lub w sposób niecelowy albo niegospodarny?*
3. *Czy pracodawca zwraca pracownikom kwoty poniesionych przez nich wydatków niezwłocznie po ich udokumentowaniu, sprawdzeniu i zatwierdzeniu?*

eprasa.pl aad4d27be9

7. Ewidencja księgowa rozrachunków z tytułu zaliczek i wydatków poniesionych przez pracowników na cele służbowe

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych rozrachunki z pracownikami z tytułu zaliczek i wydatków poniesionych przez pracowników na cele służbowe ujmuje się **na koncie 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami"**. Tak wynika z rozporządzenia 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 (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont), które musi być obowiązkowo stosowane w prowadzeniu ewidencji księgowej przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Na stronie Wn konta 234 ujmuje się wypłacone pracownikom zaliczki i sumy do rozliczenia na wydatki obciążające jednostkę, a **na stronie Ma** – wydatki wyłożone przez pracowników w imieniu jednostki oraz rozliczone zaliczki i zwroty środków pieniężnych.

Konto 234 jest kontem dwusaldowym. **Saldo Wn** oznacza stan należności i roszczeń jednostki z tytułu nierozliczonych lub niewykorzystanych zaliczek przypisanych do zwrotu, a **saldo Ma** – stan zobowiązań jednostki wobec pracowników z tytułu wydatków poniesionych przez pracowników za jednostkę z własnych środków (niezależnie od tego, czy otrzymali na nie niewystarczającą zaliczkę, czy ponieśli je bez zaliczki). Sald Wn i Ma nie można redukować do per salda. Wynika to z zasady zakazu kompensat należności i zobowiązań, wyrażonej w art. 7 ust. 3 uor.

Ewidencja pomocnicza do konta 234 powinna zapewniać ustalenie stanu należności, roszczeń i zobowiązań według tytułów rozrachunków. Ponieważ na koncie 234 ujmuje się także inne – poza ww. tytułami rozrachunków – należności, roszczenia i zobowiązania wobec pracowników, ewidencja pomocnicza (na stopniu pierwszym – analitycznym) powinna **wyodrębniać minimum następujące przekroje**:

- podróże służbowe,
- zaliczki na koszty wykonania zadań służbowych,
- koszty zadań służbowych pokryte przez pracowników bez zaliczki,
- pożyczki z ZFŚS,
- świadczenia zwrotne z ZFŚS (w miarę potrzeb według tytułów: zapomogi zwrotne, udział w kosztach organizacji imprez kulturalnych, oświatowych),
- należności i roszczenia od pracowników z tytułu niedoborów i szkód,
- należności od pracowników z tytułu używania składników mienia jednostki do celów prywatnych.

W ramach kont analitycznych należy stosować podział według pracowników (drugi poziom ewidencji – szczegółowy).

eprasa.pl aad4d27be9

PRZYKŁAD 51 – NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Jednostka prowadziła konto 234 w podziale według rodzaju rozrachunków, a nie indywidualnych pracowników. Kontrola to zausterkowała i zaleciła prowadzenie kont imiennych dla każdego pracownika. Czy takie zalecenie jest zasadne?

Tak, zalecenie jest zgodne z obowiązującymi przepisami.

Konta rozrachunkowe, na których są ujmowane rozrachunki z różnych tytułów, powinny być prowadzone **w podziale według rodzajów rozrachunków i według kontrahentów** (tu: pracowników). Wymóg taki wynika z opisu kont zespołu 2 i konta 234 w pkt 28 i 41 w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Opis do konta 234 wymaga, aby ewidencja szczegółowa prowadzona do tego konta zapewniała możliwość ustalenia stanu należności, roszczeń i zobowiązań według tytułów rozrachunków.

Jednak nie jest to jedyne wymaganie. Należy tu stosować także zasady ogólne prowadzenia ewidencji rozrachunków na kontach zespołu 2. Z nich wynika, że ewidencja pomocnicza powinna być prowadzona w sposób umożliwiający wyodrębnienie poszczególnych grup rozrachunków, rozliczeń, ustalenie przebiegu ich rozliczeń oraz stanu należności, rozliczeń, roszczeń spornych i zobowiązań z podziałem według kontrahentów. Dlatego konto 234 na najniższym stopniu podziału powinno być prowadzone według pracowników, a na wyższym – według rodzajów rozrachunków z pracownikami, ujmowanych na koncie 234. Tylko tak prowadzona ewidencja umożliwia ustalenie stanu rozrachunków (należności, zobowiązań) z poszczególnymi pracownikami. To odpowiada ogólnym zasadom rozliczania należności i zobowiązań od/wobec pracowników, gdzie każda należność (zobowiązanie) musi być rozliczona z konkretnym pracownikiem, a nie ogółem pracowników.

Prawidłowo prowadzona ewidencja zaliczek udzielanych pracownikom powinna umożliwiać pełną identyfikację przebiegu rozliczeń każdej zaliczki – niezależnie od tego, czy jest to zaliczka stała czy jednorazowa. Zaliczka jednorazowa powinna być ujmowana w momencie zarówno jej wypłaty, jak i rozliczenia. W przypadku zaliczek stałych zasada jest analogiczna, z tym że należy dokumentować każdą operację rozliczenia oraz ewentualnego uzupełnienia kwoty zaliczki, od momentu jej pierwszej wypłaty aż do ostatecznego rozliczenia.

PRZYKŁAD 52 – NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W jednostce na koncie 234 ujmowano jedynie operacje udzielenia i ostatecznego rozliczenia zaliczki stałej. Przykładowo zaliczka stała udzielana na cały rok była księgowana 2 stycznia roku obrotowego na stronie Wn konta 234, a jej ostateczne rozliczenie – 31 grudnia tego roku na stronie Ma. Nie rejestrowano natomiast operacji częściowych rozliczeń oraz uzupełnień zaliczki po każdym poniesionym wydatku. Kontrola zakwestionowała takie rozwiązanie.

eprasa.pl aad4d27be9

Czy słusznie? Z jakich przepisów wynika, że postępowanie jednostki było nieprawidłowe?

Tak, zarzut kontrolujących jest słuszny. Ewidencja zaliczek stałych była przez jednostkę prowadzona niezgodnie z art. 20 ust. 1 uor. Przepis ten nakazuje, aby w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego (miesiąca – § 26 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont) ujmować wszystkie operacje gospodarcze wykonane w tym okresie.

Operacją gospodarczą w rozumieniu rachunkowości jest każde zdarzenie gospodarcze, które ma wpływ na zmianę w aktywach lub pasywach jednostki. W przypadku wypłaty zaliczki zmniejszają się aktywa pieniężne jednostki (w kasie lub na rachunku bankowym), a powstają należności od pracownika. Przy rozliczeniu zaliczki zmniejszają się zobowiązania pracownika, natomiast w jednostce wzrasta stan aktywów nabytych ze środków zaliczki (np. materiałów, wyposażenia, środków trwałych), a następnie zmniejsza się ponownie stan środków pieniężnych, o które uzupełniana jest zaliczka stała. Każda taka operacja musi być ujęta w księgach rachunkowych na właściwych kontach syntetycznych w miesiącu, w którym została wykonana.

Jeśli jednostka nie księgowała rozrachunków z tytułu rozliczania zaliczki stałej i jej uzupełniania w ciągu roku, to jej księgi rachunkowe były nierzetelne (niezgodne ze stanem rzeczywistym) w rozumieniu art. 24 ust. 2 uor.

Na koncie 234 ujmuje się także rozrachunki z tytułu wydatków poniesionych przez pracowników na realizację celów służbowych. Rozliczeń z tego tytułu nie ujmuje się w księgach rachunkowych tylko wtedy, gdy nie powstaje rozrachunek. Sytuacja taka ma miejsce, gdy poniesienie wydatku przez pracownika i zwrot pełnej kwoty następują tego samego dnia.

PRZYKŁAD 53

Pracownik przy wykonywaniu zadania, polegającego na przewiezieniu dokumentów do kontrahenta w tej samej miejscowości, poniósł koszty dojazdu taksówką. Pierwotnie pracownik miał odbyć przejazd między jednostkami tramwajem. Jednak po opuszczeniu jednostki okazało się to niemożliwe z powodu blokady linii tramwajowej. Pracownik zgłosił problem telefonicznie pracodawcy i uzyskał zgodę na przejazd taksówką. Koszty pokrył z własnych środków.

Środki te zostały mu zwrócone tego samego dnia z pogotowia kasowego. W tym przypadku nie powstał rozrachunek. W księgach rachunkowych została ujęta wyłącznie operacja zapłaty z pogotowia kasowego wydatku jednostki na taksówkę.

Na koniec roku konto 234 nie powinno wykazywać ani salda Wn, ani salda Ma rozliczeń z pracownikami z tytułu zaliczek lub wydatków jednostki pokrytych przez pracowników. Wszystkie te rozrachunki powinny być rozliczone najpóźniej 31 grudnia roku obrotowego, ze względu na zasadę roczności budżetu (zob. **rozdział 2.3**). Jeśli występują salda tego rodzaju, może to świadczyć o nieprawidłowościach w funkcjonowaniu gospodarki

eprasa.pl aad4d27be9

finansowej jednostki. Dlatego niezbędne jest przeprowadzenie szczegółowej weryfikacji tych sald w ramach inwentaryzacji rocznej (art. 26 ust. 1 pkt 3 uor). Na podstawie dokumentów źródłowych oraz wyjaśnień składanych przez pracowników należy ustalić:

1) czy osoba wymieniona we wniosku o zaliczkę faktycznie ją pobrała, a jeśli nie – co stało się z tą kwotą;
2) czy osoba wymieniona we wniosku o zaliczkę nadal jest pracownikiem jednostki, a jeśli nie:
   - dlaczego zaliczka nie została potrącona z jej ostatniego wynagrodzenia,
   - czy istnieje możliwość odzyskania zaliczki (na drodze polubownej lub sądowej),
   - czy roszczenie o zwrot zaliczki nie uległo przedawnieniu;
3) czy zaliczka nie została pobrana nienależnie (np. defraudacja środków, bezpodstawnie pobrana pożyczka ukryta pod pozorem zaliczki);
4) dlaczego zaliczka nie została rozliczona do końca roku, mimo że wydatki zostały poniesione na właściwe cele (przyczyna naruszenia terminu rozliczenia oraz niepotrącenia zaliczki z wynagrodzenia pracownika wypłaconego w grudniu roku obrotowego).

W przypadku gdy pracownicy powezmą podejrzenie przestępstwa, sprawę należy niezwłocznie zgłosić do organów ścigania.

PRZYKŁAD 54

Nowo zatrudniona główna księgowa przeanalizowała stan należności jednostki i stwierdziła, że na kontach 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" i 240 „Pozostałe rozrachunki" widnieją nierozliczone zaliczki pobrane w poprzednich latach przez kierownika jednostki oraz byłą główną księgową. Operacje te nie były dotąd weryfikowane w ramach rocznych inwentaryzacji. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym główna księgowa powinna poinformować kierownika jednostki o stwierdzonych saldach. W tej sytuacji ma jednak wątpliwości, co powinna zrobić?

W opisanej sytuacji główna księgowa znajduje się w trudnym położeniu, ponieważ kierownik jednostki jest jej przełożonym. W celu prawidłowego postępowania może skorzystać z instytucji sygnalisty i zgłosić sprawę anonimowo lub z podaniem danych osobowych do organu nadrzędnego nad jednostką lub do organu kontroli. Tryb i zasady postępowania w tym zakresie określa ustawa z 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów.

Alternatywnie może też zgłosić sprawę bezpośrednio do organów ścigania, jeśli ma uzasadnione podejrzenie, że doszło do przestępstwa. Główna księgowa nie musi korzystać z drogi służbowej i zgłaszać nierozliczonych zaliczek kierownikowi jednostki, jeśli kierownik jest jedną z osób, które takie kwoty pobrały.

Zgłoszenia powinna dokonać przed obowiązkową inwentaryzacją roczną należności (wykonywaną na 31 grudnia każdego roku obrotowego zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 uor). Jeśli główna księgowa podpisze się pod protokołem najbliższej inwentaryzacji rocznej i nie wniesie do niego uwag, może odpowiadać za zaniedbania w zakresie

eprasa.pl aad4d27be9

gospodarki finansowej oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, mimo że nie pracowała w okresie, kiedy kwoty były pobierane i ujmowane w ewidencji pod pozorem zaliczek.

Natomiast odpowiedzialność za nieprzeprowadzenie inwentaryzacji okresowej należności ujmowanych na kontach 234 i 240 w latach ubiegłych w trybie art. 18 pkt 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych spoczywa na kierowniku jednostki, zgodnie z postanowieniami art. 4 ust. 2 pkt 3 i ust. 5 uor, według którego to on odpowiada za całość rachunkowości jednostki, w tym przeprowadzanie inwentaryzacji okresowej.

Oto podstawowe zasady ewidencji operacji udzielania i rozliczania zaliczek (wypłata z kasy lub odpowiedniego rachunku bankowego).

1. Pracownikowi udzielono jednorazowej zaliczki w wysokości 600 zł.

Księgowanie jest identyczne dla zaliczek na podróże służbowe krajowe i wykonanie innych zadań służbowych, jednorazowych, stałych.

Schemat 1. Ewidencja udzielenia zaliczki

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami			101 Kasa			130 Rachunek bieżący jednostki 131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych 132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych 135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia 136 Rachunek państwowych funduszy celowych		
1a, 1b)	600			600	(1a		600	(1b

Objaśnienia do schematu:
1. Wypłata zaliczki udzielonej pracownikowi:
   a) przy wypłacie z kasy – Wn 234, Ma 101
   b) przy rozliczeniach bezgotówkowych odpowiednio do rodzaju środków – Wn 234, Ma 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136

Saldo Wn konta 234 oznacza zaliczkę wypłaconą i nierozliczoną. Figuruje na koncie do czasu przedłożenia rozliczenia zaliczki przez pracownika.

Zaliczki wypłacone pracownikom w walutach obcych można ujmować, do czasu ich rozliczenia, w równowartości waluty polskiej ustalonej przy wypłacie zaliczki. Taka szczególna zasada rachunkowości wynika z opisu konta 234 w pkt 41 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Jeśli jednostka przyjmie tę zasadę w zakładowym planie kont, to schemat ten jest właściwy także dla udzielenia zaliczki na podróż służbową zagraniczną w walucie obcej lub po przeliczeniu na walutę polską.

eprasa.pl aad4d27be9

2. Pracownik rozliczył w całości zaliczkę w wysokości 600 zł.

Księgowanie jest identyczne dla zaliczek na podróże służbowe krajowe i wykonanie innych zadań służbowych, jednorazowych.

Schemat 2. Ewidencja rozliczenia w całości zaliczki jednorazowej

101 Kasa
130 Rachunek bieżący jednostki
131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych
135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
136 Rachunek państwowych funduszy celowych

				600	(1

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami

1)	600	600	(2

401 Zużycie materiałów i energii
402 Usługi obce
403 Podatki i opłaty
409 Pozostałe koszty rodzajowe

2)	600		

Objaśnienia do schematu:
1. Otrzymana zaliczka – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136
2. Rozliczenie zaliczki odpowiednio do rodzaju kosztów – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – pracownik został rozliczony w całości.

3. Pracownik rozliczył zaliczkę jednorazową otrzymaną w wysokości 600 zł. Poniesione koszty wynosiły 550 zł. Kwotę niewykorzystaną 50 zł zwrócił do kasy (lub na odpowiedni rachunek bankowy).

Schemat 3. Ewidencja rozliczenia zaliczki jednorazowej i zwrot niewykorzystanej kwoty

101 Kasa
130 Rachunek bieżący jednostki
131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych
135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
136 Rachunek państwowych funduszy celowych

3)	50	600	(1		

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami

1)	600	550	(2
		50	(3

401 Zużycie materiałów i energii
402 Usługi obce
403 Podatki i opłaty
409 Pozostałe koszty rodzajowe

2)	550		

eprasa.pl aad4d27be9

Objaśnienia do schematu:
1. Otrzymana zaliczka – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136
2. Rozliczenie zaliczki według dowodów obcych odpowiednio do rodzaju kosztów – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234
3. Zwrot zaliczki niewykorzystanej – Wn 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136, Ma 234

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – pracownik został w całości rozliczony.

W jednostkach budżetowych po zwrocie zaliczki na rachunek bieżący (konto 130 – subkonto wydatków) należy dodatkowo wprowadzić dwustronny zapis korygujący, zapewniający czystość obrotów (pkt 17 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Jest to tzw. zapis techniczny ujemny w kwocie zaliczki zwróconej – Wn 130, Ma 130.

4. Pracownik rozliczył w pełni zaliczkę jednorazową, wypłaconą w kwocie 600 zł. Poza tym poniósł ze środków własnych wydatki uznane przez pracodawcę w kwocie 70 zł. Zwrot wydatków poniesionych ponad zaliczkę otrzymał z kasy (lub na osobisty rachunek bankowy).

Schemat 4. Ewidencja rozliczenia zaliczki jednorazowej i zwrot dodatkowo poniesionych kosztów

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami				101 Kasa 130 Rachunek bieżący jednostki 131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych 132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych 135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia 136 Rachunek państwowych funduszy celowych			401 Zużycie materiałów i energii 402 Usługi obce 403 Podatki i opłaty 409 Pozostałe koszty rodzajowe		
1)	600	670	(2		600	(1	2)	670	
3)	70				70	(3			

Objaśnienia do schematu:
1. Otrzymana zaliczka – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136
2. Rozliczenie zaliczki według dowodów obcych odpowiednio do rodzaju kosztów – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234
3. Refundacja ze środków pracodawcy wydatków poniesionych z własnych środków pracownika – Wn 234, Ma 130 lub 101

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – pracownik został w całości rozliczony.

eprasa.pl aad4d27be9

5. Pracownik otrzymał zaliczkę stałą na początku roku obrotowego w kwocie 600 zł do rozliczenia na koniec roku obrotowego. W ciągu roku wielokrotnie rozliczał z niej wydatki i otrzymywał kwotę na uzupełnienie zaliczki (w przykładzie pokazano tylko jedną taką operację – rozliczenie wydatków w wysokości 300 zł). Na koniec roku kwotę niewykorzystaną zaliczki 50 zł zwrócił do kasy (lub na odpowiedni rachunek bankowy).

Schemat 5. Ewidencja rozliczenia zaliczki stałej na koniec roku

101 Kasa
130 Rachunek bieżący jednostki
131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych
135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
136 Rachunek państwowych funduszy celowych

1)	600	300	(2	5)	50	600	(1	2)	300		
3)	300	550	(4			300	(3	4)	550		
		50	(5								

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami

401 Zużycie materiałów i energii
402 Usługi obce
403 Podatki i opłaty
409 Pozostałe koszty rodzajowe

Objaśnienia do schematu:
1. Otrzymana zaliczka – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136
2. Rozliczenie zaliczki według dowodów obcych w ciągu roku odpowiednio do rodzaju kosztów – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234
3. Uzupełnienie zaliczki stałej – Wn 234, Ma 101/130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136
4. Rozliczenie zaliczki stałej na koniec roku – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234
5. Zwrot kwoty niewykorzystanej – Wn 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136, Ma 234

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – pracownik został w całości rozliczony na koniec roku. Na początku nowego roku może otrzymać kolejną zaliczkę stałą.

W jednostkach budżetowych po zwrocie zaliczki na rachunek bankowy bieżący (konto 130 – subkonto wydatków) należy dodatkowo wprowadzić dwustronny zapis korygujący, zapewniający czystość obrotów (pkt 17 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Jest to tzw. zapis techniczny ujemny w kwocie zaliczki zwróconej – Wn 130, Ma 130.

6. Pracownik nie rozliczył w terminie zaliczki jednorazowej na pokrycie wydatków związanych z wykonaniem zadań służbowych, wypłaconej w wysokości 200 zł. Pracodawca potrącił nierozliczoną zaliczkę w całości z najbliższego wynagrodzenia pracownika.

eprasa.pl aad4d27be9

Schemat 6. Ewidencja potrącenia nierozliczonej zaliczki z wynagrodzenia pracownika

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami		101 Kasa 130 Rachunek bieżący jednostki 131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych		231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń		404 Wynagrodzenia 405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	
1) 200	200 (3		200 (1 4 800 (4	3) 3 000* 3) 200 4) 4 800	8 000 (2	2) 8 000	

Objaśnienia do schematu:
1. Otrzymana zaliczka – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131
2. Naliczenie wynagrodzenia brutto – Wn 404 i 405, Ma 231
3. Potrącenie z wynagrodzenia kwoty składek i podatku – Wn 231 ujęte odpowiednio na stronie Ma kont 225 i 229 (niepokazane na schemacie*), oraz nierozliczonej zaliczki – Wn 231, Ma 234
4. Wypłata wynagrodzenia po potrąceniach – Wn 231, Ma 130 lub 131

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – pracownik został w całości rozliczony.

Schemat stosuje się odpowiednio przy potrąceniach kwot zaliczek częściowo rozliczonych, a częściowo przypisanych do zwrotu – jednak niezwróconych. Na koncie 234 uwzględnia się wtedy sumę kwoty rozliczonej i potrąconej z wynagrodzenia.

7. Pracownik zatrudniony we Wrocławiu otrzymał polecenie wyjazdu w podróż służbową zagraniczną do Paryża. Pracodawca jako środek transportu wskazał samolot. Odlot następował z lotniska we Wrocławiu, dlatego podróż nie miała odcinka krajowego. W delegacji pracownik miał przebywać od 12 do 14 stycznia 2026 r. Pracownik otrzymał zaliczkę w kwocie 630 euro, wypłaconą z kasy walutowej 8 stycznia 2026 r. Jednostka nie miała rachunku walutowego. Waluty do kasy nabywała w kantorze stacjonarnym. Utrzymywała w kasie stałe pogotowie kasowe w kwocie 1000 euro. Utworzyła je 2 stycznia 2026 r., nabywając walutę po kursie 4,2189 zł.

Pracownik po powrocie przedłożył 16 stycznia 2026 r. rachunek kosztów podróży służbowej w euro, według zestawienia:

Diety za trzy pełne doby i 5 godzin = 3 i 1/3 diety	168,33 euro
2 noclegi w hostelu, w którym nie miał zapewnionych żadnych posiłków, według rachunku	284,00 euro
1 ryczałt na dojazd z lotniska do hotelu i z powrotem	55,00 euro
3 ryczałty na dojazdy środkami komunikacji miejscowej (10% diety)	16,50 euro
Opłata za ponadwymiarowy bagaż podręczny w drodze z Paryża (dokumenty służbowe), zaakceptowana przez pracodawcę	50,00 euro
Łącznie koszty podróży	**573,83 euro**

W dniu 16 stycznia 2026 r. pracownik zwrócił do kasy 56,17 euro.

eprasa.pl aad4d27be9

Dla pracownika różnice kursowe euro nie mają znaczenia. Rozlicza je wyłącznie pracodawca. W księgach rachunkowych transakcje należy ująć:

- wypłatę euro z kasy – według kursu średniego NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego wypłatę z kasy (7 stycznia 2026 r.), tj. 4,2105 zł,
- zwrot niewykorzystanej zaliczki do kasy – po kursie jej wypłaty z kasy, tj. 4,2105 zł,
- koszty noclegu z faktury wystawionej na pracodawcę i dodatkowej opłaty za niewymiarowy bagaż podręczny – po kursie z dnia poprzedzającego datę wystawienia faktur (13 stycznia 2026 r.), tj. 4,2116 zł,
- ryczałty – po kursie z dnia poprzedzającego przedłożenie rachunku kosztów podróży służbowej (15 stycznia 2026 r.), tj. 4,2068 zł.

W związku z rozliczeniem w księgach rachunkowych ujęto różnice kursowe:

- na środkach pieniężnych w kasie (4,2189 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 573,83 euro = 4,82 zł (różnica ujemna),
- na rozliczeniu kosztów noclegu i opłaty za nadbagaż (4,2116 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 334 euro = 0,37 zł (różnica dodatnia),
- na rozliczeniu kosztów ryczałtowych (4,2068 zł/euro – 4,2105 zł/euro) × 239,83 euro = 0,89 zł (różnica ujemna).

Schemat 7. Rozliczenie zaliczki wypłaconej w euro z kasy walutowej jednostki

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami		101 Kasa (analitycznie – kasa walutowa)	
1) 630,00 euro	334,00 euro (2	4) 56,17 euro	630,00 euro (1
2a) 0,37 zł	239,83 euro (3		4,82 zł (1a
	0,89 zł (3a		
	56,17 euro (4		

751 Koszty finansowe (ujemne różnice)		750 Przychody finansowe (dodatnie różnice)		409 Pozostałe koszty rodzajowe	
1a) 4,82 zł			0,37 zł (2a	2) 334,00 euro	
3a) 0,89 zł				3) 239,83 euro	

Objaśnienia do schematu:

1. Wypłata zaliczki po kursie 4,2105 zł za 1 euro (630 euro, tj. 2652,62 zł) – Wn 234, Ma 101

1a. Ujemna różnica kursowa na środkach pieniężnych w kasie 4,82 zł – Wn 751, Ma 101

2. Rozliczenie wydatków fakturowanych po kursie 4,2116 zł za 1 euro (234 euro, tj. 1406,67 zł) – Wn 409, Ma 234

2a. Dodatnia różnica kursowa na rozliczeniu wydatków fakturowanych 0,37 zł – Wn 234, Ma 750

3. Rozliczenie wydatków ryczałtowych po kursie 4,2068 zł za 1 euro (239,83 euro, tj. 1008,92 zł) – Wn 409, Ma 234

3a. Ujemna różnica kursowa na rozliczeniu kosztów ryczałtowych 0,89 zł – Wn 751, Ma 234

4. Wpłata do kasy niewykorzystanej zaliczki po kursie 4,2105 zł za 1 euro (56,17 euro, tj. 236,50 zł – Wn 101, Ma 234

eprasa.pl aad4d27be9

8. Rozliczenie wydatków pracownika poniesionych za jednostkę w wysokości 100 zł. Zwrot wydatków poniesionych, uznanych w całości przez pracodawcę, pracownik otrzymał z kasy (lub na osobisty rachunek bankowy).

Schemat 8. Ewidencja rozliczenia zaliczki stałej na koniec roku

101 Kasa
130 Rachunek bieżący jednostki
131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych
135 Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
136 Rachunek państwowych funduszy celowych

	100 (2

234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami

2) 100	100 (1

401 Zużycie materiałów i energii
402 Usługi obce
403 Podatki i opłaty
409 Pozostałe koszty rodzajowe

1) 100	

Objaśnienia do schematu:

1. Poniesione wydatki na realizacje zadań służbowych – Wn 401 (zakup materiałów, towarów)/402 (zakup usług)/403 (np. opłaty notarialne, skarbowe, administracyjne)/409 (m.in. koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych), Ma 234
2. Refundacja ze środków pracodawcy wydatków poniesionych z własnych środków pracownika – Wn 234, Ma 101 lub 130 (subkonto wydatków)/131/132/135/136

Saldo konta 234 zostało wyzerowane – należności pracownika zostały w całości rozliczone.

Sprawdź:

1. *Czy w jednostce jest prowadzone konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami" w podziale:*
   - *analitycznym – według rodzajów rozrachunków,*
   - *szczegółowym – według pracowników?*
2. *Czy na koncie 234 w sposób pełny i rzetelny są ewidencjonowane wszystkie operacje związane z udzielaniem i rozliczaniem zaliczek stałych i jednorazowych?*
3. *Czy na koniec roku salda analityczne konta 234 dotyczące zaliczek i środków wydatkowanych przez pracowników na wykonanie zadań służbowych są zerowe?*
4. *Czy jeśli ww. salda nie były zerowe, to na koniec roku w ramach inwentaryzacji okresowej ustalono dokładnie, czego dotyczą, i wyjaśniono, dlaczego nie zostały rozliczone i zlikwidowane?*
5. *Czy wykryte w ramach inwentaryzacji nadużycia zostały udokumentowane w protokole inwentaryzacji rocznej i zgłoszone odpowiednim organom?*

eprasa.pl aad4d27be9

8. Podsumowanie

1. Zaliczki to środki pieniężne, które pracodawca przekazuje pracownikom na pokrycie wydatków służbowych przed ich poniesieniem. Zaliczek udziela się na pokrycie kosztów podróży służbowych krajowych i zagranicznych oraz na zakupy towarów i usług nieobjętych obowiązkiem stosowania przepisów o zamówieniach publicznych.

2. W państwowych jednostkach budżetowych udzielanie zaliczek pracownikom jest dopuszczalne wyłącznie na pokrycie kosztów podróży służbowych krajowych i zagranicznych. W samorządowych jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych zaliczki mogą być udzielane zarówno na pokrycie kosztów podróży służbowych, jak i na zakup dóbr i usług.

3. Szczegółowe procedury obowiązujące przy udzielaniu zaliczek w jednostce organizacyjnej musi określić kierownik w przepisach wewnętrznych stanowiących procedury kontroli zarządczej I stopnia. Dotyczy to zarówno zaliczek udzielanych na podstawie rozporządzenia w sprawie podróży służbowej – ze względu na ograniczony zakres regulacji ustawowej – jak i zaliczek udzielanych na zakup dóbr i usług, w odniesieniu do których brak jest regulacji ogólnie obowiązujących.

4. Zaliczki udziela pracodawca na uzasadniony wniosek pracownika, złożony na piśmie. Wniosek pracownika nie jest wymagany w przypadku zaliczek na pokrycie kosztów zagranicznej podróży służbowej.

5. O udzieleniu albo odmowie udzielenia zaliczki pracownikowi oraz o zatwierdzeniu albo niezatwierdzeniu jej rozliczenia decyduje kierownik jednostki. W sytuacji gdy o udzielenie zaliczki ubiega się kierownik jednostki, odpowiednie czynności wykonuje upoważniony przez niego pracownik jednostki. W jednostkach objętych wspólną obsługą w ramach samorządowego CUW o udzieleniu zaliczki oraz zatwierdzeniu jej rozliczenia decyduje kierownik jednostki obsługiwanej, którego kompetencje do wydawania dyspozycji środkami pieniężnymi nie podlegają przekazaniu kierownikowi jednostki obsługującej.

6. Zaliczki mogą być udzielane ze środków na wydatki jednostek budżetowych, ze środków bieżących samorządowych zakładów budżetowych, a także ze środków zgromadzonych na rachunkach pomocniczych jednostek organizacyjnych i z pogotowia kasowego.

7. Termin złożenia wniosku o zaliczkę powinien umożliwiać jego kontrolę oraz zabezpieczenie środków na wypłatę na odpowiednim rachunku bankowym jednostki albo w kasie. Kontrola wniosku o zaliczkę jest wykonywana *ex ante* (przed wypłatą środków). Obejmuje sprawdzenie pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym oraz prawidłowości operacji gospodarczej i jej udokumentowania. Jej celem jest zapobieżenie wypłacie zaliczek fikcyjnych lub w sposób nieuzasadniony zawyżonych.

eprasa.pl aad4d27be9

8. Zaliczki mogą mieć charakter stały lub jednorazowy. Niezależnie od rodzaju muszą być ostatecznie rozliczone przed końcem roku, w którym zostały udzielone.

9. Rozliczenie zaliczki polega na przedstawieniu dowodów potwierdzających poniesienie wydatków sfinansowanych z zaliczki oraz ustaleniu przez pracodawcę kwoty przypadającej do:
   - zwrotu jednostce – gdy wydatki były niższe niż kwota zaliczki (w tym gdy część poniesionych wydatków nie została uznana przez pracodawcę),
   - wypłaty dla pracownika – gdy wydatki uznane przez pracodawcę były wyższe niż kwota otrzymaj zaliczki.

   Rozporządzenie w sprawie podróży służbowej przewiduje, że jeśli pracownik nie ma możliwości przedstawienia dowodów poniesienia wydatków, może je zastąpić oświadczeniem o rodzaju wydatku, jego kwocie oraz przyczynie braku dowodu księgowego. Wyjątek ten nie dotyczy rozliczania zaliczek na zakup towarów i usług. Ponadto nie dokumentuje się wydatków zwracanych w formie ryczałtów.

10. Termin rozliczenia zaliczki na koszty podróży służbowych wynosi 14 dni od zakończenia podróży. Natomiast termin rozliczenia zaliczek udzielonych na wykonanie zadań służbowych ustala pracodawca w porozumieniu z pracownikiem wnioskującym o zaliczkę.

11. Jeśli pracownik nie przedłoży rozliczenia zaliczki w terminie, pracodawca ma prawo potrącić pełną kwotę zaliczki z najbliższego wynagrodzenia pracownika bez jego zgody, na zasadach określonych w przepisach prawa pracy. Ta sama zasada dotyczy kwot zaliczek rozliczonych, przypisanych do zwrotu.

12. Kontrola rozliczenia zaliczki jest wykonywana *ex post* (po dokonaniu wydatków). Obejmuje sprawdzenie formularza rozliczenia zaliczki oraz wszystkich dołączonych dowodów źródłowych pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym oraz prawidłowości operacji gospodarczej i jej udokumentowania. Jej celem jest zapobieganie finansowaniu wydatków na cele niepubliczne, niezgodne z przepisami, a także wydatków poniesionych w sposób nieefektywny i niegospodarny.

13. Prawo pracy nie zakazuje finansowania wydatków pracodawcy ze środków własnych pracowników. Nie powinno to jednak prowadzić do przerzucania finansowania działalności pracodawcy na pracowników. W szczególności nie może zobowiązywać pracowników do pokrywania wydatków służbowych z własnych środków ani w sposób nieuzasadniony opóźniać ich zwrotu. Kontrola wydatków sfinansowanych przez pracowników odbywa się na takich samych zasadach jak kontrola rozliczania zaliczek i ma charakter *ex post*.

14. Rozrachunki z tytułu zaliczek oraz wydatków poniesionych przez pracowników za pracodawcę ujmuje się w ewidencji księgowej bilansowej na koncie 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”. Do tego konta trzeba prowadzić ewidencję pomocniczą w przekroju analitycznym (według rodzajów rozliczeń) oraz szczegółowym (według pracowników).

eprasa.pl aad4d27be9

15. Konto 234 na koniec roku z ww. tytułów nie powinno wykazywać sald Wn ani Ma. Jeśli jednak takie salda wystąpią, w ramach rocznej inwentaryzacji metodą weryfikacji należy ustalić przyczyny ich powstania i w miarę możliwości niezwłocznie doprowadzić do ich rozliczenia.

PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 1846)
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1684; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- Ustawa z 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 581; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 252)
- Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)
- Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1508)
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 333)
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)
- Ustawa z 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz.U. z 2024 r. poz. 928)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1718)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce budżetowej z tytułu podróży służbowej (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2190)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1375)
- 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 (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- Obwieszczenie Prezesa NBP z 20 stycznia 2026 r. w sprawie ogłoszenia wykazu walut wymienialnych (M.P. z 2026 r. poz. 147)



inforlex.pl

W wydaniu cyfrowym na bieżąco wyjaśniamy wszystkie zmiany przepisów!

W PORADNIKU Rachunkowości Budżetowej znajdziesz:

- ✓ bieżący numer i codzienne aktualności
- ✓ praktyczną wyszukiwarkę
- ✓ archiwum numerów
- ✓ merytoryczne dodatki, ściągi księgowego

▶ Jeśli nie masz dostępu, zadzwoń do BOK – 22 761 30 30 lub 801 626 666

eprasa.pl aad4d27be9

Klasyfikacja budżetowa 2026

– wszystkie zmiany, komentarz eksperta oraz ponad 150 pism



Klasyfikacja budżetowa jest określona w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513). W związku z licznymi zmianami przepisów oraz wprowadzanymi reformami rozporządzenie to jest ciągle nowelizowane.

Najnowsze zmiany wynikają z rozporządzenia zmieniającego z 10 września 2025 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 1241). Zmiany objęły uchylenie nieużywanych rozdziałów, modyfikację istniejących nazw oraz dodanie nowych rozdziałów i paragrafów, aby obowiązujące podziałki klasyfikacji budżetowej lepiej odzwierciedlały nowe regulacje prawne, m.in. te dotyczące wspierania eksportu, geodezji i kartografii, obrony cywilnej, opodatkowania wyrównawczego czy fundacji rodzinnych. **Od 1 stycznia 2026 r. obowiązuje zmodyfikowana nazwa paragrafu dochodów 067** „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole". Doprecyzowano również objaśnienia do tego paragrafu, zgodnie z którymi ujmuje się tu opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w publicznych szkołach, przedszkolach, żłobkach oraz innych formach opieki nad dziećmi do lat 3. Nowe brzmienie paragrafu ma na celu ujmowanie wszystkich opłat za wyżywienie w jednolity sposób.

Niejasności dotyczące stosowania poszczególnych podziałek klasyfikacyjnych wynikają przede wszystkim z przyjętych niejednorodnych kryteriów konstrukcyjnych – zarówno w odniesieniu do działów, jak i – w większym stopniu – rozdziałów.

Aby ułatwić księgowym stosowanie podziałek klasyfikacji budżetowej na co dzień, zostało przygotowane **najnowsze wydanie książki „Klasyfikacja budżetowa 2026"**. Publikacja obejmuje wszystkie zmiany wprowadzone w rozporządzeniu w sprawie klasyfikacji budżetowej, w tym **zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2026 r.**

Książka zawiera:

- **aktualną, ujednoliconą klasyfikację** dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wraz z objaśnieniami,
- **komentarz eksperta** dotyczący stosowania podziałek w praktyce wraz z przykładami, co ujmować, a czego nie należy ujmować w danej podziałce,
- **oznaczenie terminów** – od kiedy obowiązuje lub do kiedy obowiązywała dana podziałka,
- **najnowsze pisma i opinie wydane przez Ministerstwo Finansów** (np. jak klasyfikować opłaty za wyżywienie uczniów oraz opłaty za posiłki dla nauczycieli i pracowników obsługi od 1 stycznia 2026 r.?, jak klasyfikować środki dotyczące wypłaty bonu ciepłowniczego?, jak klasyfikować dochody z tytułu nowej opłaty za prawo używania urządzenia radiowego objętego pozwoleniem radiowym?) oraz **przez organy kontrolne – RIO** (np. jak klasyfikować dochody z tytułu sprzedaży drewna?, jak klasyfikować zakup sprzętu edukacyjnego o wartości powyżej 10 000 zł – paragraf 424 czy 606?, czy opłaty za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów?, jak klasyfikować działalność miejskiego ośrodka sportu i rekreacji?) – **pisma te są umieszczone przy poszczególnych podziałkach.**

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:

sklep.infor.pl bok@infor.pl 22 761 30 30; 801 626 666

eprasa.pl aad4d27be9

POLECAMY

w najbliższym numerze PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek od 1 lipca 2026 r.

Od 1 lipca 2026 r. jednostki sektora finansów publicznych będą miały obowiązek udostępniania informacji o zawartych przez nie umowach wydatkowych – bez względu na wysokość kwoty umowy. Będzie funkcjonował jeden system teleinformatyczny – Centralny Rejestr Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (CRU JSFP).

Ustawodawca nie różnicuje momentu objęcia obowiązkiem administracji rządowej i samorządowej. Oznacza to, że wszystkie jednostki będą objęte obowiązkiem raportowania umów w rejestrze jednocześnie – od 1 lipca 2026 r. – zarówno administracja rządowa z jednostkami w dziale, jak i administracja samorządowa (JST oraz ich związki, związki metropolitalne; samorządowe jednostki budżetowe – szkoły, przedszkola, ośrodki pomocy społecznej; samorządowe zakłady budżetowe; samorządowe instytucje kultury; samorządowe samodzielne publiczne ZOZ oraz samorządowe osoby prawne).

Od 1 kwietnia 2026 r. kierownicy jednostek będą mogli składać wnioski o założenie kont dla swoich jednostek w systemie teleinformatycznym obsługującym CRU.

W Poradniku będą wskazówki ułatwiające jednostkom prawidłowe wypełnianie tego obowiązku.

Pytania w tym zakresie można przesyłać do redakcji PRB mailem pod adresem rejestr.umow@infor.pl.

w INFORLEX:

- NOWOŚĆ! **Klasyfikacja budżetowa 2026** – wszystkie zmiany, komentarz eksperta, wyjaśnienia urzędowe
- NOWOŚĆ! **ZFŚS 2026. Komentarz**
- **PIT za 2025** – publikacje przydatne do rozliczenia

PRENUMERATA 2026

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1370 zł brutto

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1260 zł brutto

Polecamy także:

Rachunkowość Budżetowa

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1480 zł brutto

Gazeta Samorządu i Administracji

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1190 zł brutto

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel i Prezes Zarządu:
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego:
Grzegorz Błażejczyk

Redaktor naczelny:
Małgorzata Majewska
malgorzata.majewska@infor.pl
www.facebook.com/PRBinfor
tel. 510 024 802

Sekretarz redakcji: Dorota Majcher
Korekta: Barbara Redzyńska
Redaktor graficzny: Monika Rodziewicz

Adres redakcji:
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy:
Ewa Tyburska-Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Obsługi Klienta
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. (22) 761 30 30 801 626 666
e-mail:bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Ⓒ – znak zastrzeżenia praw autorskich;

Ⓟ – znak odpłatności;

ⒸⓅ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

Druk: „Paper&Tinta" Barbara Tokłowicz Sp.K.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład: 1097 egz.

eprasa.pl aad4d27be9

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

INFOR akademia

Między przepisem a decyzją
– Cyfryzacja, finanse i kadry w praktyce budżetowej

KONGRES

SAMORZĄD 360°

KADRY | KSIĘGOWOŚĆ | ZARZĄDZANIE

Wydarzenie, na którym musisz być!
Zarezerwuj termin: **21–23.10.2026 r.**



Chcesz nawiązać współpracę przy Kongresie Samorząd 360°?
Napisz: szkolenia@infor.pl

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

IZABELA MOTOWILCZUK

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Wydatki jednostki

pokrywane przez pracowników

Prawo pracy nie zakazuje finansowania wydatków pracodawcy ze środków własnych pracowników. Nie powinno to jednak prowadzić do przerzucania finansowania działalności jednostki na pracowników. W szczególności **pracownicy nie mogą być zobowiązani do pokrywania wydatków służbowych z prywatnych środków**, a wszelkie wydatki poniesione w imieniu pracodawcy powinny zostać im zwrócone terminowo i w pełnej wysokości.

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- jak i na jakiej podstawie można udzielać zaliczek,
- jak przebiega procedura udzielania i rozliczania zaliczek oraz zwracania wydatków poniesionych przez pracowników za pracodawcę,
- czy można potrącać z wynagrodzenia kwoty zaliczek nierozliczonych czy tylko rozliczonych i przypisanych do zwrotu,
- czy pracodawca może w przepisach wewnętrznych zobowiązać pracowników do pokrywania kosztów wykonania zadań służbowych z własnych środków pracowników do późniejszego rozliczenia,
- jak interpretować pojęcia używane w rozporządzeniu w sprawie podróży służbowej związane z rozliczaniem zaliczek, takie jak: „wydatki uzasadnione potrzebami", „wydatki związane z podróżą służbową", „wydatki określone lub uznane przez pracodawcę",
- jak powinna przebiegać kontrola merytoryczna, formalno-rachunkowa oraz kontrola wstępna głównego księgowego wniosków o zaliczki i ich rozliczenia,
- jak prowadzić ewidencję rozrachunków z pracownikami z tytułu zaliczek i wydatków poniesionych za pracodawcę, w tym ewidencję pomocniczą do konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami",
- jakie dodatkowe aspekty należy uwzględnić przy inwentaryzacji zaliczek nierozliczonych na koniec roku obrotowego.

Przedstawione zagadnienia zostały zilustrowane **licznymi przykładami z praktyki (łącznie 54)**.

Osobno omówiono także **kwestię rozliczania wydatków służbowych ponoszonych za jednostkę przez pracowników w kontekście obowiązkowego KSeF**.

ISSN 1897-0583 INDEKS 226718

9 771897 058603 04

eprasa.pl aad4d27be9

Wydatki służbowe ponoszone za jednostkę przez pracowników

w kontekście obowiązkowego KSeF

Pracownicy jednostek sektora finansów publicznych na co dzień dokonują różnych zakupów służbowych. Nabywają m.in. artykuły spożywcze, artykuły biurowe, paliwo, środki czystości, drobne narzędzia, a w związku z podróżami służbowymi ponoszą także wydatki na usługi hotelowe i opłaty parkingowe. Wydatki służbowe realizowane są w punktach sprzedaży bezpośredniej, np. w marketach, lokalnych sklepach, na stacjach paliw, w hotelach, na parkingach czy w kwiaciarniach. Do tej pory pracownik po dokonaniu zakupu otrzymywał fakturę na miejscu i dostarczał ją do jednostki. Dzięki temu jednostka od razu miała wiedzę, kto dokonał wydatku. Obowiązkowe stosowanie od 1 lutego 2026 r. Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) istotnie zmienia wypracowane reguły. Jak po zmianach zarządzić obiegiem faktur zakupowych w KSeF i uporządkować dokumentowanie wydatków służbowych?

Dotychczasowy model obiegu dokumentów zakupowych w jednostkach w dużej mierze opierał się na fizycznym dostarczeniu faktury przez pracownika, który dokonał zakupu. Wprowadzenie obowiązkowego KSeF zmienia ten mechanizm, ponieważ faktura trafia do jednostki bezpośrednio z tego systemu, a nie za pośrednictwem pracownika. W praktyce oznacza to konieczność wprowadzenia nowych zasad pozwalających ustalić, kto dokonał danego wydatku służbowego.

Jak było przed wejściem w życie KSeF?

Pracownik dokonywał zakupu w punkcie sprzedaży. Sprzedawca wystawiał fakturę i wręczał ją pracownikowi. Pracownik dostarczał dokument do jednostki. Na odwrocie faktury znajdował się już opis wskazujący, czego dotyczył zakup. W ten sposób jednostka od razu wiedziała, kto dokonał wydatku, mimo że na fakturze widniały jedynie NIP

eprasa.pl aad4d27be9

i nazwa jednostki. Obieg faktury zakupowej był przez to prosty i nie przysparzał dodatkowej pracy.

Jak jest po wejściu w życie KSeF?

Pracownik dokonuje zakupu w punkcie sprzedaży. Sprzedawca ma obowiązek wystawić fakturę w KSeF, jednak punkt sprzedaży nie ma obowiązku wydania faktury pracownikowi dokonującemu zakupu. W konsekwencji pracownik wraca do jednostki bez faktury. Faktura trafia do jednostki za pośrednictwem KSeF. Jednostka odbiera fakturę z systemu wraz z kilkoma lub kilkunastoma innymi fakturami, które wpłynęły do KSeF tego samego dnia. Jaki jest tego skutek? Jednostka może nie mieć wiedzy, kto dokonał wydatku, a nawet czy wydatek został faktycznie poniesiony przez jej pracownika. W związku z tym należy wykonać **dodatkowe czynności w celu ustalenia pracownika dokonującego zakupu**. W rezultacie obieg faktury zakupowej wydłuża się i staje się bardziej pracochłonny.

Aby ułatwić jednostkom zapanowanie nad obiegiem faktur zakupowych dokumentujących służbowe wydatki, przedstawiamy praktyczne wskazówki.

Główną zmianą wynikającą z obowiązkowego KSeF w obszarze pracowniczych wydatków służbowych jest to, że znikają dotychczasowe kanały wpływu faktury do jednostki. Oznacza to, że pracownicy nie będą już otrzymywać faktur od sprzedawcy. Jak pokazuje praktyka zaobserwowana w lutym i marcu 2026 r., sprzedawcy w większości przestali udostępniać faktury poza KSeF. Na razie możliwe jest jeszcze ustalenie, kto dokonał wydatku służbowego, ponieważ w tym okresie faktury w KSeF wystawiają głównie największe podmioty. **Od 1 kwietnia 2026 r. faktury w KSeF będą wystawiali pozostali podatnicy.** W tych realiach brak wdrożonego procesu dokonywania i dokumentowania wydatków służbowych może prowadzić do zamieszania, pomyłek i dodatkowego nakładu pracy po stronie pracowników jednostek.

Aby prawidłowo zarządzać obiegiem faktur zakupowych w obszarze wydatków służbowych po 1 kwietnia 2026 r. jednostki powinny:

1) **zadbać o to, aby sprzedawca zawarł w treści faktury oznaczenie identyfikujące pracownika dokonującego zakupu lub komórkę organizacyjną jednostki,**
2) **udokumentować zakup realizowany bezpośrednio w punkcie sprzedaży.**

Wskazane obie czynności powinny być wykonane przez pracownika dokonującego wydatku służbowego.

Oznaczenie identyfikujące pracownika lub komórkę organizacyjną

Pracownik dokonujący zakupu w punkcie sprzedaży bezpośredniej powinien zadbać, aby sprzedawca umieścił na fakturze ustalone oznaczenie identyfikujące pracownika

eprasa.pl aad4d27be9

jednostki lub komórkę organizacyjną, w której pracuje. Oznaczenie powinno być uprzednio ustalone przez jednostkę i zawarte w procedurze obiegu faktur zakupowych. Może mieć formę:

- **akronimu składającego się z imienia i nazwiska pracownika**, np. Adam Kowalski używa oznaczenia „AKO",
- **oznaczenia komórki organizacyjnej pracownika**, np. Adam Kowalski z Działu Administracyjnego otrzymuje od sprzedawcy fakturę ze wskazaniem „DADM".

W jednostkach funkcjonujących w różnych miejscowościach **oznaczeniem może być również nazwa miasta (miejscowości), w której pracuje pracownik**, np. Adam Kowalski z filii w Białymstoku państwowej instytucji kultury uzyskuje od sprzedawcy fakturę zawierającą w treści nazwę „Białystok".

W związku z tym pojawia się kwestia lokalizacji oznaczenia na fakturze: **gdzie na fakturze powinno znaleźć się oznaczenie?**

Pracownik jednostki nie ma wpływu na to, jak u sprzedawcy działa program do wystawiania faktur i do którego pola schemy FA(3) przeniesie się treść oznaczenia, którą osoba wystawiająca fakturę wpisuje na prośbę pracownika. Oznacza to, że jednostka nie powinna wymagać, aby oznaczenie było umieszczone w konkretnym miejscu faktury. Takie zasady współpracy łatwiej wypracować z dostawcami, z którymi jednostkę wiążą stałe umowy.

Opisywane wydatki służbowe często dokonywane są w punktach sprzedaży, z którymi jednostka nie ma stałych umów. Poza tym pracownik sprzedawcy, wystawiający fakturę, może nie mieć wpływu na to, jak program mapuje treść faktury do schemy FA(3). W konsekwencji jednostka powinna stawiać na to, żeby program odbierający faktury z KSeF wizualizował te pola schemy FA(3), w których takie oznaczenia znajdują się najczęściej. Będą to pola: „Podmiot3", „Stopka", „Dodatkowy opis", „Warunki Transakcji – Zamówienia". Wtedy nie będzie miało znaczenia, w którym miejscu faktury zakupu znajdzie się oznaczenie, ponieważ dla jednostki i tak będzie ono dostępne po zwizualizowaniu faktury.

W przypadku pracowników jednostek organizacyjnych JST pojawia się dodatkowy wymóg – **jednostka organizacyjna musi zapewnić dostęp do swojej faktury zakupu**. Chodzi o to, że podatnikiem VAT jest JST, ale odbiorcą świadczenia i faktury jest konkretna jednostka organizacyjna JST. W związku z tym nie wystarczy umieszczenie na fakturze samego oznaczenia pracownika. Konieczne jest również zawarcie na fakturze w polu Podmiot3 numeru NIP jednostki organizacyjnej lub jej identyfikatora wewnętrznego (IDWew).

W przypadku jednostek organizacyjnych JST o rozbudowanej strukturze samo oznaczenie jednostki organizacyjnej może być niewystarczające. Dlatego dodatkowo wskazane jest umieszczenie w treści faktury oznaczenia pracownika.

eprasa.pl aad4d27be9

Podane wskazówki dotyczą także zakupów dokonywanych przez Internet, na platformach takich jak Allegro lub innych podobnych, jak również dokonywanych bezpośrednio w sklepach internetowych dostawców. Pracownik dokonujący zakupów przez Internet powinien w formularzu zamówienia znaleźć pole pozwalające na wpisanie uwag, a następnie wpisać w to pole ustalone w procedurze oznaczenie. Dzięki temu jednostka po odebraniu faktury z KSeF będzie miała informację, kto dokonał zakupu.

Udokumentowanie zakupu

W celu usprawnienia obiegu faktur zakupowych pracownik może pobrać dowód zakupu przy każdym wydatku realizowanym w punkcie sprzedaży bezpośredniej. Pozwala to zapewnić, że nawet jeśli sprzedawca nie wystawi faktury dla jednostki, sekretariat (kancelaria, księgowość) będzie mógł powiązać wydatek z właściwym pracownikiem.

Sprzedawca nie ma obowiązku udostępnienia faktury pracownikowi od razu po zakupie. Faktura trafia bezpośrednio do jednostki przez KSeF.

W 2026 r. można posługiwać się jeszcze paragonami fiskalnymi z NIP do 450 zł oraz fakturami bezpośrednio z kasy fiskalnej. To w dużej mierze ułatwi zapanowanie nad obiegiem dokumentacji zakupowej w bieżącym roku. Natomiast **od 2027 r.** z kasy fiskalnej będą drukowane jedynie paragony. Od tego czasu do każdego paragonu z NIP, nawet na kwotę poniżej 450 zł, będzie trzeba zażądać faktury ustrukturyzowanej, która trafi do jednostki przez KSeF. Jednostki powinny zadbać o mechanizm, który umożliwi im:

- kontrolę, czy do wszystkich wydatków zostały wystawione faktury,
- wskazanie, do którego sprzedawcy należy zwrócić się o wystawienie faktury, jeśli jej jeszcze nie wystawiono.

Z każdego zakupu dokonywanego w punkcie sprzedaży pracownik powinien obowiązkowo pobrać dokument potwierdzający zakup. Punkty sprzedaży mają dowolność w sposobie dokumentowania sprzedaży. W 2026 r. mogą to być paragony fiskalne z NIP do 450 zł lub faktury drukowane bezpośrednio z kasy fiskalnej. Taki dokument jest wystarczający jeszcze w 2026 r. i pracownik może na tym poprzestać. Jeśli sprzedawca nie korzysta z tej formy dokumentowania, pracownik powinien wyjść z inicjatywą i zażądać innego dokumentu, np. potwierdzenia sprzedaży, dokumentu WZ czy innego odpowiedniego dowodu. Z przepisów Kodeksu cywilnego wynika, że jeśli kupujący spełnił świadczenie (zapłacił), sprzedawca ma obowiązek wydać pokwitowanie. W przypadku braku standardowego potwierdzenia pracownik powinien poprosić o sporządzenie takiego pokwitowania.

Jeśli pracownikowi nie zostanie wydany żaden dokument potwierdzający zakup, pracownik jednostki powinien samodzielnie udokumentować fakt dokonania zakupu. Sposób samodzielnego udokumentowania dokonania zakupu może określić jednostka. Może też pozostać w gestii pracownika. W szczególności wykaz zakupów

eprasa.pl aad4d27be9

nieudokumentowanych może być prowadzony: w pliku Excel, rejestrze papierowym, aplikacji w telefonie. Udokumentowaniu powinna podlegać co najmniej: data dokonania zakupu, oznaczenie sprzedawcy, kwota brutto zakupu, nazwa towaru (usługi) oraz forma płatności.

Jednostka powinna określić w procedurze, czy udokumentowanie zakupu w opisany sposób ma następować niezależnie od formy płatności, czy też jest obowiązkiem dopiero w razie zapłaty w określonej formie.

W ocenie autora pobranie przez pracownika dowodu zakupu musi mieć miejsce bezwzględnie w przypadku zakupów opłacanych gotówką oraz z prywatnych środków pracownika. Jednostka nie może sobie pozwolić na uproszczenia w takich przypadkach. Kiedy pracownicy płacą kartami służbowymi, jednostka może rozważyć wprowadzenie uproszczenia, ponieważ „ślad" po transakcji zostanie na wyciągu bankowym.

Udokumentowanie zakupu przeciwdziała jeszcze jednemu problemowi zidentyfikowanemu po wejściu w życie obowiązkowego KSeF. Występują przypadki, w których faktury przychodzące z KSeF zawierają nieprawdziwą formę płatności. Z faktury wynika zapłata „przelewem", mimo że pracownik zapłacił gotówką. W takim przypadku brak pobrania dokumentu potwierdzającego zakup stawia jednostkę i pracownika w trudnej sytuacji. Z faktury wynika, że nie została opłacona, a nie ma dokumentu, z którego wynika zapłata.

Jednostka powinna **wprowadzić mechanizm, w ramach którego w ustalonych okresach rozliczeniowych odbywa się weryfikacja faktur pobranych z KSeF z dowodami potwierdzającymi zakup**. W przypadku, w którym do danego dowodu zakupu nie spłynęła faktura, pracownik dokonujący zakupu zwraca się do sprzedawcy o wystawienie faktury. Dużym ułatwieniem w całym procesie obiegu informacji i dokumentów między pracownikami jednostki byłby system do elektronicznego obiegu dokumentów (EOD).

Podsumowując, mimo że KSeF funkcjonuje od 1 lutego 2026 r., to duże wyzwanie przed jednostkami pojawi się od 1 kwietnia 2026 r. Od tej daty wszyscy podatnicy, z nielicznymi wyjątkami, muszą wystawiać faktury w KSeF. Jednostki powinny przygotować się na utrudnienia związane z funkcjonowaniem systemu oraz odbieraniem stamtąd znacznie większej liczby faktur zakupowych niż w lutym i marcu 2026 r. W tym celu należy wprowadzić procedury przewidujące obowiązek:

- oznaczania w treści faktury pracownika (lub komórki organizacyjnej),
- pobierania dokumentu potwierdzającego każdy zakup dokonany bezpośrednio w punkcie sprzedaży.

Im szybciej jednostka uporządkuje zasady dokumentowania zakupów służbowych, tym łatwiej będzie zapanować nad obiegiem faktur wpływających z KSeF.

Przedstawiamy przykładową procedurę obiegu faktur zakupowych dokumentujących wydatki służbowe.

eprasa.pl aad4d27be9

PROCEDURA OBIEGU FAKTUR ZAKUPOWYCH W ZWIĄZKU Z WEJŚCIEM W ŻYCIE KRAJOWEGO SYSTEMU e-FAKTUR (KSeF)

przyjęta

w .....

Preambuła

Zważywszy na:

1) wejście w życie z dniem 1 lutego 2026 r. oraz 1 kwietnia 2026 r. obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: KSeF),
2) obowiązek samodzielnego odbierania faktur przy użyciu KSeF przez (...) (dalej: Jednostka),
3) brak obowiązku udostępniania Jednostce faktur w dotychczasowy sposób, np. na e-mail lub poprzez wydanie faktury pracownikowi,
4) ryzyko braku identyfikacji faktury spływającej z KSeF z zakupem zrealizowanym przez pracownika Jednostki,
5) ryzyko nieotrzymania faktury przy użyciu KSeF, mimo dokonania zakupu przez pracownika Jednostki,
6) ryzyko narażenia Jednostki na szkodę w związku z przysłaniem Jednostce faktury w celu wyłudzenia lub przez pomyłkę

wprowadza się niniejszą procedurę obiegu faktur zakupowych w Jednostce w związku z wejściem w życie KSeF.

§ 1

Postanowienia ogólne

1. Niniejsza procedura obiegu faktur zakupowych w związku z wejściem w życie Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: Procedura) została przygotowana na podstawie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i odpowiednich rozporządzeń wykonawczych.

eprasa.pl aad4d27be9

2. Celem Procedury jest zapewnienie stanu, w którym w związku z wejściem w życie KSeF:
   1) faktury zakupowe będą sprawnie identyfikowane oraz przyporządkowywane do zakupów konkretnych pracowników,
   2) Jednostka minimalizuje ryzyko nieotrzymania faktury przy użyciu KSeF mimo dokonania zakupu przez pracownika Jednostki,
   3) Jednostka identyfikuje faktury przesłane jej pomyłkowo lub w celu wyłudzenia,
   4) Jednostka terminowo obsługuje faktury zakupowe i zapewnia prawidłowe rozliczenie z dostawcami oraz urzędem skarbowym.

§ 2
Zakupy dokonywane bezpośrednio w punktach sprzedaży

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych bezpośrednio w punktach sprzedaży takich jak: markety, sklepy, hotele, kwiaciarnie, parkingi itp. (dalej: Punkt Sprzedaży).

2. Pracownik dokonujący w imieniu Jednostki zakupów w Punkcie Sprzedaży każdorazowo żąda od sprzedawcy, by ten, wystawiając dla Jednostki fakturę, umieścił w „Uwagach" akronim imienia i nazwiska pracownika składający się z trzech liter, gdzie pierwsza litera – to inicjał imienia, a druga i trzecia litera – to dwie pierwsze litery nazwiska, np. akronim dla Adama Kowalskiego to AKO. Pracownik jest odpowiedzialny za weryfikację podczas zakupu, czy dostawca (usługodawca) zawarł akronim na fakturze, jak również czy dostawca (usługodawca) oznaczył na fakturze prawidłową formę płatności.

3. Z każdego zakupu dokonywanego w Punkcie Sprzedaży – niezależnie od formy płatności – pracownik dokonujący zakupu ma obowiązek pobrać dokument potwierdzający zakup, np. potwierdzenie sprzedaży, dokument WZ, pokwitowanie lub wizualizację faktury (jeśli sprzedawca wystawi fakturę od razu podczas zakupu).

4. W przypadku, w którym mimo żądania pracownika nie zostanie wydany mu dokument potwierdzający zakup, pracownik Jednostki jest odpowiedzialny za samodzielne udokumentowanie faktu dokonania zakupu (wykaz zakupów nieudokumentowanych). Udokumentowaniu podlega: data dokonania zakupu, kwota brutto zakupu, nazwa towaru lub usługi oraz forma płatności.

5. Sposób samodzielnego udokumentowania dokonania zakupu pozostaje do wyboru pracownika. W szczególności wykaz zakupów nieudokumentowanych może być prowadzony: w pliku Excel, rejestrze papierowym, aplikacji w telefonie.

6. Pracownik Jednostki za okres:
   1) od 1. do 15. dnia danego miesiąca – do 17. dnia tego miesiąca oraz
   2) od 16. do ostatniego dnia danego miesiąca – do 2. dnia następnego miesiąca

eprasa.pl aad4d27be9

przekazuje Jednostce dokumenty potwierdzające zakup (§ 2 ust. 3) oraz wykaz zakupów nieudokumentowanych (§ 2 ust. 4).

7. W przypadku, w którym z dokumentów przekazanych przez pracownika wynika, że zakup miał miejsce, a faktura nie została przesłana do Jednostki, pracownik zostaje poinformowany o tym fakcie i jest zobowiązany skontaktować się z dostawcą w celu pozyskania faktury.

§ 3

Paragony z NIP do 450 zł oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych bezpośrednio w Punktach Sprzedaży, które są dokumentowane:
   1) tzw. fakturami uproszczonymi, tj. paragonami fiskalnymi wystawionymi do kwoty brutto 450 zł zawierającymi numer NIP Jednostki lub
   2) fakturami wystawionymi przy użyciu kasy fiskalnej.

2. Jako że faktury uproszczone oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej do 31 grudnia 2026 r. pozostaną w obrocie prawnym na dotychczasowych zasadach obowiązujących przed 1 lutego 2026 r., pracownicy Jednostki dokonujący zakupów udokumentowanych w ten sposób mogą poprzestać na pobraniu podczas zakupu faktury uproszczonej lub faktury wystawionej przy użyciu kasy fiskalnej. W takim przypadku do 31 grudnia 2026 r. nie ma obowiązku egzekwowania podania na fakturze akronimu (§ 2 ust. 2).

3. Pracownik ma obowiązek upewnić się przed opuszczeniem Punktu Sprzedaży, że faktura uproszczona lub faktura wystawiona przy użyciu kasy fiskalnej zawiera prawidłowe dane Jednostki, w szczególności prawidłowy numer NIP.

4. Pobrane faktury uproszczone oraz faktury wystawione przy użyciu kasy fiskalnej pracownik przekazuje osobom odpowiedzialnym za obsługę dokumentów zakupowych w Jednostce najpóźniej w dniu przekazania dokumentów, o którym mowa w § 2 ust. 6 Procedury.

§ 4

Zakupy na stacji paliw

1. Do 31 grudnia 2026 r. stacje paliw mają wybór, jaki dokument wydawać osobom tankującym paliwo:
   1) papierową fakturę z kasy fiskalnej lub
   2) inny dokument potwierdzający zakup paliwa, ponieważ faktura będzie wystawiana i odbierana przez KSeF.

eprasa.pl aad4d27be9

2. Pracownik kupujący paliwo na stacji benzynowej, która nie wydaje faktur papierowych, lecz wystawia je przy użyciu KSeF, ma obowiązek:
   1) zażądać od sprzedawcy zawarcia na fakturze akronimu, o którym mowa w § 2 ust. 2 Procedury, lub numeru rejestracyjnego samochodu oraz
   2) pobrać potwierdzenie zakupu paliwa, które stacja będzie wydawać w miejsce faktury papierowej.
3. Pracownik kupujący paliwo na stacji benzynowej, która nadal wydaje faktury papierowe, podaje numer rejestracyjny samochodu i pobiera fakturę papierową z tym numerem.
4. Pobrane faktury papierowe oraz (w razie braku faktury) inne dokumenty potwierdzające zakup paliwa pracownik przekazuje osobom odpowiedzialnym za obsługę dokumentów zakupowych w Jednostce najpóźniej w dniu przekazania dokumentów, o którym mowa w § 2 ust. 6 Procedury.

§ 5
Zakupy dokonywane zdalnie przez Internet

1. Obowiązki opisane w tym paragrafie dotyczą zakupów dokonywanych zdalnie przez Internet, w szczególności na platformach takich jak Allegro lub innych podobnych, jak również realizowanych bezpośrednio w sklepach internetowych dostawców (dalej: zakupy przez Internet).
2. Pracownik dokonujący zakupów przez Internet ma obowiązek odszukać w formularzu zamówienia pole pozwalające na wpisanie uwag, a następnie wpisać tam akronim, o którym mowa w § 2 ust. 2 Procedury.
3. Wprowadza się zakaz dokonywania zakupów w imieniu Jednostki przez Internet przy użyciu prywatnych kont pracowników na platformach typu Allegro lub innych podobnych.

.....
(podpis kierownika jednostki)

©℗



Hubert Grzyb
adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykładał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych

eprasa.pl aad4d27be9

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

e-dodatek

ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO

Udzielanie i rozliczanie zaliczek

– obieg i kontrola dokumentów w tym zakresie

Każdy dokument dotyczący udzielenia i rozliczenia zaliczki musi przejść pełną ścieżkę obiegu i kontroli, obejmującą sprawdzenie merytoryczne, formalno-rachunkowe oraz kontrolę wstępną. Następnie powinien zostać zatwierdzony przez osobę uprawnioną przed realizacją operacji finansowej. Pominięcie któregokolwiek z etapów może prowadzić do powstania nieprawidłowości finansowych, odpowiedzialności kierownika jednostki lub naruszenia zasad gospodarki finansowej.

Aby zapewnić jednolity sposób postępowania, prawidłową kontrolę wydatkowania środków publicznych oraz jednoznaczne określenie odpowiedzialności poszczególnych osób uczestniczących w procesie, została opracowana procedura określająca zasady obiegu i kontroli wniosków o zaliczki na koszty podróży służbowych i innych dokumentów związanych z wykonywaniem zadań służbowych oraz rozliczania tych zaliczek.

eprasa.pl aad4d27be9

Procedury są takie same zarówno w obiegu papierowym, jak i elektronicznym (EOD). W obiegu elektronicznym, w którym występują dwa poziomy zatwierdzania dokumentów – **akceptacja** oraz **zatwierdzenie** – poziom niższy (akceptacja) może być stosowany wyłącznie na etapie kalkulacji kwoty zaliczki. Wszystkie aspekty kontroli – merytorycznej, formalno-rachunkowej, wstępnej – a także zatwierdzenie do realizacji, wymagają zastosowania poziomu wyższego (zatwierdzenie), zapewniającego utrwalenie w systemie daty, podpisu osoby zatwierdzającej oraz ewentualnych uwag, w tym opisu merytorycznego lub przyczyny anulowania dowodu.

Zaleca się, aby system EOD automatycznie generował przypomnienie o terminie rozliczenia zaliczki i wysyłał je zarówno pracownikowi, który pobrał zaliczkę, jak i jego bezpośredniemu przełożonemu.

Wnioski o zaliczki oraz ich rozliczenie nie wymagają opisu merytorycznego, jeśli kontrola merytoryczna potwierdzi ich prawidłowość. Natomiast w sytuacji ujawnienia nieprawidłowości konieczne jest zamieszczenie opisu merytorycznego zawierającego wskazanie uchybień wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

1. Zaliczka na podróż służbową krajową – obieg dokumentów

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 1	Sporządzenie wniosku o zaliczkę wraz z wstępną kalkulacją kosztów podróży służbowej i przekazanie do kontroli merytorycznej	Pracownik, który otrzymał polecenie wyjazdu służbowego od kierownika jednostki (w przypadku samej kalkulacji kosztów może to być też inny pracownik jednostki mający upoważnienie od kierownika jednostki)	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.
Krok 2	Sprawdzenie pod względem merytorycznym	Bezpośredni przełożony pracownika, który otrzymał polecenie wyjazdu służbowego, lub inny pracownik jednostki mający upoważnienie od kierownika jednostki	Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.	Anulowanie wniosku i poinformowanie o nieprawidłowości kierownika jednostki w przypadku: ■ gdy udzielenie zaliczki jest niedopuszczalne przez prawo, ■ złożenia wniosku przez pracownika, który nie otrzymał polecenia wyjazdu służbowego, ■ złożenia wniosku przez osobę niebędącą pracownikiem jednostki. **Koniec procedury.**

eprasa.pl aad4d27be9

				Wstrzymanie wniosku i zgłoszenie konieczności dokonania zmian w planie finansowym jednostki w przypadku, gdy wydatek się w nim nie mieści rzeczowo lub przekracza limit środków zabezpieczonych w planie. Po wprowadzeniu zmiany w planie finansowym – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**. W razie niewykonalności korekty planu – anulowanie wniosku i poinformowanie o nieprawidłowości kierownika jednostki**.** **Koniec procedury.**
				Wstrzymanie wniosku i wystąpienie do pracodawcy o potwierdzenie polecenia wyjazdu służbowego wydanego pracownikowi przez osobę nieupoważnioną. Po potwierdzeniu – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**. W razie niepotwierdzenia – anulowanie wniosku i poinformowanie o nieprawidłowości kierownika jednostki. **Koniec procedury.**
				Obniżenie kwoty zaliczki, która została skalkulowana błędnie (bez odniesienia do faktycznych należności, jakie będą przysługiwały pracownikowi w czasie zleconej podróży służbowej). Po skorygowaniu błędu – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.
Krok 3	Sprawdzenie pod względem formalno-rachunkowym	Wyznaczony przez kierownika jednostki pracownik komórki księgowości (główny księgowy – tylko jeśli jest jedynym pracownikiem księgowości)	Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli wstępnej **(Krok 4)**.	Naniesienie poprawek lub uzupełnienie brakującej treści. Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli wstępnej **(Krok 4)**.

eprasa.pl aad4d27be9

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 4	Przeprowadzenie kontroli wstępnej operacji gospodarczej i potwierdzających ją dokumentów	Główny księgowy lub inny pracownik księgowości mający upoważnienie od kierownika jednostki	Złożenie podpisu i przekazanie do zatwierdzenia do realizacji **(Krok 5)**.	W razie powzięcia wątpliwości co do prawidłowości merytorycznej lub formalno-rachunkowej – zażądanie wyjaśnień od właściwego pracownika. Po wyjaśnieniu i ewentualnym skorygowaniu wniosku – złożenie podpisu i przekazanie do zatwierdzenia **(Krok 5)**. W przypadku stwierdzenia nieskontrolowania wniosku w określonym aspekcie lub stwierdzenia błędu – zwrot do właściwego pracownika w celu wykonania kontroli lub skorygowania błędu. Po wyjaśnieniu i ewentualnym skorygowaniu wniosku – złożenie podpisu i przekazanie do zatwierdzenia **(Krok 5)**. W razie stwierdzenia nieskontrolowania wniosku w określonym aspekcie z powodu niewyznaczenia odpowiedzialnego za to pracownika – zgłoszenie wniosku do kierownika jednostki o powierzenie określonych obowiązków wybranemu pracownikowi jednostki. Po wyznaczeniu pracownika – przekazanie mu wniosku do sprawdzenia **(Krok 2 lub 3)**. Jeśli odpowiedni pracownik odmówi wykonania kontroli lub skorygowania błędów – złożenie kierownikowi jednostki formalnej pisemnej odmowy podpisania wniosku wraz z uzasadnieniem. Złożenie podpisu i przekazanie do zatwierdzenia tylko na pisemne polecenie kierownika jednostki **(Krok 5)**.

eprasa.pl aad4d27be9

Krok 5	Zatwierdzenie do realizacji	Kierownik jednostki lub inny pracownik na stanowisku kierowniczym, mający upoważnienie od kierownika jednostki (nie może nim być główny księgowy)	Złożenie podpisu i przekazanie dowodu do wypłaty gotówką lub przelewem **(Krok 6)**.	W razie niewykonania kontroli lub nierzetelnego wykonania kontroli przez właściwego pracownika w określonym aspekcie (kontrola merytoryczna, kontrola formalno-rachunkowa, kontrola wstępna) – cofnięcie dokumentu do właściwego pracownika **(Krok 2, 3 lub 4)**. Jeśli kierownik jednostki zatwierdzi dokument nieskontrolowany lub z błędami – będzie odpowiadał osobiście za ewentualne nieprawidłowości i nadużycia **(Krok 6)**.
Krok 6	Realizacja – wypłata gotówką lub przelewem	Kasjer lub główny księgowy albo inny pracownik księgowości mający upoważnienie od kierownika jednostki do wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi	Wypłata gotówką lub przelewem. **Koniec procedury.**	W przypadku stwierdzenia braku zatwierdzenia wniosku do wypłaty lub zatwierdzenia przez osobę nieupoważnioną – wstrzymanie wypłaty i zwrot wniosku do kierownika jednostki **(Krok 5)**. Wypłata środków – po zatwierdzeniu wniosku. **Koniec procedury.**

2. Zaliczka na podróż służbową zagraniczną – obieg dokumentów

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 1	Sporządzenie wstępnej kalkulacji kosztów podróży służbowej i przekazanie do kontroli merytorycznej	Pracownik, który otrzymał polecenie wyjazdu służbowego od kierownika jednostki, lub jego bezpośredni przełożony, lub inny pracownik jednostki mający upoważnienie od kierownika jednostki	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.
Kroki 2–6	Odpowiednio jak przy wniosku o zaliczkę na podróż służbową krajową w tabeli 1.			

eprasa.pl aad4d27be9

3. Zaliczka na inne koszty związane z wykonywaniem zadań służbowych – obieg dokumentów

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 1	Sporządzenie wniosku o zaliczkę wraz z wstępną kalkulacją kosztów i przekazanie do kontroli merytorycznej	Pracownik uprawniony zgodnie z przepisami wewnętrznymi jednostki do otrzymania zaliczki	Nie dotyczy.	Nie dotyczy.
Krok 2	Sprawdzenie pod względem merytorycznym	Bezpośredni przełożony wnioskodawcy lub inny pracownik jednostki mający upoważnienie od kierownika jednostki	Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.	Anulowanie wniosku i poinformowanie o nieprawidłowości kierownika jednostki w przypadku: ■ gdy udzielenie zaliczki jest niedopuszczalne przez prawo, ■ złożenia wniosku przez pracownika, który nie może jej otrzymać zgodnie z przepisami wewnętrznymi, ■ złożenia wniosku o zaliczkę, gdy nie jest to uzasadnione potrzebami jednostki. **Koniec procedury.**
				Wstrzymanie wniosku i zgłoszenie konieczności dokonania zmian w planie finansowym jednostki w przypadku, gdy wydatek się w nim nie mieści rzeczowo lub przekracza limit środków zabezpieczonych w planie. Po wprowadzeniu zmiany w planie finansowym – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**. W razie niewykonalności korekty planu – anulowanie wniosku i poinformowanie o nieprawidłowości kierownika jednostki. **Koniec procedury.**
				Obniżenie kwoty zaliczki, która została skalkulowana błędnie (bez odniesienia do faktycznych potrzeb jednostki). Po skorygowaniu błędu – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.
Kroki 3–6	Odpowiednio jak przy wniosku o zaliczkę na podróż służbową krajową w tabeli 1.			

eprasa.pl aad4d27be9

4. Rozliczenie zaliczki (wszystkie rodzaje zaliczek) – obieg dokumentów

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 1	Sporządzenie rachunku kosztów podróży służbowej lub rozliczenia zaliczki na inne cele w terminie wynikającym z odpowiednich przepisów i przekazanie do kontroli merytorycznej	Pracownik, który pobrał zaliczkę	Nie dotyczy.	Jeśli pracownik nie przedłoży rozliczenia w wymaganym terminie, jego bezpośredni przełożony powinien mu o tym przypomnieć, informując go jednocześnie, że nierozliczona zaliczka zostanie potrącona z najbliższego wynagrodzenia. W sytuacji gdy pracownik mimo to nie rozliczy zaliczki, jego bezpośredni przełożony powinien złożyć wniosek o potrącenie zaliczki z wynagrodzenia do komórki księgowości, zgodnie z procedurami określonymi w przepisach wewnętrznych danej jednostki. **Koniec procedury.**
Krok 2	Sprawdzenie pod względem merytorycznym	Bezpośredni przełożony pracownika, który otrzymał zaliczkę, lub inny pracownik jednostki mający upoważnienie od kierownika jednostki	Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.	Odmowa uznania kosztów poniesionych niezgodnie z prawem (w tym na cele niepubliczne), nieuznanych przez pracodawcę, niemieszczących się w limitach ustawowych, zbędnych, nieudokumentowanych odpowiednimi dowodami lub oświadczeniami. Wyszczególnienie w opisie merytorycznym kwot nieuznanych (kwota, rodzaj, uzasadnienie) i zawnioskowanie o ich zwrot przez pracownika (w tym przez potrącenie z wynagrodzenia pracownika). Po zamieszczeniu opisu – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.
				Wstrzymanie rozliczenia i zgłoszenie konieczności dokonania zmian w planie finansowym jednostki w przypadku, gdy wydatki uznane przez pracodawcę, przekraczające zaliczkę, nie mieszczą się w nim rzeczowo lub przekraczają limit środków zabezpieczonych w planie. Po wprowadzeniu zmiany w planie finansowym – złożenie podpisu i przekazanie do kontroli formalno-rachunkowej **(Krok 3)**.

eprasa.pl aad4d27be9

Rodzaj czynności do wykonania		Osoba odpowiedzialna za wykonanie czynności	Postępowanie w razie	
			niestwierdzenia błędu	stwierdzenia błędu
Krok 3	Sprawdzenie pod względem formalno-rachunkowym	Wyznaczony przez kierownika jednostki pracownik komórki księgowości (główny księgowy – tylko jeśli jest jedynym pracownikiem księgowości)	Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli wstępnej **(Krok 4)**.	Naniesienie poprawek lub uzupełnienie brakującej treści. Złożenie podpisu i przekazanie do kontroli wstępnej **(Krok 4)**.
Krok 4	Przeprowadzenie kontroli wstępnej operacji gospodarczej i potwierdzających ją dokumentów	Odpowiednio jak w **Kroku 4** tabeli 1.		
Krok 5	Zatwierdzenie do realizacji	Odpowiednio jak w **Kroku 5** tabeli 1.		
Krok 6	Realizacja – zwrot wydatków przewyższających zaliczkę udzieloną pracownikowi lub zwrot kwoty niewykorzystanej zaliczki przez pracownika	Odpowiednio: kasjer lub główny księgowy albo inny pracownik księgowości mający upoważnienie od kierownika jednostki do wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi lub pracownik	Wypłata (wpłata) gotówką lub przelewem. **Koniec procedury.**	W przypadku stwierdzenia braku zatwierdzenia wniosku do wypłaty lub zatwierdzenia przez osobę nieupoważnioną – wstrzymanie wypłaty i zwrot wniosku do kierownika jednostki (**Krok 5**). Wypłata środków po zatwierdzeniu wniosku. **Koniec procedury.** W razie niedokonania zwrotu kwoty zaliczki niewykorzystanej lub przeznaczonej na pokrycie wydatków nieuznanych przez pracodawcę – potrącenie odpowiedniej kwoty z najbliższego wynagrodzenia pracownika. **Koniec procedury.**

Podstawa prawna:

- art. 53 ust. 1 i 2, art. 54 ust. 1 pkt 3, ust. 3–7, art. 68, art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1846)

©℗



Izabela Motowilczuk
magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

eprasa.pl aad4d27be9