

KOMENTARZ
DO PLANU KONT

DZIAŁAJ LEGALNIE, TO SIĘ OPŁACA!

Korzystanie z tego pliku jest legalne, jeżeli posiadasz świadectwo zakupu.

Kopiowanie, rozsyłanie i inne formy rozpowszechniania to łamanie prawa zagrożone odpowiedzialnością finansową, a nawet karną.

Jeżeli udostępniono Ci ten plik, usuń go i zawiadom Wydawcę.

DZIAŁAJ LEGALNIE, TO SIĘ OPŁACA!

Maria Augustowska Wojciech Rup

KOMENTARZ DO PLANU KONT

**dla jednostek budżetowych
i samorządowych zakładów budżetowych
oraz dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego**

Wydanie XVII uaktualnione

stan prawny: 1 stycznia 2018 r.



ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.
Gdańsk 2018

© Copyright by ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.

 Gdańsk 2018

Projekt okładki: 

Artur Zdulski

Skład komputerowy:

Mariusz Szewczyk

Korekta: 

Jerzy Toczek

Poszczególne części Komentarza opracowali:

Część I: Maria Augustowska (współpraca: Wojciech Rup)

Część II: Wojciech Rup

Kopiowanie na dowolnych nośnikach, przedruk, rozpowszechnianie całości lub fragmentów bez pisemnej zgody Wydawcy – ODDK Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k. jest zabronione i zagrożone karą pozbawienia wolności do lat 5.

Materiał kserowany narusza prawa autorskie!

Szanowny Kliencie, jeśli wszedłeś w posiadanie takiego materiału, uprzejmie prosimy o kontakt: tel. 58 554 29 17

ISBN 978-83-7804-600-4

Wydawca:



ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.

80-317 Gdańsk Oliwa, ul. Obrońców Westerplatte 32A

e-mail: oddk@oddk.pl <http://www.oddk.pl>

tel./fax 58 554 29 17

Spis treści

Wstęp	7
--------------------	---

Część I

Komentarz do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

Wykaz kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych	17
--	----

Konta bilansowe

Zespół 0 – „Aktywa trwałe”	23
Zespół 1 – „Środki pieniężne i rachunki bankowe”	95
Zespół 2 – „Rozrachunki i rozliczenia”	163
Zespół 3 – „Materiały i towary”	237
Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”	261
Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”	289
Zespół 6 – „Produkty”	313
Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty”	327
Zespół 8 – „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”	365

Konta pozabilansowe	397
---------------------------	-----

Część II
Komentarz do planu kont dla budżetów jednostek
samorządu terytorialnego

Wprowadzenie	417
Wykaz kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego.....	419
Konta bilansowe	422
Konta pozabilansowe	469
Wykaz wybranych aktów prawnych	473

Wstęp

Budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego oraz państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, a także samorządowe zakłady budżetowe (zwane dalej „jednostkami”) zobowiązane są do prowadzenia rachunkowości zgodnie z jednolitymi zasadami ustalonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹ (zwanej dalej „ustawą”), jednakże z uwzględnieniem szczególnych zasad określonych dla tych jednostek w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych² (zwanej dalej **ufp**) oraz w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.³ (zwanym dalej „rozporządzeniem”), a także zgodnie z innymi przepisami prawa. Jednostki zobowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

Nowe „rozporządzenie” wprowadza pewne zmiany w porównaniu do obowiązującego do końca 2017 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r., jednak zasadnicza część rozwiązań ewidencyjnych i zasad prowadzenia rachunkowości w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych oraz budżetach jst jest kontynuacją dotychczasowych metod. Niestety, w dalszym ciągu niektóre ważne zagadnienia ewidencyjne występujące w jednostkach sektora finansów publicznych nie

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.

³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911).

znalazły odzwierciedlenia w nowym „rozporządzeniu”, co dotyczy przede wszystkim centralnego rozliczenia podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego.

Kierownik jednostki oraz członkowie organu nadzorującego jednostkę są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane „ustawą”⁴.

Zgodnie z ustaleniami zawartymi w art. 4 ust. 3 „ustawy” **rachunkowość jednostki obejmuje:**

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji⁵ rzeczywistego stanu wszystkich aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą⁶.

„Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym” (art. 20 ust. 1 „ustawy”).

W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz, przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego niezależnie od terminu ich zapłaty (art. 6 ust. 1 „ustawy”).

⁴ Artykuł 4a „ustawy”.

⁵ Przeprowadzonej w terminach i formach określonych w art. 26 „ustawy”.

⁶ Badanie sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego dotyczy jednostek spełniających kryterium przyjęte w art. 268 ufp.

Określając zasady (politykę) rachunkowości przy dokonywaniu wyboru rozwiązań dopuszczonych ustawą i dostosowywaniu ich do potrzeb jednostki, **„należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki** przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7” (art. 8 ust. 1 „ustawy”).

„Wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi (art. 7 ust. 3 „ustawy”).

Księgi rachunkowe jednostki muszą być prowadzone zgodnie z wymogami określonymi w rozdziale 2 „ustawy”.

Przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości ustala jej kierownik w formie pisemnej, określając zgodnie z wymogami podanymi w art. 10 „ustawy”:

- 1) rok obrotowy (w jednostkach objętych „rozporządzeniem” jest to rok budżetowy⁷),
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego (uwzględniając szczególne zasady wynikające z „rozporządzenia”),
- 3) sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowy plan kont,
 - b) przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń,
 - c) zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - d) wykaz ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykaz zbiorów tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych, z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,

⁷ Paragraf 26 ust. 1 „rozporządzenia”.

- e) opis systemu przetwarzania danych, a przy użyciu komputera – opis systemu informatycznego.

Podstawą do opracowania zakładowego planu kont dla państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych jest plan kont podany w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. Spośród ujętych w „rozporządzeniu” kont w zakładowym planie kont można pominąć tylko te, które służą do ujęcia operacji niewystępujących w danej jednostce, a jednocześnie można wprowadzić dodatkowe konta syntetyczne, przy wykorzystaniu symboli kont, które nie występują w załączniku nr 3 do „rozporządzenia”, zachowując jednakże zgodność co do treści ekonomicznej z odpowiednimi kontami syntetycznymi wykazu kont⁸. Podobnie zakładowy plan kont dla budżetu jst ustala kierownik na podstawie planu kont dla budżetu jst przedstawionego w załączniku nr 2 do „rozporządzenia”, który może być uzupełniony o konta planu kont przedstawionego w załączniku nr 3 „rozporządzenia”. Dodatkowo konta w zakładowym planie kont dla budżetu jst mogą być dzielone w celu wyodrębnienia ewidencji niektórych ważnych zagadnień.

W zakładowym planie kont jednostek objętych „rozporządzeniem” należy uwzględnić obowiązujące ogólne zasady rachunkowości wynikające z „ustawy”, jednakże z uwzględnieniem szczególnych zasad podanych w art. 40 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych.

Zakładowy plan kont musi oprócz wykazu kont syntetycznych zawierać sposób tworzenia i prowadzenia kont ksiąg pomocniczych do wskazanych kont syntetycznych, a także ustalenie wybranych przez kierownika jednostki zasad ich prowadzenia spośród podanych w „ustawie” do wyboru (np. w art. 17 ust. 2 oraz art. 34).

W zależności od potrzeb mogą być stosowane następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej:

- 1) ponoszone koszty ujmuje się **tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”;**

⁸ Np. w komentarzu tym **wprowadzono** w zespole 7 dwa dodatkowe **konta: 790 „Obroty wewnętrzne” i 791 „Koszt obrotów wewnętrznych”**, które są potrzebne w jednostkach i zakładach rozliczających koszty na kontach zespołu 5.

- 2) ponoszone koszty ujmuje się **tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”** z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym;
- 3) ponoszone koszty ujmuje się **zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”** z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody, dochody i koszty”.

W komentarzu opisano ewidencję i rozliczanie kosztów według zasad określonych w pkt 1 i 3, ponieważ ewidencja kosztów tylko na kontach zespołu 5 nie zabezpiecza danych potrzebnych do sporządzenia rachunku zysków i strat w części B.

W jednostkach prowadzących różnorodną działalność gospodarczą, która wymaga rozliczania i kalkulacji kosztów, w zakładowym planie kont powinny być zawarte także dodatkowe ustalenia określające przede wszystkim zasady ewidencji i rozliczania kosztów, wyceny produktów oraz wskazania, czy wartość produktów zalicza się do kosztów własnych sprzedaży w całości w okresie ich wytworzenia, a później na podstawie inwentaryzacji produktów niesprzedanych określa się wartość zapasów na 31 grudnia i o nią zmniejsza się koszt własny sprzedaży, czy też do kosztów własnych sprzedaży zalicza się wartość produktów dopiero w okresie ich sprzedaży.

Zakładowy plan kont jednostek, których dotyczy ten komentarz, powinien być tak opracowany, aby prowadzona według niego ewidencja umożliwiała sporządzenie sprawozdań z wykonania budżetu⁹, a także sprawozdań finansowych obejmujących bilans, rachunek zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienie zmian w funduszu i informację dodatkową na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy) (§ 23 ust. 1 „rozporządzenia”).

⁹ Według ustaleń zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.).

Zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki będącej dysponentem tego funduszu (§ 24 „rozporządzenia”).

Jeżeli w sprawozdaniach wymagane jest wykazywanie obrotów na określonych kontach, to w stosowanej technice księgowości należy przyjąć zasadę czystości obrotów, wprowadzając zmniejszenie zapisem minusowym, a nie zapisem dodatnim po stronie przeciwnej danego konta.

Ustalając zakres ewidencji szczegółowej dla jednostek budżetowych oraz dla samorządowych zakładów budżetowych, trzeba uwzględnić obowiązki grupowania danych o dochodach i przychodach oraz o wydatkach, rozchodach i kosztach, w przekrojach występujących we wzorach planów i sprawozdań budżetowych, a także w przekrojach podziałek klasyfikacji budżetowych¹⁰.

Ponadto jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek podawania informacji w innych układach niż określone w planie kont, ewidencja aktywów, pasywów, kosztów i przychodów może być prowadzona według innych dodatkowych klasyfikacji.

Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Jednocześnie uwzględnić należy obowiązek przekazania przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sprawozdań finansowych jednostkom nadrzędnym lub zarządom jst w terminie do 31 marca roku następnego (jednostki nadrzędne w państwowym sektorze finansów publicznych przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów do 30 kwietnia roku następnego)¹¹. Pomiędzy tymi uregulowaniami nie będzie sprzeczności, jeśli zagwarantujemy wyżej wymienionym jednostkom możliwość wprowadzenia korekty swoich sprawozdań w terminie do 30 kwietnia.

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 z późn. zm.).

¹¹ Paragraf 26 ust. 3 i § 34 „rozporządzenia”.

Ogólne zasady funkcjonowania poszczególnych kont syntetycznych ujętych w planie są omówione w załączniku nr 3 do „rozporządzenia”. Część I niniejszego opracowania zawiera rozwinięty komentarz do poszczególnych kont wraz ze wskazaniem zasad wyceny składników majątkowych, okresu i sposobu inwentaryzacji, formy i zakresu ewidencji szczegółowej, a ponadto wykazu typowych operacji gospodarczych ewidencjonowanych na stronie Wn i Ma poszczególnych kont bilansowych z jednoczesnym wskazaniem kont przeciwstawnych.

Wykaz kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego i opis operacji na nich ewidencjonowanych podany jest w załączniku nr 2 do „rozporządzenia”. Rozwinięty komentarz do tych zagadnień zawiera część II niniejszego opracowania.

Obecne wydanie (XVII) jest odpowiedzią na zmieniające się uwarunkowania prowadzenia rachunkowości budżetowej, będące następstwem modyfikowanych zasad rozliczeń finansowych oraz aspektów technicznych przeprowadzania operacji pieniężnych. Jednakże i tym razem w nowym „rozporządzeniu” nie zdecydowano się na wprowadzenie zmian sposobu ujęcia w ewidencji i sprawozdaniach finansowych państwowych jednostek budżetowych skutków finansowych dochodów i wydatków ponoszonych w okresie przejściowym. W dalszym ciągu aktualny jest problem kształtowania rozwiązań organizacyjno-ewidencyjnych wynikających z obowiązku wdrożenia od 1 stycznia 2017 r. nowego systemu rozliczeń podatku od towarów i usług we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego, w związku z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Jednostki samorządu terytorialnego do nowego scentralizowanego systemu rozliczeń VAT musiały dostosować w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych zasady ewidencji księgowej rozliczeń VAT. Niniejszy *Komentarz* w oparciu o doświadczenia stosowania nowego sposobu rozliczenia podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego przedstawia dodatkowe zasady, uzupełniając „rozporządzenie”, które całkowicie ten problem pomija.

Ponadto w niniejszym wydaniu przedstawiono ewidencję zagadnień gospodarki finansowej i majątkowej pomijanych dotychczas w regulacjach rachunkowości budżetowych, a objętych regulacjami obecnego „rozporządzenia”, takich jak ewidencja gruntów oddanych w wieczyste użytko-

wanie. W komentarzu do planów kont dla budżetu jst oraz dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych funkcje ewidencyjne niektórych kont zaprezentowano z punktu widzenia wymagań i potrzeb sprawozdawczości finansowej i budżetowej, którym ewidencja księgową ma służyć, co pociągnęło za sobą w niektórych przypadkach konieczność wprowadzenia dodatkowych kont lub podziału kont.

Podkreślić należy, że obecne wydanie przygotowano według stanu prawnego na dzień na 1 stycznia 2018 r. Książka zawiera aktualną bazę aktów prawnych wykorzystanych przy jej pisaniu oraz innych przepisów stosowanych w praktyce ewidencyjnej i rozliczeniowej przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

CZEŚĆ I

KOMENTARZ DO PLANU KONT DLA JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH I SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW BUDŻETOWYCH

Wykaz kont

dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (według załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.)

1. Konta bilansowe

Zespół 0 – Aktywa trwałe

- 011 – Środki trwałe
- 013 – Pozostałe środki trwałe
- 014 – Zbiory biblioteczne
- 015 – Mienie zlikwidowanych jednostek
- 016 – Dobra kultury
- 017 – Sprzęt wojskowy
- 020 – Wartości niematerialne i prawne
- 030 – Długoterminowe aktywa finansowe
- 071 – Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- 072 – Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych
- 073 – Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe
- 077 – Umorzenie sprzętu wojskowego
- 080 – Środki trwałe w budowie (inwestycje)

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

- 101 – Kasa
- 130 – Rachunek bieżący jednostki
- 131 – Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
- 132 – Rachunek dochodów jednostek budżetowych
- 134 – Kredyty bankowe

- 135 – Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
- 136 – Rachunek państwowych funduszy celowych
- 137 – Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi
- 138 – Rachunek środków europejskich
- 139 – Inne rachunki bankowe
- 140 – Krótkoterminowe aktywa finansowe
- 141 – Środki pieniężne w drodze

Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia

- 201 – Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
- 221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych
- 222 – Rozliczenie dochodów budżetowych
- 223 – Rozliczenie wydatków budżetowych
- 224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich
- 225 – Rozrachunki z budżetami
- 226 – Długoterminowe należności budżetowe
- 227 – Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich
- 228 – Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi
- 229 – Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
- 230 – Rozliczenia z budżetem środków europejskich
- 231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
- 234 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami
- 235 – Rozliczenia dochodów budżetowych z tytułu podatków
- 240 – Pozostałe rozrachunki
- 245 – Wpływy do wyjaśnienia
- 290 – Odpisy aktualizujące należności

Zespół 3 – Materiały i towary

- 300 – Rozliczenie zakupu
- 310 – Materiały

330 – Towary

340 – Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów

Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie

400 – Amortyzacja

401 – Zużycie materiałów i energii

402 – Usługi obce

403 – Podatki i opłaty

404 – Wynagrodzenia

405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

409 – Pozostałe koszty rodzajowe

490 – Rozliczenie kosztów

Zespół 5 – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie

500 – Koszty działalności podstawowej

530 – Koszty działalności pomocniczej

550 – Koszty zarządu

580 – Rozliczenie kosztów działalności

Zespół 6 – Produkty

600 – Produkty gotowe i półfabrykaty

620 – Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów

640 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty

700 – Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia

720 – Przychody z tytułu dochodów budżetowych

730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu

740 – Dotacje i środki na inwestycje

750 – Przychody finansowe

751 – Koszty finansowe

760 – Pozostałe przychody operacyjne

761 – Pozostałe koszty operacyjne

Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy

800 – Fundusz jednostki

810 – Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje

820 – Rozliczenie wyniku finansowego

840 – Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów

851 – Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

853 – Fundusze celowe

855 – Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek

860 – Wynik finansowy

870 – Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy

2. Konta pozabilansowe

970 – Płatności ze środków europejskich

976 – Wzajemne rozliczenia między jednostkami

980 – Plan finansowy wydatków budżetowych

981 – Plan finansowy niewygasających wydatków

982 – Plan wydatków środków europejskich

983 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego

984 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat

985 – Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych

990 – Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym

992 – Zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa

998 – Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego

999 – Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

W niniejszym wydaniu plan kont (załącznik nr 3 do rozporządzenia) uzupełniono o niezbędne do sprawnego sporządzenia sprawozdań finansowych następujące konta bilansowe księgi głównej:

- 410 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”,
- 411 „Pozostałe obciążenia”,
- 790 „Obroty wewnętrzne”,
- 791 „Koszty obrotów wewnętrznych”.

Każda jednostka ma prawo do przyjęcia w zakładowym planie kont tych dodatkowych kont na podstawie § 20 ust. 1 pkt 1 „rozporządzenia”. Nieuzupełnienie zakładowych planów kont o konta 410 i 411 pociąga za sobą konieczność księgowania niektórych operacji kosztów na koncie 409, pomimo ich prezentacji w bilansie jednostki w odrębnych pozycjach sprawozdania. Z kolei brak kont 790 i 791 powoduje, że księgowane na nich operacje będą ewidencjonowane na kontach odpowiednio 760 i 490, co także w istotny sposób zmniejszy przejrzystość ewidencji i utrudni sporządzenie sprawozdania finansowego.

Ponadto z niektórych kont księgi głównej można wydzielić wybrane funkcje ewidencyjne, np. z konta 225 „Rozrachunki z budżetami” można wydzielić rozliczenia z tytułu podatku VAT poprzez utworzenie konta 225VAT „Rozrachunki z tytułu podatku VAT”. W tej książce zachowano jednak zasadę księgowania operacji związanych z podatkiem VAT na koncie 225.

Jak z powyższego wynika, plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych podany w załączniku nr 3 do „rozporządzenia” nie jest wystarczający do objęcia wymaganą ewidencją wszystkich operacji w ujęciu systematycznym z punktu widzenia celów, jakie spełnić musi rachunkowość jednostki. Uzupełnienia wprowadzone do zakładowego planu kont przeprowadzać należy w odniesieniu do potrzeb informacyjnych sporządzania sprawozdań budżetowych i sprawozdań finansowych oraz rozliczeń finansowych i podatkowych. W tym zakresie na pierwszy plan wysuwa się ewidencja rozliczeń podatku VAT w ramach scentralizowanego systemu ewidencji w jednostkach samorządu terytorialnego.

Konta bilansowe

Zespół 0 – „Aktywa trwałe”

Na kontach **Zespołu 0** – „Aktywa trwałe” ewidencjonuje się:

- 1) rzeczowe aktywa trwałe,
- 2) wartości niematerialne i prawne,
- 3) długoterminowe aktywa finansowe,
- 4) umorzenie składników aktywów trwałych.

W „jednostkach” objętych „rozporządzeniem” **rzeczowe aktywa trwałe** (zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 15 „ustawy”) ewidencjonuje się na następujących kontach:

- 011** – Środki trwałe (umarzane stopniowo) i grunty. Środki trwałe mogą być umarzane stopniowo według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i stawek podanych w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ albo stawek określonych przez jednostkę nadrzędną lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego (§ 7 ust. 1 „rozporządzenia”),
- 013** – Pozostałe środki trwałe (wydane do używania pozostałe środki trwałe mogą być umarzane w 100% w miesiącu wydania do używania)²,
- 014** – Zbiory biblioteczne,
- 015** – Mienie zlikwidowanych jednostek,
- 016** – Dobra kultury,
- 017** – Sprzęt wojskowy.

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.).

² Wyszczególnione w § 7 ust. 2 pkt 2–6 „rozporządzenia”.

Wartości niematerialne i prawne to według definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 14 „ustawy” nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. W jednostkach objętych „rozporządzeniem” są to w szczególności:

- a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- c) know-how.

Wartości niematerialne i prawne ewidencjonuje się na **koncie 020** i to zarówno te, które umarzone są stopniowo (według stawek określonych przez jednostkę zgodnie z ustaleniami zawartymi w art. 16m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), jak i te, które ze względu na wartość początkową, nie wyższą od określonej w art. 16d ust. 1 wyżej podanej ustawy³, mogą być umarzone w 100% w miesiącu oddania do używania.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne ujmuje się w ewidencji w wartości początkowej, za którą uważa się:

- 1) w razie odpłatnego nabycia – **cenę ich nabycia**⁴ (art. 28 ust. 2 „ustawy”), zwiększoną o:
 - niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,

³ Wartość ta od 1 stycznia 2018 r. ustalona została w kwocie 10 000 zł.

⁴ **Cena nabycia jest też zdefiniowana** w art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku”.

- koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania⁵ oraz związane z nimi różnice kursowe pomniejszone o przychody z tego tytułu (art. 28 ust. 8 „ustawy”);
- 2) środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu mogą być wyceniane **w wartości określonej w tej decyzji** (§ 6 „rozporządzenia”). Ta zasada dotyczy w szczególności nieruchomości otrzymanych w **trwały zarząd** od Skarbu Państwa przez państwowe jednostki budżetowe oraz nieruchomości otrzymanych od jednostki samorządu terytorialnego przez samorządowe jednostki organizacyjne. Według art. 45 ust. 2 pkt 7 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2147 z późn. zm.) w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu podaje się **cenę nieruchomości**, która jest podstawą do przyjęcia wartości początkowej dla nieruchomości gruntowej wprowadzonej do ksiąg rachunkowych jednostki organizacyjnej. Zwrócić uwagę należy na zwrot językowy „mogą być wyceniane” użyty w przywołanym przepisie. Wycena środków trwałych oddanych w trwały zarząd jednostce organizacyjnej według decyzji jest dopuszczalna, ale niekonieczna, gdyż możliwe jest zastosowanie wyceny na zasadach ogólnych, czyli według kosztu historycznego. Pomiędzy tymi sposobami wyceny nie ma sprzeczności, jednak ze względu na „ekonomikę” (ułatwienia) prowadzenia rachunkowości jed-

⁵ Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe niemające osobowości prawnej nie mogą zaciągać kredytów na finansowanie środków trwałych w budowie (inwestycji) i wobec tego w tych jednostkach będą to tylko ewentualne odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań związanych ze środkami trwałymi w budowie (inwestycjami) oraz różnice kursów dotyczące rozrachunków z tych tytułów dokonywanych w walutach obcych, pomniejszone o przychody z tego tytułu. W jednostkach samorządu terytorialnego zadłużenie z tytułu zaciągniętych kredytów przez organ wykonawczy wykazuje się w księdze rachunkowej budżetu, natomiast spłaty oprocentowania kredytu w ewidencji księgowej urzędu jst. Spłata oprocentowania kredytu jest wydatkiem budżetowym księgowanym na koncie 751. Jeśli kredyt można przypisać konkretnemu zadaniu inwestycyjnemu, to oprocentowanie zaliczyć można do kosztów budowy środka trwałego, ale tylko w okresie budowy środka trwałego. Wtedy oprocentowanie księguje się na koncie 080.

nostki korzystniejsze jest zastosowanie wyceny według kosztu historycznego. W przypadku zastosowania wyceny środków trwałych oddanych w trwałe zarząd według wartości podanej w decyzji, która różni się od ceny historycznej, w łącznym sprawozdaniu finansowym jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych należy przeprowadzić stosowne korekty mające na celu wyeliminowanie wpływu operacji przekazania środków trwałych m.in. na wynik finansowy i sumę bilansową. Wyłączenia te jednostki są zobowiązane stosować na podstawie § 27 ust. 2 „rozporządzenia”. Ta zasada ma zastosowanie do ewidencji samorządowych jednostek organizacyjnych i urzędów jst oraz do niektórych państwowych jednostek budżetowych objętych jednym łącznym sprawozdaniem finansowym, gdy przekazują między sobą środki trwałe;

- 3) w razie nabycia w drodze spadku lub darowizny – **wartość rynkową z dnia nabycia**, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości (art. 16g ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych);
- 4) w razie utworzenia nowego podmiotu gospodarczego na bazie zlikwidowanego podmiotu gospodarczego – **dotychczasową wartość brutto**, na którą składają się wartość początkowa (po aktualizacji) i dotychczas naliczone zaktualizowane umorzenia wynikające z ewidencji zlikwidowanego podmiotu⁶;
- 5) w razie wytworzenia we własnym zakresie – **koszt wytworzenia**, który obejmuje ogół kosztów rzeczywiście poniesionych przez jednostkę od rozpoczęcia budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania albo

⁶ „W razie przekształcenia formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego” (art. 16g ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

wymagające poniesienia w okresie wytworzenia koszty planowane, normatywne, standardowe.

Tak samo ustala się wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych.

Jeżeli środki trwałe uległy **ulepszeniu** (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji lub modernizacji)⁷, to wartość początkową tych środków, ustaloną w sposób wyżej podany, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i **wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej** w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji lub innymi miarami (art. 16g ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Przebudowę, modernizację itp., które nie spowodowały wzrostu wartości użytkowej obiektu w porównaniu do posiadanej przez niego w momencie oddania go do używania, uważa się za remont⁸ i to także wtedy, gdy remont polega na wymianie na bardziej nowoczesne części składowe obiektu. Jeśli natomiast obudowa lub przebudowa elewacji połączona będzie z dociepleniem budynku, to zakwalifikować należy ją do ulepszenia, gdyż rośnie wartość użytkowa budynku, mierzona niższymi kosztami jego eksploatacji.

⁷ Według wyjaśnień Ministerstwa Finansów przebudowa stanowi zmianę istniejącego stanu (konstrukcji, funkcji) środka na inny; **rozbudowa** – powiększenie, rozszerzenie środka trwałego (budynku, linii technologicznej, zespołu komputerowego); **rekonstrukcja** – odtworzenie (odbudowa) zużytego całkowicie lub częściowo środka trwałego; **adaptacja** – polega na przystosowaniu (przerobieniu) środka trwałego do wykorzystania go w innym celu, niż wskazywało jego pierwotne przeznaczenie, albo nadaniu nowych cech użytkowych; **modernizacja** – to unowocześnienie środka trwałego. Zob. Z. Fedak, *Bilans*, „Rachunkowość” 2016 (numer specjalny: *Zamknięcie roku 2016*), s. 105.

⁸ *Ibidem*, s. 106.

W przypadku ulepszenia następującego równocześnie z prowadzonym remontem wartość ulepszenia ustala się na podstawie faktur lub innych dokumentów, wydzielając związane z remontem koszty. Jeśli takie wydzielenie kosztów remontu nie jest możliwe, to całość kosztów przeprowadzonych robót kwalifikuje się jako dotyczące ulepszenia⁹.

W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się (od następnego miesiąca po odłączeniu) o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia odłączonej części) a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumę odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczeniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu przyłączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka trwałego o różnicę, o którą zmniejszono środek, od którego tę część odłączono (art. 16g ust. 16 i 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Długoterminowe aktywa finansowe ewidencjonuje się na **koncie 030**. Aktywa te zaliczane są w rachunkowości finansowej do inwestycji, które zdefiniowano w art. 3 ust. 1 pkt 17 „ustawy” jako aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe. W jednostkach sektora finansów publicznych, zwłaszcza jednostkach samorządu terytorialnego, długoterminowe aktywa finansowe nie pełnią funkcji inwestycji w znaczeniu przytoczonym wyżej, gdyż osiąganie zysków z posiadania długoterminowych aktywów finansowych nie jest celem samoistnym dla tych jednostek. Jednostki sektora finansów publicznych nabywają akcje i udziały w celu realizacji swoich zadań ustawowych i statutowych. Ten fakt determinuje zasady wyceny długoterminowych aktywów finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych.

⁹ *Ibidem*, s. 106.

Do ujęcia **umorzenia** środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011** oraz tych wartości niematerialnych i prawnych, które są umarżane stopniowo, służy **konto 071**. Dodatkowo na **koncie 071** księguje się odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarżać i amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku, natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż okres miesięczny – jednorazowo za dany okres.

Umorzenie pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych oraz wartości niematerialnych i prawnych naliczane jednorazowo w miesiącu oddania ich do używania księguje się na **koncie 072**, natomiast umorzenie sprzętu wojskowego ujmuje się na **koncie 077**.

Środki trwałe w budowie (inwestycje) to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego, zarówno własnego, jak i obcego.

Do środków trwałych w budowie zalicza się też środki trwałe zakupione w stanie niekompletnym, które nadawać się będą do używania dopiero po uzupełnieniu o brakujące części lub zamontowaniu.

Nakłady poniesione na środki trwałe w budowie ewidencjonuje się na **koncie 080**. Na koncie tym można również księgować rozliczenie kosztów dotyczących zakupu gotowych środków trwałych.

W **zespole 0** wskazane jest też prowadzenie **kont pozabilansowych**, np. do ewidencji **środków trwałych postawionych w stan likwidacji oraz obcych środków trwałych** znajdujących się na terenie jednostki.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne podlegające stopniowemu umarżaniu wykazuje się w **bilansie w wartości netto**, a więc w wartości odpowiadającej różnicy między wartością początkową poszczególnych składników a ich dotychczasowym umorzeniem i zmniejszeniem z tytułu trwałej utraty wartości tych aktywów (saldo **konta 071**).

Inwentaryzacje nieruchomości zaliczonych do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków

0

trwałych w budowie przeprowadza się raz w ciągu 4 lat (art. 26 ust. 3 pkt 3 „ustawy”), a znajdujących się na terenie niestrzeżonym – corocznie w ostatnim kwartale roku obrotowego do 15 dnia następnego roku.

Ponadto inwentaryzację tych składników przeprowadza się na dzień zakończenia działalności przez jednostkę oraz na dzień poprzedzający postawienie jej w stan likwidacji (art. 26 ust. 4 „ustawy”).

Środki trwałe, do których dostęp jest znacznie utrudniony, grunty oraz **prawa zakwalifikowane do nieruchomości** inwentaryzuje się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji realnej wartości tych składników (art. 26 ust. 1 pkt 3 „ustawy”).

Inwentaryzując nieruchomości, trzeba **zapewnić możliwość porównania danych** wynikających z **ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio** gminnego, powiatowego, wojewódzkiego zasobu nieruchomości (§ 8 ust. 1 „rozporządzenia”).

Konto 011 „Środki trwałe”

Na **konce 011** ewidencjonuje się stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które są umarzane stopniowo, oraz gruntów. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania w opisie zasad rachunkowości, jednostka **może** przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego (§ 7 ust. 1 „rozporządzenia”).

Do środków trwałych ujmowanych na **konce 011** zalicza się również **ulepszenia w obcych środkach trwałych**, którymi są sfinansowane ze środków inwestycyjnych koszty poniesione w celu dostosowania obcego obiektu (środka trwałego) do potrzeb użytkownika, np. przebudowa urządzeń w budynku, nowe instalacje, uzbrojenie cudzego gruntu itp. Obiektem inwentarzowym jest wtedy poszczególne ulepszenie w obcym środku trwałym. Po upływie terminu użytkowania obcy obiekt przekazuje

się właścicielowi wraz z dokonanymi w nim ulepszeniami na zasadach określonych w umowie.

Ewidencjonowane na **koncie 011** środki trwałe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych finansuje się ze środków pieniężnych przewidzianych na finansowanie „inwestycji”, w pojęciu używanym w ustawie o finansach publicznych i wydanych na jej podstawie rozporządzeniach (między innymi o zasadach finansowania inwestycji¹⁰ oraz klasyfikacji budżetowej¹¹).

Wszystkie zwiększenia z tytułu przychodów i podwyższenia wartości początkowej tych środków trwałych księguje się po stronie **Wn 011**, a wszystkie rozchody i zmniejszenia wartości początkowej po stronie **Ma** z wyjątkiem umorzenia środków trwałych ujmowanego na **koncie 071**.

Na stronie **Wn konta 011** ewidencjonuje się w szczególności:

- przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu lub z zakończonych środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz otrzymanych w trwałe zarząd lub w nieodpłatne używanie od Skarbu Państwa albo samorządów terytorialnych, a także z tytułu darowizny lub spadku,
- środki trwałe przyjęte w leasing finansowy,
- ujawnione nadwyżki inwentaryzacyjne,
- zwiększenie wartości początkowej o nakłady poniesione na modernizację istniejących własnych środków trwałych,
- wartość ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- zwiększenie wartości początkowej środków trwałych dokonywane z tytułu zarządzanej aktualizacji wyceny.

Na stronie **Ma konta 011** ujmuje się:

- rozchód środków trwałych w związku z ich likwidacją (w wyniku zużycia lub zniszczenia), sprzedażą lub przekazaniem nieodpłatnym,

¹⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz.U. Nr 238, poz. 1579).

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 z późn. zm.).

- ujawnione niedobory środków trwałych,
- zwrot dostawcom wadliwych środków trwałych (na podstawie umowy gwarancyjnej lub reklamacji).

Zwiększenie stanu środków trwałych następuje pod datą przyjęcia do używania: z budowy, od dostawców lub od innych jednostek przekazujących. Ujawnione nadwyżki środków trwałych wprowadza się do ksiąg pod datą ich zinventaryzowania.

Środki trwałe otrzymane w zamian za niesprawne środki, które zwrócono dostawcom, wprowadza się do ewidencji w wartości, jaka wynika z dowodu nowej dostawy z podaniem cech szczególnych nowego sprawnego środka¹².

Zakupiony środek trwały zarówno nowy, jak i używany wprowadza się do ewidencji na **koncie 011** w tak zwanej „**rozszerzonej**” **cenie nabycia**, która obejmuje:

- cenę zakupu należną sprzedającemu pomniejszoną o ewentualne rabaty, opusty, skonta i inne zmniejszenia,
- cło, podatek akcyzowy oraz inne opłaty związane z nabyciem (np. notarialne, skarbowe, podatek od czynności cywilnoprawnych związanych z nabyciem i inne),
- koszty transportu, załadunku i wyładunku,
- koszty przystosowania, montażu, prób i innych czynności poprzedzających oddanie obiektu do używania, w tym montażu instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych,
- obciążający zakup podatek VAT (ujęty w fakturze), w części niepodlegającej odliczeniu lub zwrotowi,
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, prowizje oraz różnice kursowe od zobowiązań i przedpłat dotyczących środków trwałych w budowie (inwestycji) do czasu ich zakończenia.

Środki trwałe przejęte po zakończeniu robót inwestycyjnych wycenia się po koszcie wytworzenia (zdefiniowanego w art. 28 ust. 8 „ustawy”), to jest w wartości wszystkich poniesionych na dany obiekt kosztów – zarówno

¹² Zwrot księguje się na podstawie faktury korygującej i dowodu rozchodu, zaś wartość zamiennego środka trwałego na podstawie nowej faktury i dowodu przyjęcia.

bezpośrednich, jak i pośrednich, poniesionych od momentu podjęcia inwestycji aż do przejęcia środka do używania w stanie kompletnym (szczegółowa specyfikacja tych kosztów podana jest w komentarzu do **konta 080**).

Środki trwałe ujawnione w wyniku inwentaryzacji wycenia się w wartości wynikającej z posiadanych dokumentów, a gdy ich brak – na podstawie ekspertyzy, uwzględniając ich wartość godziwą (zdefiniowaną w art. 28 ust. 6 „ustawy”) i ewentualne dotychczasowe zużycie.

Otrzymane nieodpłatnie od Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego środki trwałe mogą być wprowadzone do ewidencji księgowej jednostki otrzymującej w wartości określonej w decyzji właściwego organu o przekazaniu (§ 6 „rozporządzenia”). W decyzjach tych (dotyczących środków innych niż nieruchomości oddane w trwały zarząd) ustala się przeważnie wartość początkową, w jakiej były dotychczas ujęte w ewidencji, a w przypadku gdy poprzednio były używane, z równoczesnym ujęciem na **koncie 071** ich dotychczasowego umorzenia wykazanego przez poprzedniego użytkownika w dowodzie przekazania, co umożliwi kontynuowanie dotychczasowej wyceny otrzymanego środka trwałego według wartości początkowej i umorzenia. Inaczej ta sprawa przedstawia się z decyzjami w sprawie ustanowienia trwałego zarządu nieruchomości dla jednostki organizacyjnej. W takich decyzjach wartości nieruchomości przekazanych ustalane są przez rzeczoznawców dla celów gospodarki nieruchomościami, a ta wycena zazwyczaj różni się od księgowej wyceny historycznej zapewniającej ciągłość wyceny w ramach jednostki samorządu terytorialnego. Jak to zostało już przedstawione wcześniej, wycena nieruchomości oddanych w trwały zarząd jest możliwa według wyceny podanej w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu, jednak zastosowanie takiej wyceny wiąże się z koniecznością zastosowania procedury wyłączeń, o których mowa w § 27 ust. 2 „rozporządzenia”. Wygodniej jest stosować więc wycenę według kosztu historycznego, czyli dotychczasowej wyceny w jednostce przekazującej nieruchomość. Ta zasada nie musi być stosowana w państwowych jednostkach budżetowych otrzymujących nieruchomości w trwały zarząd za pośrednictwem starostwa powiatowego, gdy nie ma to wpływu na łączne zobowiązanie finansowe jednostki nadrzędnej.

Środki trwałe otrzymane od innych podmiotów gospodarczych lub osób fizycznych z tytułu darowizny, spadku lub w inny nieodpłatny sposób wy-

cenia się w wartości rynkowej z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości – art. 16g ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Środki trwałe, otrzymane przez samorządowy zakład budżetowy powstały ze zlikwidowanego przedsiębiorstwa (mającego osobowość prawną), wprowadza się na **konto 011** w „wartości brutto” (**tzw. rozwiniętym szyku**) wynikającej z ewidencji zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki (tj. w dotychczasowej wartości początkowej i z dotychczasowym umorzeniem).

Wartość początkowa środków trwałych, ewidencjonowanych na **koncie 011**, może być zwiększana w wyniku zarządzanej aktualizacji wyceny. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych (art. 15 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Zwiększenie wartości początkowej podstawowych środków trwałych może też nastąpić o równowartość kosztów inwestycji związanych z ich **ulepszeniem** (przebudową, rozbudową, rekonstrukcją, adaptacją, modernizacją lub doposażeniem w części składowe i peryferyjne).

Zmniejszenie stanu środków trwałych następuje pod datą postawienia ich w stan likwidacji¹³, ujawnienia niedoboru albo szkody, sprzedaży lub przekazania nieodpłatnego.

Podstawą księgowania przychodu środków trwałych są przede wszystkim takie dokumenty, jak: faktura VAT lub rachunek (w przypadku środków trwałych niewymagających montażu), protokół odbioru obiektu powstałego w procesie budowy lub montażu, protokół zdawczo-odbiorczy wraz z decyzją kompetentnego organu dotyczącą oddania w trwałe zarząd lub nieodpłatnego przekazania, zestawienie różnic inwentaryzacyjnych (w zakresie nadwyżek) oraz akt darowizny lub spadku, a także **dowód przekazania w ramach centralnego zaopatrzenia**.

¹³ **Likwidacja** oznacza trwałe wycofanie środka trwałego z używania, spowodowane jego zniszczeniem, przestarzałością, nieopłacalnością dalszego używania itp.

W dokumencie przyjęcia środka trwałego, poza podstawowymi informacjami, takimi jak: tytuł przekazania, źródło pochodzenia i data przyjęcia do używania, nazwa, parametry techniczne i ewentualne części składowe, charakterystyka stanu (w przypadku przyjmowania używanego środka trwałego) wartość ewidencyjna, powinno być także stwierdzenie, że jest on w stanie kompletnym i zdatnym do używania.

Dowodami rozchodu środków trwałych są najczęściej protokoły postawienia w stan likwidacji, protokoły zdawczo-odbiorcze zarządzonego przekazania nieodpłatnego, protokoły szkód, zestawienie różnic inwentaryzacyjnych (w zakresie niedoborów) lub pokwitowanie odbioru kupującego.

Dowody przychodu i rozchodu takich środków trwałych, jak: budynki, budowle, maszyny i środki transportowe powinny zawierać dodatkowe dane, np. datę produkcji, datę budowy, numer fabryczny, dane techniczne charakteryzujące dany środek oraz specyfikację jego części składowych. Jeśli dokument pierwotny zakupu gotowego środka trwałego zawiera wszystkie potrzebne dane, nie jest konieczne wystawianie dodatkowego dokumentu na wzorzec OT, ale wówczas na dowodzie dostawy musi być potwierdzenie przyjęcia do używania ze wskazaniem daty i miejsca użytkowania oraz stwierdzenie, że jest on w stanie kompletnym i zdatnym do użytku.

Protokół postawienia w stan likwidacji jest podstawą do **rozchodu zużytych środków trwałych**. W protokole tym – poza datą i szczegółową specyfikacją postawionych do likwidacji środków trwałych – powinny być zawarte informacje o przyczynach likwidacji, a także propozycje dotyczące sposobu przeprowadzenia likwidacji i zagospodarowania materiałów lub odpadów pozostających po likwidacji. Od dnia postawienia w stan likwidacji do przeprowadzenia ostatecznej likwidacji (np. demontażu lub przekazania na złom) wskazane jest ewidencjonowanie tych środków na koncie pozabilansowym pod nazwą „środki trwałe w likwidacji”.

Nie uważa się za postawienie w stan likwidacji zgłoszenia środków trwałych do upłynnienia jako zbędnych.

W przypadku częściowej likwidacji środka trwałego w protokole należy podać wartość początkową likwidowanej części na podstawie danych

z ewidencji określających podział środka na elementy lub na podstawie komisyjnego szacunku.

0

Rozchód środków trwałych z tytułu sprzedaży księguje się pod datą wydania kupującemu lub przewoźnikowi.

Rodzaj dokumentów stanowiących podstawę księgowania przychodów i rozchodów środków trwałych określa kierownik jednostki w zakładowej instrukcji obiegu dokumentów.

Do **konta 011 „Środki trwałe”** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą:

- 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych i ewentualnego jej zwiększenia lub zmniejszenia,
- 2) ustalenie wartości poszczególnych grup środków trwałych określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych¹⁴, a więc:
 - gruntów (grupa 0),
 - budynków i lokali (grupa 1),
 - obiektów inżynierii lądowej i wodnej (grupa 2),
 - kotłów i maszyn energetycznych (grupa 3),
 - maszyn, urządzeń i aparatów ogólnego zastosowania (grupa 4),
 - maszyn, urządzeń i aparatów specjalistycznych (grupa 5),
 - urządzeń technicznych (grupa 6),
 - środków transportu (grupa 7),
 - narzędzi, przyrządów, ruchomości i wyposażenia (grupa 8),
 - inwentarza żywego (grupa 9),
- 3) ustalenie komórek organizacyjnych, w których znajdują się poszczególne środki lub osób odpowiedzialnych za ich stan,
- 4) obliczenie amortyzacji i umorzenia poszczególnych środków trwałych.

Księgowa ewidencja analityczna gruntów, jako środków trwałych, może być powiązana z ewidencją geodezyjną gruntów, ale musi spełnić warunek wykazania dla każdego gruntu, jako oddzielnego obiektu inwenta-

¹⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).

rzowego, wartości ustalonej według kosztu historycznego. Przejęcie nieodpłatne gruntów lub innych środków trwałych, np. na podstawie decyzji administracyjnej, bez podanej ich wyceny, pociąga za sobą konieczność wyceny według wartości godziwej (rynkowej). Wartość godziwą ustala się wewnętrznie w jednostce jako szacunki oparte na analizie cen rynkowych. Obiektem inwentarзовym dla gruntów mogą być poszczególne działki gruntowe lub nieruchomości gruntowe, stanowiące zespoły działek, które można traktować jako wyodrębnioną integralną całość.

Ewidencja nieruchomości, w szczególności gruntowych, w jednostkach samorządu terytorialnego wymaga stosowania dodatkowych reguł, wynikających ze specyfiki gospodarki majątkiem w jednostkach samorządu terytorialnego. Samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe nie posiadają osobowości prawnej, więc nie przysługują im prawo własności do nieruchomości, którymi gospodarują, realizując swoje cele statutowe. Prawo własności do nieruchomości objętych gminnym (powiatowym, wojewódzkim) zasobem nieruchomości przysługuje jednostkom samorządu terytorialnego. **Do ewidencji środków trwałych samorządowych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej przekazuje się tylko te nieruchomości, którymi gospodarują w sposób trwały na podstawie posiadanego tytułu prawnego.** Formy prawne oddania nieruchomościami jednostkom organizacyjnym reguluje art. 18 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2147 z późn. zm.), ale trwały zarząd jest tą formą władania nieruchomościami, która upoważnia jednostki organizacyjne do przejęcia nieruchomości na swój stan ewidencyjny, z równoczesnym wyksięgowaniem z ewidencji urzędu jst. Ustawa o rachunkowości nie wymaga, aby środek trwały był własnością jednostki, która obejmuje go swoją ewidencją, ale wymagane jest sprawowanie kontroli nad tym składnikiem majątku, którą najlepiej uregulować w formie trwałego zarządu. Dodatkowo podstawą przyjęcia nieruchomości do ewidencji w jednostkach organizacyjnych może być bezpłatne użyczenie w sposób trwały. Nie można jednak ignorować stanu rzeczywistego, gdy mamy do czynienia z faktycznym wieloletnim władaniem nieruchomością przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, bez formalnego uregulowania. Taki stan może być przesłanką do ujęcia nieruchomości w księgach

rachunkowych tej jednostki, ale pod warunkiem, że nie wprowadzono jej do ewidencji księgowej urzędu jst lub innej jednostki organizacyjnej. Do takiego podejścia skłania wymowa przepisu art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w myśl którego zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Brak uregulowania władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną jest błędem organizacyjno-prawnym, który nie powinien być przenoszony na rachunkowość, co nie zwalnia z obowiązku uregulowania sprawy władania nieruchomością w sposób formalny. Takie podejście do ewidencji nieruchomości można zastosować tylko w stosunku do jednostek organizacyjnych działających w ramach jednej osoby prawnej, która posiada tytuł własności do tej nieruchomości. Inną sprawą jest udokumentowanie takiej operacji zaewidencjonowania wykorzystywanej nieruchomości bez tytułu prawnego w jednostce organizacyjnej. Najlepszą okazją jest protokół z inwentaryzacji stwierdzający posiadanie nieruchomości (uzgodniony z jednostką nadrzędną o stanie ewidencji tej nieruchomości w innych jednostkach), który może być podstawą do wystąpienia z wnioskiem o przyznanie jednostce trwałego zarządu nieruchomości.

Analogiczne zasady obejmowania ewidencją własną nieruchomości obowiązują państwowe jednostki budżetowe w odniesieniu do przekazanych im nieruchomości Skarbu Państwa.

Nieuregulowana przepisami prawa jest sprawa ewidencji w powiatach nieruchomości Skarbu Państwa, którymi gospodaruje powiat, jednak według opinii Ministerstwa Finansów te nieruchomości nie należy obejmować ewidencją bilansową, tylko wykazywać w ewidencji pozabilansowej.

Dotychczas wiele problemów przysparzała ewidencja operacji przekazania przez jednostki samorządu terytorialnego i Skarb Państwa nieruchomości podmiotom zewnętrznym w wieczyste użytkowanie. Ze względu na brak stosownej regulacji prawnej zasadne było pytanie: czy jednostki samorządu terytorialnego (także państwowe jednostki budżetowe), przekazując nieruchomości w wieczyste użytkowanie, powinny je wyksięgować ze swojej ewidencji? Tak właśnie postępowało wiele jednostek, a za takim rozwiązaniem optowano w poprzednim wydaniu tej książki, gdyż uzasadnienie wynika wprost z definicji gminnego (powiatowego, wojewódzkiego, Skarbu Państwa) zasobu nieruchomości przedstawionego w art. 4

pkt 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, w myśl której przez zasób nieruchomości należy rozumieć nieruchomości, które stanowią przedmiot własności Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa i nie zostały oddane w użytkowanie wieczyste, oraz nieruchomości będące przedmiotem użytkowania wieczystego Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa.

Jednak w obecnym „rozporządzeniu” przyjęto zapisy w zasadach funkcjonowania konta 011 „Środki trwałe” jednoznacznie nakazujące ujęcie na tym koncie gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie. Wobec powyższego, bez rozstrząsania czy takie stanowisko jest poprawne merytorycznie, należy zastosować się do wskazań planu kont dla jednostek organizacyjnych i ująć w ewidencji urzędu jst grunty oddane w wieczyste użytkowanie. Problematyczna może wydawać się wycena takich gruntów, które mają być odrębną kategorią nieruchomości (prezentowaną w bilansie w odrębnej pozycji). W tym szczególnym przypadku brak wskazań planu kont w sprawie metod wyceny gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie wskazuje na potrzebę zastosowania ogólnych zasad wyceny, czyli kosztu historycznego. Zastosowanie wyceny rzeczoznawcy gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie, sporządzonej dla potrzeb zadań gospodarki nieruchomościami, byłoby bezpodstawne i niepotrzebne, i skutkowałoby chaosem w wycenie aktywów.

Jednostki, które wcześniej, oddając w wieczyste użytkowanie grunty, zdjęły je z ewidencji, powinny je przywrócić zapisem 080 Wn – 800 Ma.

Zauważyć należy, że objęcie ewidencją bilansową gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie stoi w sprzeczności z nakazami § 8 ust. 1 „rozporządzenia”, w myśl których „inventaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości”. Aby przewyciężyć tą sprzeczność i by takie porównanie było możliwe, do zasobu nieruchomości należy dodać grunty oddane w wieczyste użytkowanie.

Grunty oddane w wieczyste użytkowanie powinny być wyodrębnione analitycznie.

Jednostki sektora finansów publicznych, zwłaszcza jednostki samorządu terytorialnego, mogą także nabywać od Skarbu Państwa lub innych jednostek samorządu terytorialnego prawo wieczystego użytkowania gruntu, wprowadzając je do swojej ewidencji środków trwałych. Nabyte prawo wieczystego użytkowania gruntu według art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a „ustawy” zostało zrównane z nieruchomościami, ale w ewidencji analitycznej zalicza się je nie do kategorii „grunty”, lecz do odrębnej kategorii „wieczyste użytkowanie gruntu”.

Wartość początkową wieczystego użytkowania gruntu ustala się według ceny nabycia, którą oblicza się na podstawie faktury przekazania prawa wieczystego użytkowania (od 15% do 25% wartości gruntu) bez podlegającego odliczeniu podatku VAT, ale zwiększoną o opłaty notarialne, sądowe i cywilnoprawne związane z nabyciem tego prawa. Przy zakupie prawa wieczystego użytkowania gruntu na rynku wtórnym także obowiązuje cena nabycia ustalona w analogiczny sposób. W obu przypadkach nabycie prawa wieczystego użytkowania następuje w drodze zawarcia aktu notarialnego. Opłaty sądowe zaliczane do wartości początkowej w ewidencji księgowej prawa wieczystego użytkowania gruntu dotyczą wpisu do księgi wieczystej nabytego prawa. Prawo wieczystego użytkowania gruntu podlega amortyzacji.

W rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. podano ogólną charakterystykę oraz wykaz rzeczowy składników poszczególnych grup statystycznych środków trwałych. Ponadto KŚT stanowiąca załącznik do tego rozporządzenia zawiera wskazówki do sposobu identyfikacji poszczególnych obiektów środków trwałych (obiektów inwentarzowych), które podlegają oddzielnemu ujęciu jako środki trwałe w ewidencji analitycznej.

Według poniższych zasad środki trwałe zaliczać można do poszczególnych grup, podgrup, np.:

- **obiekty budowlane** – konstrukcje połączone z gruntem w sposób trwały, wykonane z materiałów budowlanych i elementów składowych, będące wynikiem prac budowlanych,
- **budynki** – zadaszone obiekty budowlane wraz z wbudowanymi instalacjami i urządzeniami technicznymi wykorzystane dla potrzeb stałych i przystosowane do przebywania ludzi, zwierząt lub ochrony przedmiotów.

Samodzielnym środkiem trwałym w ramach grupy 1 „**Budynki i lokale**” jest:

- budynek posadowiony na stałym fundamencie, wraz z wszystkimi przynależnymi do niego przybudówkami i pomieszczeniami pomocniczymi,
- lokal.

W skład budynku, jako pojedynczego obiektu inwentarzowego, wlicza się również tzw. „obiekty pomocnicze” obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie itp. **Obiekty pomocnicze, obsługujące więcej niż jeden budynek**, należy zaliczać do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem.

Do wyposażenia budynku zalicza się wszystkie instalacje wbudowane w konstrukcję budynku na stałe, np. instalacje grzewcze, sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku, np. wbudowane meble.

Granice instalacji należących do wyposażenia budynku stanowią w zależności od rodzaju instalacji przykładowo: mufy, studzienki rewizyjne, zawory zamykające dopływ wody, gazu, czynników grzewczych itp.

Natomiast **lokal mieszkalny** – to wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczony na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, zaś **lokal użytkowy** to lokal niemieszkalny.

Za odrębny obiekt grupy 2 „**Obiekty inżynierii lądowej i wodnej**” uważa się każdy samodzielny obiekt inżynierii lądowej i wodnej wraz z fundamentami i konstrukcją nośną.

Grupa 2 obejmuje obiekty budowlane naziemne i podziemne o charakterze stałym nieklasyfikowane jako budynki, a więc kompleksowe budowle na terenach przemysłowych, rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, infrastrukturę transportu oraz pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej.

Przy budowlach liniowych, np. rurociągi, drogi, linie energetyczne i telekomunikacyjne, **obiektem** są poszczególne ich odcinki, odpowiadające bądź istniejącemu podziałowi administracyjnemu lub eksploatacyjnemu,

0 bądź charakteryzujące się odmienną konstrukcją i ewentualnie innymi cechami technicznymi.

Obiektem inwentarzowym w grupie 4 w zakresie **maszyn i urządzeń** jest każda maszyna, aparat lub urządzenie wraz z fundamentami, podporami, konstrukcjami wspornymi, ogrodzeniami i obudowami ochronnymi z nimi związanymi oraz przynależne do nich stałe standardowe wyposażenie. W skład poszczególnych obiektów należy włączyć również wyposażenie dodatkowe i specjalne związane na stałe z danym obiektem inwentarzowym. Maszyny i urządzenia powiązane konstrukcyjno-technologicznie np. w zespoły uważa się za jeden obiekt inwentarzowy.

W zakresie **zespołów komputerowych** (symbol KŚT 491), według objaśnień zawartych w Klasyfikacji Środków Trwałych¹⁵, obiektem inwentaryzowanym może być cały zespół służący do przetwarzania informacji, złożony z jednostki centralnej i podłączonych do niej fizycznie jednostek zewnętrznych, jak np. klawiatura, monitor, drukarka (wówczas w ewidencji należy wyszczególnić te urządzenia zewnętrzne) lub też poszczególne maszyny i urządzenia mogą być wydzielone w osobne jednostki.

Za oddzielny obiekt inwentarzowy uznaje się też każdy **środek transportu** wraz z urządzeniami i wyposażeniem technicznym stałym.

Do szczegółowej ewidencji środków trwałych służą:

- 1) księga obiektów inwentarzowych,
- 2) szczegółowe indywidualne karty obiektów inwentarzowych lub inne urządzenia ewidencyjne o tym samym przeznaczeniu,
- 3) tabele amortyzacyjne.

Księgę inwentarzową stanowiącą wykaz poszczególnych obiektów prowadzi się łącznie dla wszystkich środków trwałych, z tym że może być w niej uwzględniony podział na poszczególne grupy rodzajowe.

W księdze tej ewidencjonuje się każdy obiekt w oddzielnej pozycji. Numer pozycji przychodu staje się **numerem inwentarzowym obiektu**, któ-

¹⁵ Załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych – podgrupa 48 rodzaj 487.

rzym każdy obiekt powinien być na trwałe oznakowany. Przy ewidencji rozchodu środka trwałego należy podać numer inwentarzowy obiektu.

Zapisów w księdze inwentarzowej dokonuje się w porządku chronologicznym z podaniem co najmniej następujących danych:

1) w odniesieniu do przychodu:

- daty wpisu,
- numeru inwentarzowego,
- nazwy środka trwałego oraz ewentualnej specyfikacji części składowych,
- wartości początkowej (całości lub poszczególnych części składowych, jeśli dysponuje się takimi danymi),
- wartości po aktualizacji,
- symbolu klasyfikacji środków trwałych,
- rocznej stawki amortyzacji,
- roku budowy lub produkcji,
- daty przyjęcia do używania,
- miejsca używania (pola spisowego),

2) a w odniesieniu do rozchodu:

- numeru pozycji księgowania rozchodu,
- numeru pozycji przychodu (inwentarzowy) rozchodowanego środka trwałego,
- daty rozchodu,
- wartości rozchodowanej,
- powodu rozchodu.

Księga inwentarzowa i inne urządzenia ewidencji szczegółowej środków trwałych mogą być prowadzone zarówno techniką ręczną, jak i za pomocą komputerów. Przy wykorzystaniu elektronicznego przetwarzania danych występują one w postaci odpowiednich wydruków.

W ewidencji szczegółowej ujmuje się oddzielnie wartość początkową i umorzenie każdego obiektu inwentarzowego z uwzględnieniem zmian z tytułu aktualizacji oraz zwiększeń wartości początkowej z tytułu ulepszenia lub zmniejszeń z tytułu częściowej likwidacji.

Nieruchomości zaliczone do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujące się na terenie strzeżonym inne środki trwałe oraz maszyny i urządzenia wchodzące w skład środków trwałych w budowie (inwestycji) podlegają inwentaryzacji raz w ciągu 4 lat, natomiast na terenie niestrzeżonym corocznie, w okresie czwartego kwartału, do 15 stycznia, z wyjątkiem środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, i gruntów oraz praw zakwalifikowanych do nieruchomości, które inwentaryzuje się corocznie według stanu na dzień 31 grudnia – drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (art. 26 „ustawy”).

W regulacjach wewnętrznych w sprawie inwentaryzacji kierownik jednostki powinien określić częstotliwość inwentaryzacji poszczególnych grup aktywów, jeśli ma być ona mniejsza niż coroczna inwentaryzacja wszystkich aktywów i pasywów (art. 26 ust. 3 „ustawy”). W przypadku braku takich postanowień w wewnętrznych uregulowaniach obowiązuje ogólna zasada corocznej inwentaryzacji wszystkich składników aktywów i pasywów, o czym stanowi art. 26 ust. 1 „ustawy”.

Inwentaryzacją (w odpowiedniej formie) obejmuje się też **obce środki trwałe** znajdujące się na terenie jednostki.

Według art. 66 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa szczególnym przypadkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

- 1) Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;
- 2) gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów.

Najczęściej przeniesienie prawa własności w celu wygaszenia zobowiązania podatkowego dotyczy środków trwałych (nieruchomości).

Konto 011 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej, ewentualnie skorygowanej w wyniku zarządzanej aktualizacji wyceny lub nakładów na ulepszenie.

Typowe zapisy strony Wn konta 011 „Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie do eksploatacji środków trwałych uzyskanych w wyniku:	
	– zakupu gotowych środków trwałych niewymagających montażu (w cenie nabycia),	080, 240
	– nabycia gruntu,	240*
	– zakończonej inwestycji rozliczanej we własnym zakresie,	080
	– zakończonej inwestycji przejętej od inwestora zastępczego,	240
	– zakończonej inwestycji wspólnej realizowanej przez innego inwestora (w części sfinansowanej ze środków jednostki),	240
	– otrzymania od innej jednostki, na podstawie decyzji właściwego organu (w dotychczasowej wartości początkowej):	
	a) wartość dotychczasowego umorzenia z tytułu amortyzacji planowej i odpisów aktualizujących,	071
	b) wartość nieumorzona,	800
	– nieodpłatnego otrzymania z tytułu darowizny lub spadku,	800
	– ujawnienia nadwyżek (w wartości godziwej),	240
	– otrzymania w wyniku zamiany w okresie gwarancji środka niesprawnego na środek sprawny.	240
2.	Wartość ulepszenia w obcych środkach trwałych.	080
3.	Zwiększenie wartości początkowej posiadanego środka trwałego o koszty ulepszenia.	080
4.	Pozyskanie środka trwałego na podstawie umowy leasingu finansowego.	240
5.	Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku urzędowej aktualizacji wyceny.	800

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
6.	Nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntu.	240, 130
7.	Zamiana nieruchomości gruntowych: – wprowadzenie do ewidencji nowej nieruchomości oraz wyksięgowanie nieruchomości przekazywanej (do wysokości niższej wartości nieruchomości zamienianych), – nadwyżka wartości nieruchomości otrzymanej nad wartością nieruchomości oddanej: a) bez przekazywania dopłaty, b) dopłata z tytułu nadwyżki wartości nieruchomości otrzymanej.	011 760 240, 130
8.	Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności rzeczy na organ podatkowy (art. 66 ustawy Ordynacja podatkowa).	221
9.	Przywrócenie do ewidencji gruntów oddanych w wieczyste użytkowanie (wcześniej wycofanych z ewidencji).	800
10.	Przekazanie gruntów w wieczyste użytkowanie (księgowanie w ewidencji analitycznej do konta 011).	011

* Zaliczenie gruntów do środków trwałych powinno nastąpić z dniem nabycia prawa własności.

Typowe zapisy strony Ma konta 011 „Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wycofanie środków trwałych z eksploatacji z tytułu: – postawienia w stan likwidacji* zbędnych, zużytych, zniszczonych w wyniku zdarzenia losowego lub niezagospodarowanych: a) wartość dotychczasowego umorzenia, b) wartość nieumorzona, – zwrotu dostawcy w okresie gwarancji na podstawie faktury korygującej,	071 800 240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– sprzedaży (pod datą wydania kupującemu): a) wartość dotychczasowego umorzenia, b) wartość nieumorzona.	071 800
2.	Zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego na skutek częściowej likwidacji (wartość dotycząca likwidowanej części): – dotychczasowe umorzenia, – umorzenie z tytułu odpisu aktualizującego.	071 071
3.	Nieodpłatne przekazanie środków trwałych (na podstawie decyzji właściwego organu i pokwitowania odbioru na dowodzie PT) ** : – dotychczasowe umorzenia, – wartość nieumorzona.	071 800
4.	Oddanie nieruchomości jednostce organizacyjnej w trwałą zarząd: – umorzenie (dotyczy budynków i budowli), – wartość nieumorzona z tytułu trwałej utraty wartości i odpisów aktualizujących.	071 800
5.	Rozchód niedoborów: – wartość netto (nieumorzona), – dotychczasowe umorzenie.	240 071
6.	Rozchód wartości ulepszeń w obcych środkach trwałych, które po wygaśnięciu umowy są zwracane: – dotychczasowe umorzenie, – wartość nieumorzona.	071 800
7.	Przekazanie środków trwałych w formie aportu niepieniężnego do spółki: – dotychczasowe umorzenie z tytułu amortyzacji planowej i odpisów aktualizujących, – wartość nieumorzona.	071 800
8.	Oddanie nieruchomości w wieczyste użytkowanie podmiotowi zewnętrznemu.	011

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
9.	Zamiana nieruchomości gruntowych: – wprowadzenie do ewidencji nowej nieruchomości oraz wyksięgowanie nieruchomości przekazywanej (do wysokości niższej wartości nieruchomości zamienianych), – nadwyżka wartości nieruchomości przekazanej nad wartością nieruchomości otrzymanej (dopłatę z tyt. nadwyżki wartości nieruchomości księguje się na kontach 221 (240) Wn – 760 Ma).	011 800

* Wskazane jest, by środki trwałe postawione w stan likwidacji do czasu ostatecznego zlikwidowania były ewidencjonowane w jednostce na koncie pozabilansowym – na dzień rozchodowania z konta 011.

** Przepisy „rozporządzenia” nie rozróżniają nieodpłatnego przekazania podstawowych środków trwałych (np. pomiędzy jednostkami organizacyjnymi) od darowizny środków trwałych, chociaż ten drugi rodzaj transferu środków trwałych jest następstwem umowy cywilnoprawnej. W rezultacie darowiznę podstawowych środków trwałych księguje się tak samo jak nieodpłatne przekazanie. Według ustawy o rachunkowości darowizna środków trwałych otrzymana jest kwalifikowana do pozostałych przychodów operacyjnych, natomiast darowizna przekazana – do pozostałych kosztów operacyjnych.

Konto 013 „Pozostałe środki trwałe”

Do pozostałych środków trwałych zalicza się te środki, które są wyszczególnione w § 7 ust. 2 pkt 2–6 „rozporządzenia” i nie podlegają ewidencji na kontach 011, 014, 016, 017. Środki te po wydaniu do używania na potrzeby działalności jednostki umarza się jednorazowo w miesiącu przyjęcia do używania (księgując to umorzenie **Wn 401 Ma 072**). Finansuje się je ze środków na wydatki bieżące (z wyjątkiem pierwszego wyposażenia w takie środki nowego obiektu, które finansuje się tak jak koszty budowy, tj. ze środków na inwestycje).

Na **koncie 013** ujmuje się pozostałe środki trwałe w używaniu:

- 1) bez względu na wartość początkową, jeśli stanowią:
 - środki dydaktyczne służące procesom dydaktyczno-wychowawczym w szkołach i placówkach oświatowych,
 - odzież i umundurowanie (o normatywnym okresie używania dłuższym niż rok),

- meble i dywany,
 - inwentarz żywy,
- 2) o wartości początkowej nie wyższej od kwoty granicznej określonej (w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁶) dla tych środków trwałych, od których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania ich do używania.

Na **koncie 013** ewidencjonuje się stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości tych spośród pozostałych środków trwałych w używaniu, które na podstawie decyzji kierownika jednostki podlegają ewidencji ilościowo-wartościowej.

Na **koncie 013 można nie ewidencjonować** wydanych do użytkowania pozostałych środków trwałych, które na podstawie decyzji kierownika jednostki podlegają **wyłącznie** ewidencji ilościowej. **Wyłączeniu z ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej** mogą podlegać na przykład środki, które są objęte szczegółową, ilościową ewidencją imienną (np. wydane do użytkowania narzędzia, odzież itp.), lub takie, których kontrola ilościowa wystarcza dla zabezpieczenia majątku jednostki, a także drobne przedmioty traktowane jako materiały.

Przy podejmowaniu decyzji wyłączonej niektóre pozostałe środki trwałe z ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej na **koncie 013** można kierować się kryterium rzeczowym, określając rodzaje lub grupy rodzajowe pozostałych środków trwałych objętych tylko pozaksięgową ewidencją ilościową lub można też ustalić graniczną wartość jednostkową w cenie nabycia.

Łatwiejsze w praktycznym zastosowaniu jest kryterium rodzajowe, ponieważ ułatwia identyfikację oraz inwentaryzację i jej rozliczenie.

Zakres pozostałych środków trwałych wyłączonych z ewidencji na **koncie 013** należy określić w zakładowym planie kont lub w odrębnych załącznikach do opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. Zwrócić uwagę należy, że przepis § 7 ust. 2 „rozporządzenia” w pierwszym zdaniu

¹⁶ W art. 16f ust. 3 tej ustawy ustalono, że wartość ta od 1 stycznia 2018 r. może być równa lub niższa niż 10 000 zł.

ma treść: „Jednorazowo przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania **mogą** być umarżane”. Użycie w cytowanym przepisie wyrazu „mogą” oznacza, że zaliczanie przedmiotów do pozostałych środków trwałych z grup wymienionych w § 7 ust. 2 „rozporządzenia” jest fakultatywne. Jednostka rozstrzyga, jaki jest zakres pozostałych środków trwałych, ale doświadczenia praktyki ewidencji wskazują, że jednostki w pełnym zakresie wykorzystują możliwość zaliczenia przedmiotów wymienionych w § 7 ust. 2 „rozporządzenia” do pozostałych środków trwałych.

Do kategorii pozostałe środki trwałe zastosowanie mają przepisy ustawy o rachunkowości o środkach trwałych, o ile przepisy szczegółowe „rozporządzenia” nie rozstrzygają poszczególnych zagadnień związanych z pozostałymi środkami trwałymi inaczej. Dotyczy ta zasada m.in. inwentaryzacji pozostałych środków trwałych, które powinny być objęte spisem z natury.

Istotne zmiany do ewidencji księgowej, obowiązujące od 1 stycznia 2018 r., wprowadza nowelizacja ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z § 7 ust. 2 pkt 6 „rozporządzenia” do pozostałych środków trwałych, a także pozostałych wartości niematerialnych i prawnych, zalicza się niefinansowe składniki majątku trwałego, które zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są amortyzowane (umarżane) jednorazowo z chwilą oddania do użytku. Do końca 2017 r. były nimi środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nieprzekraczającej 3500 zł. **Od 2018 r. nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ta wartość graniczna została zmieniona na 10 000 zł.** Według art. 11 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne powyższą zmianę **stosuje się tylko do składników majątkowych przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r.** W jednostkach konsekwentnie stosujących przepisy podatkowe do kwalifikowania składników majątkowych do pozostałych środków trwałych i pozostałych wartości niematerialnych nie będzie przeprowadzać się wstecznego przekwalifikowania składników majątkowych oddanych do użytkowania przed dniem 31 grudnia 2017 r. o wartości od 3500 zł do 10 000 zł, amortyzując je na dotychczasowych zasadach.

Pozostałe środki trwałe w użytkowaniu objęte ewidencją księgową ilościowo-wartościową ujmuje się na **koncie 013** w wartości początkowej, na którą składają się cena nabycia¹⁷ lub koszt wytworzenia (w tym niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług).

Na stronie **Wn konta 013** ujmuje się przychody pozostałych środków trwałych w użytkowaniu, a na stronie **Ma** rozchody. Umorzenia pozostałych środków trwałych w użytkowaniu ewidencjonuje się na **koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”**.

Na **koncie 013** po stronie **Wn** księguje się przede wszystkim wartość przyjętych do użytkowania pozostałych środków trwałych, pochodzących z zakupu, z budowy oraz otrzymanych nieodpłatnie, na podstawie decyzji organu lub darowizny, ze zlikwidowanych jednostek podległych i w ramach centralnego zaopatrzenia, a ponadto ujawnione w użytkowaniu nadwyżki tych środków.

Na stronie **Ma konta 013** księguje się rozchód pozostałych środków trwałych w użytkowaniu z tytułu likwidacji (w związku ze zużyciem lub zniszczeniem), sprzedaży, nieodpłatnego przekazania lub niedoboru, a ponadto wartość tych pozostałych środków trwałych, które były w ewidencji księgowej, a później na podstawie decyzji kierownika jednostki zostały wyłączone z ewidencji ilościowo-wartościowej na **koncie 013**.

Do **konta 013** należy prowadzić **szczegółową ewidencję ilościowo-wartościową** umożliwiającą ustalenie wartości początkowej i ilości pozostałych środków trwałych oddanych do użytkowania osobom i komórkom organizacyjnym oraz ewidencję wartościową **z podziałem na grupy statystyczne środków trwałych**.

Analityczna ewidencja ilościowo-wartościowa według poszczególnych miejsc używania może być prowadzona w księgach inwentarzowych lub w kartotekowych urządzeniach ewidencyjnych albo w postaci wydruków komputerowych.

¹⁷ W przypadku gdy koszty zakupu tych środków są nieznaczne, to zgodnie z zasadą istotności (art. 4 ust. 3, art. 8 ust. 1 „ustawy”) można je też ewidencjonować w cenie zakupu, jeśli ustalenia takie zawarto w zakładowym planie kont.

Szczegółową ewidencją ilościowo-wartościową mogą być objęte poszczególne obiekty (przedmioty) lub grupy przedmiotów o zbliżonych cechach. Te spośród pozostałych środków trwałych, które mają wysoką wartość początkową lub są szczególnie ważne dla jednostki, zaleca się ewidencjonować oddzielnie, nadając każdemu obiektowi indywidualny numer inwentarzowy, natomiast mniej wartościowe środki mogą być ujęte w grupach obejmujących takie same lub zbliżone rodzajowo przedmioty. Przy ewidencji pozostałych środków trwałych w indywidualnej cenie nabycia wpisuje się każdy przedmiot pod oddzielną pozycją, natomiast pozostałe wpisuje się zbiorczo (przychody lub rozchody poszczególnych grup rodzajowych), podając łączną ilość i wartość poszczególnych grup.

Rozchód pozostałych środków trwałych ewidencjonowanych grupowo wycenia się według cen średnich, wynikających z podzielenia salda wartości grupy przez ilość będących na stanie przedmiotów tej grupy.

Poza szczegółową ewidencją ilościowo-wartościową można jeszcze prowadzić dodatkową ewidencję operatywną, na przykład w postaci:

- kart przyrządowych (dla pozostałych środków trwałych posiadających indywidualne cechy i o wysokiej wartości),
- kart narzędziowych,
- imiennych ewidencji wyposażenia w sprzęt i odzież.

Pozostałe środki trwałe ujęte w ewidencji ilościowo-wartościowej, które znajdują się na terenie strzeżonym, podlegają inwentaryzacji nie rzadziej niż raz w ciągu 4 lat, natomiast będące poza terenem strzeżonym, corocznie w okresie podanym w art. 26 ust. 3 pkt 1 „ustawy”.

Konto 013 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość początkową objętych ewidencją księgową pozostałych środków trwałych znajdujących się w użytkowaniu.

Saldo tego konta nie występuje w bilansie jednostek, które pozostałe środki trwałe umarzają jednorazowo, ponieważ przy sporządzaniu bilansu koryguje się je o wartość umorzenia księgowanego na **koncie 072**, a tę grupę środków trwałych umarza się w 100% w chwili wydania do użytkowania i wobec tego saldo sum z tych dwu kont wynosi zero.

Typowe zapisy strony Wn konta 013 „Pozostałe środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie pozostałych środków trwałych: – bezpośrednio z zakupu, – z inwestycji (pierwsze wyposażenie obiektów inwestycyjnych), – z magazynu.	101, 201, 300 080 310
2.	Ujawnione nadwyżki.	240
3.	Otrzymanie nieodpłatne używanych środków: – od jednostek i samorządowych zakładów budżetowych na podstawie decyzji właściwego organu*, – darowizny od innych jednostek i osób**.	072 760
4.	Otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia nowe pozostałe środki trwałe.	800

* W dotychczasowej wartości ewidencyjnej.

** Nowa wycena w wartości godziwej (rynkowej) z dnia nabycia z uwzględnieniem stopnia zużycia, jednak nie wyższej od określonej w umowie z darczyńcą.

Typowe zapisy strony Ma konta 013 „Pozostałe środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód pozostałych środków trwałych na skutek: – zużycia* lub sprzedaży, – niedoborów i szkód.	072 240**
2.	Nieodpłatne przekazanie środków używanych.	072
3.	Rozchód pozostałych środków trwałych w związku z wyłączeniem ich z ewidencji ilościowo-wartościowej.	072

* Na podstawie protokołu likwidacji.

** Równocześnie należy wyksięgować umorzenie z konta 072 na Ma 240.

Konto 014 „Zbiory biblioteczne”

0

Konto 014 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej zbiorów bibliecznych zwanych materiałami bibliotecznymi¹⁸, które znajdują się w bibliotekach naukowych i fachowych, szkolnych i pedagogicznych oraz publicznych, jeśli są włączone do jednostki budżetowej.

Na **koncie 014** nie ujmuje się tych wydawnictw, które są przeznaczone wyłącznie jako materiały pomocnicze do użytku pracowników jednostki, np. katalogi, normy, instrukcje, wydawnictwa urzędowe i zawodowe, a także otrzymane nieodpłatnie wydawnictwa uznane w bibliotekach danej jednostki za zbędne.

Na **koncie 014** księguje się tylko w jednostkach prowadzących biblioteki, także biblioteki zakładowe, lub mających co najmniej wydzielone zbiory biblieczne. Gdy ten warunek nie jest spełniony, jednostki księgują zakupione książki i wydawnictwa w koszty bezpośrednio po zakupie, a ich stan obejmuje się tylko ewidencją katalogową (ilościową).

Przychody zbiorów bibliecznych pochodzących z zakupu ujmuje się w ewidencji według cen nabycia¹⁹, powiększonych o niepodlegający odliczeniu VAT, natomiast otrzymane dary i ujawnione nadwyżki wycenia się komisyjnie w oparciu o szacunek ich aktualnej wartości. Bieżącą szacunkową wartość nabycia ustala się na podstawie okresowej wyceny opracowanej komisyjnie i zatwierdzonej przez kierownika biblioteki²⁰. Rozchody wycenia się według cen ewidencyjnych.

¹⁸ „**Materiałami bibliotecznymi** są w szczególności dokumenty zawierające utrwalony wyraz myśli ludzkiej, przeznaczone do rozpowszechnienia, niezależnie od nośnika fizycznego i sposobu zapisu treści, a zwłaszcza: dokumenty graficzne (piśmiennicze, kartograficzne, ikonograficzne i muzyczne), dźwiękowe, wizualne, audiowizualne i elektroniczne” – art. 5 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 642 z późn. zm.).

¹⁹ Można też ustalić w zakładowym planie kont, że według cen zakupu, jeśli koszty zakupu są nieznaczne (podstawa – zasada istotności art. 4 ust. 3, art. 8 ust. 1 „ustawy”).

²⁰ Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliecznych (Dz.U. Nr 205, poz. 1283) – § 15 ust. 3.

Na stronie Wn **konta 014** księguje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma wszelkie zmniejszenia stanu i wartości początkowej zbiorów bibliotecznych (z wyjątkiem ich umorzenia, które księguje się na **koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”**). Zwiększenia następują przede wszystkim w wyniku zakupu, otrzymania nieodpłatnego lub ujawnienia nadwyżek, a zmniejszenia na skutek ubytku z tytułu likwidacji, sprzedaży, nieodpłatnego przekazania lub niedoboru.

Do **konta 014** należy prowadzić **wartościową ewidencję księgową** i ilościowo-wartościową ewidencję biblioteczną umożliwiającą:

- 1) ujęcie wartościowe poszczególnych składników tego majątku z wyodrębnieniem grup rodzajowych określonych w przepisach bibliotecznych,
- 2) rozliczenie osób odpowiedzialnych za stan zbiorów bibliotecznych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 014 powinna umożliwić ustalenie stanu w podziale określonym w odrębnych przepisach.

Szczegółowe zasady ewidencji zbiorów bibliotecznych (zwanymi materiałami bibliotecznymi) zostały określone w rozporządzeniu Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych. Według tych ustaleń (§ 3) ewidencja zbiorów bibliotecznych obejmuje:

- 1) sumaryczną ewidencję wpływów,
- 2) szczegółową ewidencję wpływów,
- 3) szczegółową i sumaryczną ewidencję ubytków,
- 4) finansowo-księgową ewidencję wpływów i ubytków.

Podstawą ewidencji materiałów bibliotecznych są dowody wpływów i ubytków.

Biblioteki zobowiązane są **do ustalenia raz w roku wartości zbiorów wykazywanej w ewidencji sumarycznej bądź szczegółowej i uzgadniania jej z wartością wykazywaną na koncie ewidencji majątkowej** zbiorów bibliotecznych (§ 27 wyżej podanego rozporządzenia).

Inwentaryzację zbiorów (materiałów) bibliotecznych (tak zwane skontrum) należy przeprowadzać w sposób i w terminach określonych w § 30–36 wyżej podanego rozporządzenia, z tym że w ewidencji księgowej ujmuje się dopiero wartość **braków bezwzględnych** ujętych w rejestrze ubytków.

Materiały, które wpływają do biblioteki, lecz nie odpowiadają jej potrzebom, tworzą oddzielną grupę materiałów zbędnych, nieobjętych ewidencją finansowo-księgową (§ 37 przywołanego rozporządzenia).

Konto 014 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość początkową stanu zbiorów bibliotecznych znajdujących się w jednostce.

W bilansie wartość zbiorów bibliotecznych nie występuje, ponieważ są one w 100% umarzone w miesiącu wprowadzenia do ewidencji księgowej zbiorów bibliotecznych i wobec tego suma umorzenia równa się ich wartości początkowej.

Typowe zapisy strony Wn konta 014 „Zbiory biblioteczne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychód zbiorów bibliotecznych:	
	– z zakupu,	101, 201, 234, 300
	– nieodpłatnie otrzymanych:	
	a) od innych bibliotek, będących jednostkami budżetowymi*,	072
	b) darów od osób fizycznych i prawnych**,	760
	– z nadwyżek inwentaryzacyjnych**.	240

*W dotychczasowej wartości ewidencyjnej.

**W bieżącej szacunkowej wartości określonej komisyjnie.

Typowe zapisy strony Ma konta 014 „Zbiory biblioteczne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód zbiorów bibliotecznych z tytułu:	
	– likwidacji zużytych lub nieprzydatnych zbiorów,	072
	– nieodpłatnego przekazania, sprzedaży,	072
	– niedoborów lub szkód.	240*, 072

* Równocześnie należy wyksięgować umorzenie z konta 072 na Ma 240. Równowartość wpłaconego odszkodowania w jednostkach budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j.: Dz.U. z 2016 r. poz. 1943 z późn. zm.) może być zaliczana na rachunek dochodów jednostek budżetowych oświaty (art. 223 ust. 1 pkt 2 oraz art. 11a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych). Odszkodowania pieniężne za niedobory lub szkody w zbiorach bibliotecznych księgować należy: wpłacone Wn 101, 132 lub przypisane Wn 240 zaś Ma 760.

Konto 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”

Konto 015 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości mienia przyjętego przez organ założycielski lub nadzorujący po zlikwidowanym przedsiębiorstwie państwowym, komunalnym lub innej podległej jednostce organizacyjnej, np. samorządowym zakładzie budżetowym.

Na stronie **Wn konta 015** organ założycielski lub nadzorujący ewidencjonuje w szczególności:

- wartość mienia przejętego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej **według wartości netto** wynikającej z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki,
- korektę zwiększającą wartość mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki o nadwyżkę wartości wynikającej z wyceny ponad wartość bilansową mienia przekazanego spółce, innej jednostce organizacyjnej lub sprzedanego,
- wartość mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce organizacyjnej, które zostaje przyjęte na stan składników majątkowych organu założycielskiego lub nadzorującego.

Na stronie **Ma konta 015** organ założycielski lub organ nadzorujący ujmuje w szczególności:

- wartość mienia (pozostałego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej), przekazanego spółce w wysokości wynikającej z umowy ze spółką lub przekazanego jako udział do spółki, wartość mienia sprzedanego lub przekazanego innym jednostkom,

- zmniejszenie wartości mienia, które przekazano spółce do odpłatnego korzystania, o różnicę pomiędzy wartością wynikającą z bilansu likwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej a wartością ustaloną w umowie ze spółką lub przekazanego innym jednostkom.

Ewidencję szczegółową do **konta 015** prowadzi się w zależności od potrzeb i rodzaju przyjętego mienia. Za ewidencję szczegółową można uznać specyfikację majątku ujętego w bilansie likwidowanych przedsiębiorstw lub jednostek z uwzględnieniem wykazów ilościowo-wartościowych składników rozchodowanych ze stanu przejętego od likwidowanych jednostek.

Do **konta 015** można również prowadzić szczegółową ewidencję pozabilansową.

Inwentaryzację mienia zlikwidowanych jednostek przeprowadza się drogą porównania danych księgowych z odpowiednimi dokumentami (według stanu na dzień bilansowy).

Konto 015 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych, będącego w dyspozycji organu założycielskiego lub nadzorującego. Obejmuje ono tę część mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub jednostek, które do dnia bilansowego **nie zostało przekazane** spółkom lub innym jednostkom organizacyjnym albo nie zostało przyjęte na własne potrzeby eksploatacyjne jednostki będącej organem założycielskim lub nadzorującym lub też zagospodarowane w inny sposób.

Typowe zapisy strony Wn konta 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie przez organ założycielski mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego lub komunalnego albo innej podległej jednostki według wartości wynikającej z bilansu likwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki.	855

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Zwiększenie wartości mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa przekazanego spółce do odpłatnego korzystania o nadwyżkę wartości wynikającej z wyceny ponad wartość bilansową*.	855
3.	Przyjęcie przez organ założycielski lub nadzorujący mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce organizacyjnej, które zostaje przyjęte na stan składników majątkowych tego organu.	855

* Księgowanie według wskazań „rozporządzenia”, które stosuje specyficzne zasady wyceny dla tej kategorii majątku, różniące się od zasad przyjętych w ustawie o rachunkowości. Ten sposób wyceny będzie miał wpływ na rozliczenie sprzedaży tak wycenionych składników majątkowych.

Typowe zapisy strony Ma konta 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód mienia pozostającego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> – przekazania spółce jako udziału w wartości wynikającej z umowy ze spółką*, – sprzedaży** (wyksięgowanie z ewidencji konta 015 w cenie ewidencyjnej), – przekazanego nieodpłatnie innym jednostkom na podstawie decyzji właściwego organu, – przejętego na własne cele urzędu obsługującego organ założycielski***. 	855
2.	Zmniejszenie wartości mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa o różnicę między wyceną mienia przekazanego spółce a jego wartością bilansową.	855
3.	Likwidacja mienia przeprowadzona przez organ założycielski lub nadzorujący.	855

* Równoległy zapis Wn 030 Ma 800.

** Faktura lub rachunek księgowany Wn 221 Ma 760.

*** Równoległy zapis Wn odpowiednie konta majątkowe Ma 800.

Konto 016 „Dobra kultury”

Zgodnie z komentarzem podanym w załączniku nr 3 do „rozporządzenia” **konto 016** służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości dóbr kultury, którymi są przedmioty ruchome lub nieruchome, dawne lub współczesne, mające znaczenie dla dziedzictwa i rozwoju kulturowego ze względu na wartość historyczną lub artystyczną.

Na stronie **Wn konta 016** ujmuje się w szczególności:

- 1) przychód dóbr kultury pochodzących z zakupu lub nieodpłatnie otrzymanych,
- 2) nadwyżki.

Na stronie **Ma konta 016** ujmuje się w szczególności:

- 1) rozchód dóbr kultury na skutek likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania,
- 2) niedobory i szkody.

Przychody dóbr kultury z zakupu ewidencjonuje się w cenie nabycia.

Przychody z tytułu nieodpłatnego otrzymania lub nadwyżki wycenia się zgodnie z komisyjnym oszacowaniem ich wartości.

Rozchody ujmuje się w cenach ewidencyjnych. Rozchody dóbr kultury mogą dotyczyć ich wysięgowania z ewidencji w związku ze sprzedażą, przekazaniem do innej jednostki organizacyjnej, utratą lub likwidacją.

Dobra kultury nie podlegają amortyzacji, ani jednorazowej, ani też okresowej.

Konto 016 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość dóbr kultury znajdujących się **w jednostce niebędącej instytucją kultury**.

W związku z wprowadzonymi zmianami w ustawie z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 862), w wyniku których ustalono, że **instytucje kultury uzyskują osobowość prawną** z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora (art. 14 ust. 1) oraz że gospodarują samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia, prowadząc samodzielną gospodarkę finansową w ramach posiadanych środków (art. 27 ust. 1), **nie są one jed-**

nostkami budżetowymi objętymi zasadami ewidencji księgowej określonymi w „rozporządzeniu”.

Typowe zapisy strony Wn konta 016 „Dobra kultury”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychód dóbr kultury w wyniku:	
	– zakupu,	101, 201, 234, 300
	– nieodpłatnie otrzymanych:	
	a) od innych jednostek organizacyjnych*,	800
	b) z darów od osób fizycznych i prawnych**,	760
	– z nadwyżek inwentaryzacyjnych**.	240

* W dotychczasowej wartości ewidencyjnej.

** W bieżącej szacunkowej wartości określonej komisyjnie.

Typowe zapisy strony Ma konta 016 „Dobra kultury”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód zbiorów bibliotecznych w związku z ich:	
	– sprzedażą,	800
	– nieodpłatnym przekazaniem innej jednostce organizacyjnej,	800
	– odpisaniem jako całkowicie zniszczonych lub utraconych (ustalenia na podstawie inwentaryzacji):	
	a) straty niezawinione,	761
	b) straty obciążające pracownika,	234
	– niedoborami inwentaryzacyjnymi.	240

Konto 017 „Sprzęt wojskowy”

0

Konto 017 służy do ewidencji obrotów i stanu środków trwałych, które na podstawie odrębnych przepisów są zaliczane do sprzętu wojskowego.

Ewidencję na tym koncie prowadzi się według takich samych zasad jak **konto 011**.

Na stronie **Wn konta 017** księguje się w szczególności:

- przychody zakupionego oraz otrzymanego nieodpłatnie sprzętu wojskowego,
- przychody nowo ujawnionego sprzętu wojskowego,
- wytworzonego lub zmodernizowanego we własnym zakresie.

Na stronie **Ma konta 017** ujmuje się w szczególności:

- rozchody wycofanego z używania sprzętu wojskowego,
- rozchody z tytułu sprzedaży lub przekazania nieodpłatnego,
- ujawnione niedobory.

Zakupiony sprzęt wojskowy, zarówno nowe, jak i używane, wprowadza się do ewidencji w cenie nabycia, natomiast otrzymane nieodpłatnie – w wartości podanej przez przekazującego lub w wartości określonej przez ekspertów. Wytworzony lub zmodernizowany siłami własnymi jednostki sprzęt wojskowy wycenia się według kosztów wytworzenia w zakresie poniesionych kosztów wytworzenia lub modernizacji. Nadwyżki ujawnione wycenia się w wartości wynikającej z zasad określonych w odrębnych przepisach.

Sprzęt wojskowy ewidencjonowany na **koncie 017** podlega umorzeniu według zasad określonych w odrębnych przepisach, z tym że umorzenie to ewidencjonuje się na **koncie 077**.

Prowadzona do **konta 017** ewidencja szczegółowa musi być dostosowana do wymogów określonych w odrębnych przepisach.

Konto 017 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość początkową będącego na stanie sprzętu wojskowego.

Wykaz typowych księgowania na tym koncie ustalany może być w jednolitym zakładowym planie kont opracowywanym przez resorty, którym podlegają jednostki dysponujące sprzętem wojskowym. Zapasy wojenne podlegają inwentaryzacji według zasad określonych w odrębnych przepisach.

Konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Na **koncie 020** ewidencjonuje się wartość stanu, przychodu i rozchodu wartości niematerialnych i prawnych.

Wartości niematerialne i prawne obejmują składniki aktywów wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 14 „ustawy”.

Wartości niematerialne i prawne ujmuje się na **koncie 020** w cenie nabycia.

W jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych na **koncie 020** występują w szczególności nabywane do gospodarczego wykorzystania:

- 1) licencje na programy komputerowe²¹ (oprogramowanie użytkowe),
- 2) autorskie prawa majątkowe i prawa pokrewne.

Szczególnym składnikiem wartości niematerialnych i prawnych są koszty zakończonych prac rozwojowych, o których mowa w art. 33 ust. 2 „ustawy”. Ich szczególny charakter polega na tym, że są wytwarzane we własnym zakresie przez jednostkę. Jak stanowi art. 33 ust. 2 „ustawy”, koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

²¹ Koszty dokumentacji i uruchomienia programu komputerowego, poniesione przed jego oddaniem do użytkowania jako warunek jego działania, zwiększają cenę nabycia (programu); natomiast koszty wdrożenia, jak np. nadzoru szkolenia, instruktazu – nawet jeśli szkolenie poprzedziło oddanie programów do używania – obciążają koszty bieżące. Zob. Z. Fedak, *Bilans*, „Rachunkowość” 2016 (numer specjalny: *Zamknięcie roku 2016*), s. 88.

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Ponadto koszty zakończonych prac rozwojowych, jako składnik wartości niematerialnych i prawnych, muszą mieć przewidywany okres użytkowania dłuższy niż rok.

Typowymi przykładami prac rozwojowych są programy komputerowe wytworzone we własnym zakresie w dużych jednostkach przez pracowników działów informatycznych. Spełnienie trzeciego z wymienionych warunków aktywowania kosztów prac rozwojowych, czyli przewidywanego pokrycia przychodami ze sprzedaży kosztów zakończonych prac rozwojowych, niewątpliwie można konsekwentnie egzekwować w samorządowych zakładach budżetowych, natomiast w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych dotyczyć to może korzyści ekonomicznych z zastosowania nowych technologii na podstawie kosztów prac rozwojowych, pociągającego za sobą zmniejszenie kosztów, w tym pracochłonności, energochłonności lub zwiększenie efektywności procesów lub procedur informatycznych.

Konto 020 obciąża się wartościami niematerialnymi i prawnymi nabytymi lub otrzymanymi nieodpłatnie, a uznaje z tytułu sprzedaży lub przekazania nieodpłatnego oraz z tytułu odpisania wartości niematerialnych i prawnych, do których prawa jednostki wygasły lub które stały się nieprzydatne.

Wartości niematerialne i prawne, których jednostkowa wartość początkowa przekracza kwotę ustaloną w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych²², z wyjątkiem związanych z pomocami dydaktycznymi, słu-

²² W art. 16f ust. 3 tej ustawy określono, że wartość ta od 1 stycznia 2018 r. może być równa lub niższa niż 10 000 zł.

zącymi procesom dydaktyczno-wychowawczym w szkołach i placówkach oświatowych, finansuje się ze środków na inwestycje i umarza stopniowo zgodnie z zasadami określonymi w „ustawie”. Ustalając zasady umarzenia, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego. „Ustawa” dla poszczególnych rodzajów składników wartości niematerialnych i prawnych nie określa okresów amortyzacji. Jedynie dla kosztów zakończonych prac rozwojowych „ustawa” przewiduje maksymalny okres amortyzacji do 5 lat. Z kolei art. 16m ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyznacza minimalne okresy dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych, co zostało zaprezentowane w opisie **konta 071**.

Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej w dniu przyjęcia do używania równej lub niższej od wartości określonej w wyżej wymienionej ustawie o podatku dochodowym oraz stanowiące pomoce dydaktyczne (bez względu na wartość początkową), zwane **pozostałymi wartościami niematerialnymi i prawnymi**, finansuje się ze środków na wydatki bieżące i umarza jednorazowo, spisując całą wartość w koszty działalności operacyjnej w zespole 4 w miesiącu przyjęcia do używania, zaś umorzenie księguje się na **koncie 072**.

Za pośrednictwem **konta 080** księguje się tylko wartości niematerialne i prawne zakupione (np. programy komputerowe) dla budowanego obiektu środków trwałych, gdy ich zastosowanie możliwe jest tylko po oddaniu budowanego obiektu do użytku.

Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nie wyższej niż 10 000 zł, które podlegają jednorazowemu umorzeniu w miesiącu przyjęcia do używania, mogą (na podstawie decyzji kierownika podanej w zakładowym planie kont) być wyłączone z ewidencji ilościowo-wartościowej na **koncie 020**, a objęte tylko ewidencją ilościową i wtedy ich wartość księguje się w koszty działalności operacyjnej na podstawie dowodu zakupu lub otrzymania bezpłatnego.

W przypadku gdy w ewidencji księgowej ujmuje się wszystkie wartości niematerialne i prawne, zamiast jednego **konta 020** dla wszystkich wartoś-

ci niematerialnych i prawnych można założyć dwa konta: jedno dla wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo o symbolu 021 i drugie o symbolu 022 dla pozostałych wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo.

Umorzenie i planową amortyzację wartości niematerialnych i prawnych, naliczane stopniowo według stawek ustalonych przez kierownika, księguje się na **Ma 071** w korespondencji z **Wn 400**, natomiast umorzenie naliczane jednorazowo księguje się odpowiednio na **Wn 401 Ma 072**. Dodatkowo wycenę bieżącą wartości niematerialnych i prawnych objętych amortyzacją rozłożoną w czasie zmniejszają odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości ewidencjonowane także na **koncie 071**.

Do **konta 020** należy prowadzić szczegółową ewidencję poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych²³ z jednoczesnym grupowaniem w przekrojach niezbędnych do ustalenia umorzenia podstawowych wartości niematerialnych i prawnych (na **koncie 071**) oraz umorzenia pozostałych wartości niematerialnych i prawnych (na **koncie 072**), a także według ich tytułów i osób odpowiedzialnych za ich stan.

Wartości niematerialne i prawne podlegają corocznej inwentaryzacji w okresie czwartego kwartału do 15 stycznia, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami.

Konto 020 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza wartość początkową będących na stanie wartości niematerialnych i prawnych.

W bilansie saldo **konta 020** wykazuje się po zmniejszeniu o zaksięgowane umorzenie na **kontach 071 i 072** w zakresie dotyczącym wartości niematerialnych i prawnych.

²³ Kilka programów komputerowych objętych jedną umową licencyjną o cenie wyższej niż 10 000 zł stanowi jeden tytuł wartości niematerialnej i prawnej – Z. Fedak, *op. cit.*, s. 88.

Typowe zapisy strony Wn konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zakup wartości niematerialnych i prawnych.	201, 240, 300
2.	Otrzymane nieodpłatnie wartości niematerialne i prawne:	
	– umarzone stopniowo:	
	a) od innych jednostek i zakładów budżetowych na podstawie decyzji administracyjnej (w dotychczasowej wartości początkowej):	
	<input type="checkbox"/> wartość dotychczasowego umorzenia z tytułu amortyzacji planowej i odpisów aktualizujących,	071
	<input type="checkbox"/> wartość nieumorzona,	800
	b) z tytułu darów (wg wyceny w wartości rynkowej (godziwej) na dzień otrzymania),	800
	– umarzone w 100% w miesiącu przyjęcia do używania:	
	a) od jednostek i zakładów budżetowych (w dotychczasowej wartości):	
	<input type="checkbox"/> nowe (nieumorzone),	760
	<input type="checkbox"/> używane,	072
	b) od innych jednostek i osób prawnych (dary) w wartości rynkowej (godziwej) na dzień otrzymania.	760
3.	Nowe pozostałe wartości niematerialne i prawne otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia.	800
4.	Przyjęcie wartości niematerialnych i prawnych w związku z zakończeniem inwestycji.	080
5.	Przyjęcie na stan ewidencyjny wartości niematerialnych i prawnych, będących wynikiem zakończonych prac rozwojowych przeprowadzonych siłami własnymi.	760

Typowe zapisy strony Ma konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód wartości niematerialnych i prawnych gdy określone prawa wygasły lub są gospodarczo nieprzydatne lub sprzedane: a) podstawowych umarzanych stopniowo, ☐ wartość dotychczasowego umorzenia z tytułu amortyzacji planowej i odpisów aktualizujących, ☐ wartość nieumorzona, b) pozostałych umorzonych w 100%.	071 800 072
2.	Nowe pozostałe wartości niematerialne i prawne przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia.	800

Konto 030 „Długoterminowe aktywa finansowe”

Na **koncie 030** ewidencjonuje się długoterminowe aktywa finansowe nie stanowiące **inwestycji** w rozumieniu „ustawy”²⁴.

Wzór bilansu dla jednostek organizacyjnych przedstawiony w załączniku nr 5 do „rozporządzenia” pomija kategorię inwestycji (w znaczeniu tego pojęcia przyjętego w ustawie o rachunkowości), zaliczając długotermi-

²⁴ Jednostki, których sprawozdania finansowe nie podlegają obowiązkowemu badaniu zgodnie z art. 64 ust. 1 „ustawy”, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 „ustawy”, mogą nie stosować przepisów rozporządzenia. Paragraf 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 277). Długoterminowe aktywa finansowe w jednostkach samorządu terytorialnego i jednostkach budżetowych obsługujących Skarb Państwa nie mają charakteru „inwestycji” w rozumieniu przepisów o rachunkowości, o których mowa w „ustawie”.

nowe aktywa finansowe do aktywów trwałych, co jest następstwem innej funkcji przypisanej długoterminowym aktywom trwałym niż tylko generowanie zysków z nakładów kapitałowych. W sektorze samorządowym finansów publicznych długoterminowe aktywa finansowe, księgowane na **koncie 030**, mogą występować tylko w urzędzie jst i mieć tylko charakter udziałowych aktywów finansowych. W rezultacie w tych jednostkach stosować należy metody wyceny oparte na koszcie historycznym, połączone z okresową weryfikacją ich wartości, bez możliwości przekroczenia ceny nabycia, czyli zmniejszeniem ich wartości lub zwiększeniem, ale tylko do wysokości ceny nabycia, gdy wcześniej obniżono wycenę. Dłużne papiery wartościowe (obligacje) powinny być ewidencjonowane w księdze rachunkowej budżetu poza wyjątkami dotyczącymi np. egzekucji długu.

Według podanego w „rozporządzeniu” opisu na **koncie 030** ujmuje się w szczególności:

- 1) akcje i udziały²⁵ w obcych podmiotach gospodarczych,
- 2) inne długoterminowe aktywa finansowe o terminie wykupu dłuższym niż rok.

Według „rozporządzenia”, w ewidencji na **koncie 030** nie prowadzi się długoterminowych lokat.

W ustawie o finansach publicznych²⁶ ustalono, że:

- 1) jednostki sektora finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, **nie mogą posiadać, obejmować lub nabywać udziałów lub akcji w spółkach ani nabywać obligacji emitowanych przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego**, a także udziałów w spółdzielniach, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej, z zastrzeżeniem punktu 2,
- 2) Prezes Rady Ministrów przejmuje od jednostek sektora finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego

²⁵ „Nie zalicza się do udziałów, lecz do kosztów działalności składki wnoszone do spółek wodnych, nie są one bowiem ani spółkami prawa handlowego, ani spółdzielniami”, Z. Fedak, *op. cit.*, s. 133.

²⁶ Artykuł 49 ufp.

i ich związków, akcje i udziały w spółkach oraz obligacje wyemitowane przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz wykonuje wynikające z nich uprawnienia Skarbu Państwa.

Powyższe zapisy oznaczają, że **akcje i udziały w spółkach prawa handlowego** oraz **obligacje, emitowane przez podmioty** inne niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego mogą występować wyłącznie w księgach:

- państwowej jednostki budżetowej obsługującej Skarb Państwa (mienie państwowe),
- samorządowej jednostki obsługującej zarząd jednostki samorządu terytorialnego, to znaczy w urzędzie (mienie komunalne)²⁷.

Natomiast **lokaty długoterminowe**²⁸ mogą być dokonywane z wolnych środków wyłącznie w jednostkach samorządu terytorialnego oraz ich związkach na rachunku bankowym budżetu z wyjątkiem środków pochodzących z dotacji budżetowej, co oznacza, że nie są objęte ewidencją w księgach rachunkowych urzędu jst i samorządowych jednostek budżetowych, a są księgowane w księdze rachunkowej budżetu.

Nabyte lub powstałe aktywa finansowe ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia lub powstania, według ceny nabycia albo ceny zakupu, jeśli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne (art. 35 ust. 1 „ustawy”).

Cena nabycia jest to wartość godziwa poniesionych wydatków lub przekazanych w zamian innych składników majątkowych. Przy ustalaniu wartości godziwej uwzględnia się poniesione przez jednostkę koszty transakcji²⁹.

²⁷ Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 827), jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, a także przystępować do nich oraz spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne.

²⁸ Artykuł 48 ufp.

²⁹ **Koszty transakcji** to koszty poniesione bezpośrednio w związku z przeniesieniem, nabyciem lub zbyciem aktywów finansowych. Do kosztów transakcji zalicza się w szczególności prowizje maklerskie, w tym za pośrednictwem w nabywaniu lub zbywaniu instru-

Na dzień bilansowy wycenia się³⁰:

- udziały i akcje według wartości z dnia nabycia oraz dokonuje odpisów z tytułu trwałej utraty ich wartości (Wn 751 Ma 073),
- obligacje w wartości nominalnej powiększonej o narosłe na ten dzień odsetki, jeśli podlegają kapitalizacji³¹.

W jednostkach samorządu terytorialnego nabycie obligacji i innych dłużnych papierów wartościowych traktuje się jako **rozchód budżetu i ten rodzaj aktywów wykazuje się w księdze rachunkowej budżetu**, więc nie będzie przedmiotem ewidencji urzędu na **koncie 030**. Wyjątkiem od tej zasady mogą być obligacje nabyte w drodze egzekucji długów od innych podmiotów lub przejęte od likwidowanych podległych jednostek, ale w tym drugim przypadku takie przejęte obligacje wykazuje się na **koncie 015**.

Na stronie **Wn konta 030** księguje się wszelkie zwiększenia stanu długoterminowych aktywów finansowych. Mogą one występować w szczególności z tytułu:

- 1) nabycia (w tym poprzez wniesienie) udziałów i akcji lub podwyższenia ich wartości w zamian za wkłady pieniężne lub wkłady niepieniężne (rzeczowe – tak zwane aporty),
- 2) objęcia obligacji³² w wyniku egzekucji długów,

mentów finansowych, opłaty giełdowe i inne nałożone przez uprawnione instytucje w związku z zawarciem transakcji, prowizje za doradztwo, podatki i opłaty wynikające z obowiązujących przepisów. Paragraf 3 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

³⁰ Artykuł 28 ust. 1 pkt 3 „ustawy”, z uwzględnieniem „nieinwestycyjnego” charakteru aktywów finansowych, czyli wycena do wysokości ceny nabycia, z uwzględnieniem odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.

³¹ Jeżeli wypłata odsetek od obligacji następuje w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, wówczas stanowią one oddzielny tytuł krótkoterminowych aktywów finansowych i księgowane są Wn 140 Ma 750.

³² **Obligacja** jest papierem wartościowym emitowanym w serii, w którym emitent stwierdza, że jest dłużnikiem właściciela obligacji (obligatariuszem) i zobowiązuje się wobec niego do spełnienia określonego świadczenia.

- 3) podwyższenia kapitału zakładowego spółki, w której **jednostka uprawniona** posiada udziały (akcje), z kapitału zapasowego lub rezerwowego spółki,
- 4) przypisania odsetek od obligacji, jeżeli podlegają kapitalizacji i wypłata odsetek następuje w okresie dłuższym niż 12 miesięcy.

Na stronie **Ma konta 030** księguje się wszelkie zmniejszenia stanu długoterminowych aktywów finansowych. Będą to w szczególności:

- 1) wycofanie udziałów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego ze spółek kontynuujących działalność,
- 2) uzyskanie w wyniku likwidacji spółki, w której jednostka posiada udziały (akcje), składników masy likwidacji lub upadłości,
- 3) przekwalifikowanie obligacji z długoterminowych do krótkoterminowych aktywów finansowych,
- 4) sprzedaż obligacji.

Do **konta 030** należy prowadzić ewidencję szczegółową, która powinna umożliwić ustalenie wartości poszczególnych rodzajów długoterminowych aktywów finansowych.

Długoterminowe aktywa finansowe posiadane przez jednostkę podlegają corocznej inwentaryzacji w ostatnim dniu roku, w sposób ustalony dla poszczególnych ich form w art. 26 „ustawy”.

Konto 030 może wykazywać saldo Wn, które wyraża wartość długoterminowych aktywów finansowych posiadanych przez jednostkę.

W bilansie długoterminowe aktywa finansowe wykazuje się w wartości wynikającej z salda **konta 030** skorygowanej o ewentualne saldo **konta 073** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”.

Typowe zapisy strony Wn konta 030 „Długoterminowe aktywa finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zakup długoterminowych papierów wartościowych za środki pieniężne.	130

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Wartość udziałów objętych za: – środki pieniężne, – wkłady niepieniężne w postaci mienia ze zlikwidowanych jednostek (wartość ujmowana na koncie 015 po wycenie).	130 800*
3.	Akcje (udziały) objęte za wkłady niepieniężne, poprzez przekazanie składników majątkowych (środków trwałych) w wartość rynkowej.	800
4.	Podwyższenie wartości udziałów (akcji) w wyniku przeznaczenia kapitału zapasowego lub rezerwowego na kapitał udziałowy lub akcyjny jednostki, w której dana jednostka posiada udziały (akcje).	750
5.	Kapitalizowane odsetki od obligacji.	750

* Równoległy zapis Wn 855 Ma 015.

Typowe zapisy strony Ma konta 030 „Długoterminowe aktywa finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód sprzedanych akcji i udziałów w cenie zakupu/nabycia bez dokonanych uprzednio odpisów z tytułu utraty wartości (wartość w cenie sprzedaży księguje się Wn 130, 240 Ma 750).	751
2.	Rozchód sprzedanych akcji i udziałów w cenie zakupu/nabycia, dla których dokonano wcześniej odpisu z tytułu utraty wartości:	
	– wyksięgowanie dokonanego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości,	073
	– rozchód składnika aktywów finansowych w wartości netto.	751

0

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Rozchód obligacji wykupionych przez emitenta lub sprzedanych (wartość ewidencyjna z uwzględnieniem naliczonych odsetek) (wpływ środków Wn 130 Ma 750).	751
4.	Uzyskane w wyniku likwidacji spółki, w której jednostka posiadała udziały (akcje), składniki masy likwidacyjnej lub upadłościowej w postaci: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="194 482 784 520">– środków pieniężnych, <li data-bbox="194 528 784 566">– środków trwałych (w wartości wg wyceny), <li data-bbox="194 574 784 612">– pozostałych środków trwałych, <li data-bbox="194 620 784 659">– materiałów. 	130 011 013* 310
5.	Przekwalifikowanie obligacji z długoterminowych aktywów finansowych do krótkoterminowych.	140
6.	Odpisanie długoterminowych aktywów finansowych, które całkowicie utraciły wartość: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="194 820 784 882">– wyksięgowanie aktywów nieobjętych odpisami aktualizującymi, <li data-bbox="194 890 784 951">– odpisanie aktywów objętych odpisami aktualizującymi. 	751 073

* Równoległy zapis Wn 800 Ma 072.

Konto 071 **„Umorzenie środków trwałych** **oraz wartości niematerialnych i prawnych”**

0

Konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości bieżącej z tytułu umorzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powstałego w wyniku planowych odpisów amortyzacyjnych i odpisów aktualizujących. Środki podlegają stopniowemu umarzaniu zgodnie z przepisami „ustawy” z uwzględnieniem zasad ustalonych w § 7 ust. 2 „rozporządzenia”. Umorzenie nalicza się według stawek amortyzacyjnych ustalonych i stosowanych przez jednostkę.

Umorzenie księgowane na **koncie 071** w korespondencji z **kontem 400** nalicza się od wszystkich środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011**, z wyjątkiem gruntów i dóbr kultury, oraz od tych wartości niematerialnych i prawnych, które są umarzane stopniowo.

Umorzenie podstawowych środków trwałych nalicza się, zgodnie z przepisami podatkowymi, od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki przyjęto do używania, i do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie wysokości umorzenia z ich wartością początkową lub w którym środki trwale postawiono w stan likwidacji, sprzedano, przekazano nieodpłatnie lub stwierdzono ich niedobór. Naliczanie umorzenia, zgodnie z przepisami „ustawy”, można też rozpocząć w miesiącu oddania do używania.

Od ujawnionych środków trwałych, nieobjętych uprzednio ewidencją, umorzenie nalicza się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki trwale zostały wprowadzone do ewidencji.

Umorzenie środków trwałych nalicza się od wartości początkowej (występującej w ewidencji jednostki). Jednostka może obliczać umorzenie według stawek określonych w wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo według stawek ustalonych przez jednostkę nadrzędną lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego, z tym że koszt amortyzacji w wysokości naliczonej według stawek określanych przez zarząd jst nie może być uwzględniany przy obliczaniu dochodu do opodatkowania (np. w samorządowych zakładach budżetowych).

Od ulepszonych lub używanych środków trwałych (zakupionych jako używane lub otrzymanych jako dary od poprzedniego użytkownika), wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji w danej jednostce, oraz od przyjętych do używania ulepszeń w obcych środkach trwałych umorzenie może być naliczane według indywidualnie ustalonej stawki, z tym że w podmiotach będących płatnikami podatku dochodowego okres umorzenia nie może być krótszy niż określony w art. 16j ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³³, a równocześnie muszą być spełnione warunki określone w ust. 2–4 tego artykułu.

W przypadku decyzji organu Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego ustalającej, że przejęte od innej jednostki środki trwałe należy ująć w ewidencji w ich dotychczasowej wartości początkowej występującej w jednostce poprzednio wykonującej uprawnienia właścicielskie, do ewidencji wprowadza się też dotychczasowe umorzenie i nadal stosuje te same stawki amortyzacyjne, które były stosowane w poprzedniej jednostce.

Dla poszczególnych tytułów podstawowych **wartości niematerialnych i prawnych stawki amortyzacyjne** określa kierownik jednostki

³³ „1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6, 8 Klasyfikacji:

- a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,
- b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,
- c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach,
 - 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy,
 - 3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4–10 lat,

z wyjątkiem:

- a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związanych z gruntem,
- b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m, domków kempingowych i budynków zastępczych

– dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata,

4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat”.

przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych, biorąc pod uwagę ustalenia podane w art. 16m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Okres przyjęty przy ustalaniu rocznych stawek amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- 1) 24 miesiące – od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich,
- 2) 24 miesiące – od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych³⁴,
- 3) 12 miesięcy – od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych,
- 4) 60 miesięcy – od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.

Przy naliczaniu umorzenia tych wartości niematerialnych i prawnych, które są umarzane stopniowo, obowiązują takie same zasady, jakie podano dla umorzenia środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011**.

Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw³⁵.

Nie umarza się gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz dóbr kultury (dzieła sztuki i eksponaty muzealne)³⁶.

W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego amortyzację i umorzenie nalicza się w zależności od terminów rozliczania tego podatku, natomiast pozostałe jednostki mogą naliczać umorzenie jednorazowo za okres całego roku (§ 7 ust. 4 „rozporządzenia”).

Przy aktualizacji wartości początkowej podstawowych środków trwałych zmianie podlega też wartość dotychczasowego umorzenia poszcze-

³⁴ Jeżeli wynikający z umowy okres używania tych praw majątkowych jest krótszy od podanego okresu, to podatnicy mogą dokonać odpisów w okresie wynikającym z umowy.

³⁵ Jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia (art. 16g ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

³⁶ Artykuł 16c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz § 7 ust. 3 „rozporządzenia”.

gólnych środków trwałych, przy zastosowaniu tych samych wskaźników przeliczeniowych. Proporcje pomiędzy umorzeniem a wartością początkową po aktualizacji muszą być takie same, jakie były przed aktualizacją.

Na stronie **Ma konta 071** ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie **Wn** wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia, a także wszelkie zmniejszenia umorzenia wartości bieżącej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ewidencję szczegółową do **konta 071** prowadzi się dla poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, np. w postaci tabel amortyzacyjnych. Ewidencja umorzenia może być też połączona ze szczegółową ewidencją podstawowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i wówczas prowadzi się oddzielne rubryki dla wartości początkowej i jej zmian, np. w wyniku ulepszenia, częściowej likwidacji lub aktualizacji oraz oddzielne dla umorzenia i jego zmian, np. w wyniku aktualizacji, częściowej likwidacji lub ulepszenia.

Konto 071 może wykazywać saldo **Ma**, które wyraża umorzenie ewidencjonowanych na koncie **011** wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo według stawek ustalonych na podstawie wyżej podanych przepisów.

Saldo **konta 071** koryguje wartość początkową środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011** i tych wartości niematerialnych i prawnych z **konta 020**, które są umarzane stopniowo. W bilansie środki trwałe i wartości niematerialne i prawne wykazuje się w wartości netto, to jest w wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie i dlatego w ewidencji na **koncie 071** należy wyodrębnić umorzenie wartości niematerialnych i prawnych.

Konto 071 może być też wykorzystane do ewidencji nieplanowych odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) z tytułu trwałej utraty wartości przez umarzane stopniowo w czasie środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Takie nieplanowe odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) księguje się na stronie **Ma konta 071**. Dzięki temu na koncie tym ewidencjonowane jest umorzenie aktywów trwałych w pełnej wartości.

**Typowe zapisy strony Wn konta 071
„Umorzenie środków trwałych
oraz wartości niematerialnych i prawnych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wycofanych z eksploatacji:	
	– w wyniku:	
	a) postawienia środków trwałych w stan likwidacji na skutek zniszczenia lub zużycia,	011
	b) rozchodowania wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo,	020
	– z tytułu sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania:	
	a) środków trwałych,	011
	b) wartości niematerialnych i prawnych,	020
	– z tytułu rozchodowania niedoborów:	
	a) środków trwałych,	011
	b) wartości niematerialnych i prawnych.	020

**Typowe zapisy strony Ma konta 071
„Umorzenie środków trwałych
oraz wartości niematerialnych i prawnych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone za okres umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo.	400
2.	Dotychczasowe umorzenie otrzymanych na podstawie decyzji organu od innej jednostki lub samorządowego zakładu budżetowego:	
	– środków trwałych,	011
	– wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo.	020

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Zwiększenie umorzenia w związku z podwyższeniem (z tytułu aktualizacji) wartości początkowej środków trwałych podlegających stopniowemu umarzaniu (na podstawie stosownego zarządzenia Ministra Finansów).	800
4.	Amortyzacja (umorzenie) nieplanowe z tytułu trwałej utraty wartości.	761

Konto 072

„Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”

Na **koncie 072** ewidencjonuje się zmniejszenie wartości początkowej z tytułu umorzenia pozostałych środków trwałych, tj. tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także zbiorów bibliotecznych, które mogą być umarzane jednorazowo w pełnej wartości w miesiącu wydania ich do używania (na podstawie ustaleń podanych w § 7 ust. 2 „rozporządzenia”). Umorzenie tych środków księguje się w korespondencji z **kontem 401**.

Na **koncie 072** księguje się więc umorzenie:

- 1) książek i innych zbiorów bibliotecznych,
- 2) środków dydaktycznych służących procesowi dydaktyczno-wychowawczemu w szkołach i placówkach oświatowych,
- 3) odzieży i umundurowania (o okresie używania powyżej roku),
- 4) mebli i dywanów,
- 5) inwentarza żywego,
- 6) pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej kwoty ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszty uzyskania przychodów w 100% ich wartości w miesiącu oddania do używania. Na podstawie ustaleń podanych w art. 16f ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest to wartość początkowa nie wyższa niż 10 000 zł.

Na stronie **Ma konta 072** księguje się naliczone 100% umorzenie pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych i wartości niematerialnych i prawnych (o wartości początkowej nie wyższej niż 10 000 zł):

- wydanych do używania (zarówno pochodzących z zakupu, jak i otrzymanych nieodpłatnie z tytułu darowizn lub w ramach centralnego zaopatrzenia),
- przyjętych na stan ujawnionych nadwyżek,

a także dotychczasowe umorzenie używanych pozostałych środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie od innych jednostek i samorządowych zakładów budżetowych, na podstawie decyzji administracyjnych.

Na stronie **Wn konta 072** księguje się zmniejszenie wartości umorzenia, odpowiadającego wartości rozchodowanych pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (z powodu zużycia lub zniszczenia, niedoboru, szkody, przekazania nieodpłatnego lub sprzedaży).

Do **konta 072** nie trzeba prowadzić ewidencji analitycznej, ponieważ przy 100% umorzeniu tych składników w momencie oddania ich do używania, wartość umorzenia równa się wartości początkowej ujętej w ewidencji księgowej pozostałych środków trwałych w używaniu, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych.

Konto 072 może wykazywać saldo **Ma**, które wyraża umorzenie wartości początkowej będących w używaniu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych podlegających całkowitemu umorzeniu w miesiącu wydania do używania.

Saldo **konta 072** musi się równać sumie sald **kont 013 i 014** oraz **020** w części odnoszącej się do wartości niematerialnych i prawnych umarżanych w 100% w miesiącu wydania do używania.

Saldo **konta 072** koryguje wartość początkową środków ujętych na kontach **013, 014 i 020** (w części dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych) i wobec tego wartość bilansowa tych składników jest zerowa.

Typowe zapisy strony Wn konta 072
„Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych rozchodowanych z tytułu:	
	– likwidacji, sprzedaży,	013, 014, 020
	– nieodpłatnego przekazania,	013, 014, 020
	– niedoboru lub szkody,	240
	– wyłączenia z ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej.	013, 014, 020

Typowe zapisy strony Ma konta 072
„Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Umorzenie naliczone od wydanych do używania nowych pozostałych środków trwałych włączonych do ewidencji księgowej, zbiorów bibliotecznych oraz pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.	401
2.	Umorzenie pozostałych środków trwałych, otrzymanych jako pierwsze wyposażenie nowego obiektu sfinansowanych ze środków na inwestycje.	401
3.	Odpisy umorzeniowe naliczone od przyjętych do używania darów i ujawnionych nadwyżek oraz otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych oraz wartości niematerialnych i prawnych.	401

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Umorzenie dotychczasowe pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych na podstawie decyzji administracyjnej od innej jednostki lub samorządowego zakładu budżetowego.	013, 020
5.	Umorzenie dotychczasowe zbiorów bibliotecznych otrzymanych od innych jednostek.	014

Konto 073 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”

Konto 073 służy do ewidencji odpisów z tytułu trwałej utraty wartości długoterminowych aktywów finansowych ujmowanych w ewidencji Ministerstwa Skarbu Państwa lub urzędach jednostek samorządu terytorialnego. Odpisów z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego (art. 35 ust. 2 „ustawy”).

Po stronie **Wn** księguje się w szczególności:

- 1) przywrócenie uprzednio utraconej wartości długoterminowych aktywów finansowych,
- 2) korektę ceny nabycia długoterminowych papierów wartościowych o uprzednio dokonany odpis z tytułu trwałej utraty wartości (w przypadku ich sprzedaży lub innej formy zmiany własności),
- 3) przeniesienie odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości w przypadku przekwalifikowania długoterminowych aktywów finansowych do krótkoterminowych (**Ma 140**).

Po stronie **Ma** księguje się:

- 1) odpis aktualizujący wartość długoterminowych aktywów finansowych na skutek trwałej utraty ich wartości.

Konto 073 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza wartość odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe (udziały i akcje).

W bilansie saldo tego konta koryguje saldo konta **030**.

Typowe zapisy strony Wn konta 073 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przywrócenie uprzednio utraconej wartości* długoterminowych aktywów finansowych do pierwotnej wartości w cenie zakupu/nabycia.	750
2.	Korekty ceny nabycia (zakupu) długoterminowych aktywów finansowych o dokonany uprzednio odpis z tytułu trwałej utraty wartości:	
	– w przypadku ich sprzedaży lub innej formy zmiany własności,	030
	– w razie przekwalifikowania ich do krótkoterminowych.	030

* Art. 35c „ustawy” i § 24 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

Typowe zapisy strony Ma konta 073 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Odpis aktualizujący z tytułu długotrwałej utraty wartości długoterminowych aktywów finansowych (udziałów i akcji), poniżej ich wartości w cenie zakupu/nabycia.	751

Konto 077 „Umorzenie sprzętu wojskowego”

Konto 077 służy do ewidencji wartości umorzenia sprzętu wojskowego naliczanego i ewidencjonowanego według odrębnych resortowych ustaleń podanych w zakładowym planie kont dla jednostek dysponujących tymi środkami trwałymi.

Konto to prowadzi się według takich samych zasad jak **konto 071**.

Konto 080 **„Środki trwałe w budowie (inwestycje)”**

Konto 080 służy do ewidencji kosztów środków trwałych w budowie³⁷ oraz do rozliczenia tych kosztów na uzyskane efekty.

Do środków trwałych w budowie zalicza się koszty poniesione na wytworzenie, nabycie i montaż własnych nowych środków trwałych lub poniesione w związku z ulepszeniem³⁸ już istniejących własnych środków trwałych, a także koszty związane z ulepszeniem obcych środków trwałych w celu dostosowania ich do potrzeb jednostki.

W jednostkach i samorządowych zakładach budżetowych **na koncie 080** ewidencjonuje się ogół kosztów poniesionych przez jednostkę na realizowaną budowę środków trwałych na mające powstać nowe środki trwałe lub zwiększające wartość już istniejących środków trwałych oraz nowe pozostałe środki trwałe, będące pierwszym wyposażeniem nowych obiektów, a także wartości niematerialne i prawne, które sfinansowano ze środków na inwestycje.

Na **koncie 080** można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupu gotowych środków trwałych.

³⁷ **Środki trwałe w budowie** – rozumie się przez to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (art. 3 ust. 1 pkt 16 „ustawy”).

Środki trwałe w budowie w jednostkach objętych „rozporządzeniem” to zaliczane do aktywów środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (zarówno własnego, jak i obcego).

³⁸ **Ulepszenie** jest to przebudowa, rozbudowa, w tym także doposażenie w części składowe i peryferyjne, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja, które powodują, że wartość użytkowa, po zakończeniu ulepszenia, przewyższa tę wartość posiadaną przezeń przy przyjęciu do użytkowania, mierzoną okresem użytkowania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami, zaś koszty ulepszenia obiektu przekraczają w ciągu roku określoną graniczną wartość (10 000 zł). Jeśli podane warunki nie są spełnione, poniesione nakłady kwalifikuje się do remontów.

Nie wykazuje się jako środków trwałych w budowie, lecz zalicza do środków trwałych (z dniem nabycia prawa własności) wartości nabytego na własne potrzeby gruntu lub prawa do wieczystego użytkowania gruntu także i wtedy, gdy jeszcze trwa wznoszenie na tym gruncie budynków i budowli, ponieważ grunt stanowi samodzielny obiekt³⁹.

Koszty środków trwałych w budowie (inwestycji) obejmują wartość (w cenie nabycia) wszystkich rzeczowych składników zużytych do wytworzenia oraz wykonanych robót i usług obcych, wartość świadczeń własnych, wartość świadczeń nieodpłatnych oraz inne koszty dające się zaliczyć do wartości początkowej wytworzonych przedmiotów aktywów trwałych, w tym również:

- 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług dotyczący inwestycji rozpoczętych,
- 2) naliczone za czas trwania inwestycji różnice kursowe od zaciągniętych przez inwestora zobowiązań z tytułu zakupu lub budowy środków trwałych oraz prowizje i odsetki, w tym także z tytułu zwłoki w zapłacie⁴⁰,
- 3) opłaty (np. notarialne, sądowe), naliczone do czasu oddania środka trwałego do użytku przed zakończeniem procesu budowy,
- 4) odszkodowania dla osób fizycznych i jednostek gospodarczych związane z wykonywaną budową (np. za dostarczenie obiektów zastępczych, przesiedlenie z zajętych terenów).

Do kosztów wytworzenia podstawowych środków trwałych, a więc do kosztów inwestycji, **nie zalicza się** kosztów ogólnego zarządu jednostki, kosztów przetargów, ogłoszeń i innych występujących przed udzieleniem

³⁹ Z. Fedak, *op. cit.*, s. 124.

⁴⁰ Odsetki od kredytów zaciągniętych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego na finansowanie inwestycji zalicza się do wydatków budżetu samorządu terytorialnego w § 811, a nie do wydatków majątkowych samorządowej jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego. Pomimo tego wydatki na odsetki od kredytów, jeśli można je przypisać konkretnemu zadaniu inwestycyjnemu do czasu zakończenia budowy, mogą być zaliczane do kosztów budowy środków trwałych.

zamówień związanych z inwestycjami oraz koszty utrzymania budowł przejęciowo wstrzymanych⁴¹.

W jednostkach i samorządowych zakładach budżetowych do inwestycji zalicza się w szczególności koszty:

- dokumentacji projektowej inwestycji⁴²,
- badań geologicznych, geofizycznych oraz pomiarów geodezyjnych,
- przygotowania terenu pod budowę, w tym również koszty likwidacji nieruchomości niegruntownych istniejących na tym terenie a nieprzydatnych (np. rozbiórki budynków i budowli łącznie z nieumorzoną częścią ich wartości początkowej pomniejszone o przychody),
- nabycia gruntów i innych składników rzeczowego majątku trwałego oraz koszty wnoszenia budynków i budowli, włącznie z ich sprzętaniem poprzedzającym oddanie do użytkowania,
- opłaty z tytułu użytkowania gruntów i terenów w okresie budowy obiektu oraz z tytułu uzyskania lokalizacji pod budowę,
- odszkodowania za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby inwestycyjne,
- założenia stref ochronnych,
- założenia zieleni,
- poniesione w obcych środkach trwałych, a związane z przebudową, rozbudową, modernizacją i adaptacją tych obiektów na potrzeby inwestora (użytkownika), tzw. ulepszenie obcych środków trwałych,
- ulepszenia własnych, już istniejących podstawowych środków trwałych,
- zakupu bądź wytworzenia we własnym zakresie urządzeń technicznych, maszyn i środków transportu,
- transportu, załadunku i wyładunku oraz montażu,
- nadzoru autorskiego, inwestorskiego i generalnego wykonawcy,

⁴¹ Z. Fedak, *op. cit.*, s. 123–124.

⁴² Zdefiniowanej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 18 maja 2004 r. w sprawie określenia metod i podstaw sporządzania kosztorysu inwestorskiego, obliczania planowanych kosztów prac projektowych oraz planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym (Dz.U. Nr 130, poz. 1389).

- ubezpieczeń majątkowych środków trwałych w budowie,
- zagospodarowania pomelioracyjnego,
- przygotowania eksploatacji nowo budowanych zakładów lub obiektów, które poniesiono przed przekazaniem inwestycji do używania (np. szkolenie kadr dla nowych inwestycji),
- nabycia wartości niematerialnych i prawnych,
- niepodlegającego odliczeniu lub zwrotowi podatku od towarów i usług (VAT) dotyczącego inwestycji,
- cła i innych opłat związanych z nabyciem środków trwałych,
- inne koszty bezpośrednio związane z inwestycją.

Inwestycje jednostek budżetowych finansowane są bezpośrednio z rachunku bieżącego jednostki – **konto 130** ze środków planowanych we właściwych paragrafach na majątkowe wydatki budżetowe, a ponadto mogą być dofinansowane z sum obcych w państwowych jednostkach budżetowych.

Inwestycje samorządowych zakładów budżetowych mogą być dofinansowane z dotacji budżetowych⁴³.

Ustalenia dotyczące finansowania inwestycji z budżetu państwa podane zostały w art. 132 wyżej wymienionej ustawy. Z budżetu państwa mogą być udzielone dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji, w tym także inwestycji jednostek samorządu terytorialnego realizowanych jako zadania własne lub jako zadania zlecone z zakresu administracji rządowej.

Na stronie **Wn konta 080** ujmuje się przede wszystkim:

- 1) poniesione koszty dotyczące środków trwałych w budowie (inwestycji) realizowanych zarówno przez obcych wykonawców, jak i wykonywanych we własnym zakresie, a w szczególności:
 - koszty związane ze wznoszeniem budynków i budowli, a także z ich sprzątnięciem poprzedzającym oddanie do używania,
 - koszty zakupu gruntów i przygotowania terenu pod budowę,

⁴³ Artykuł 15 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.).

- koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem w ramach własnej działalności maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów przekazanych do montażu lub jeszcze nieoddanych do użytkowania z powodu nieukończenia budowy obiektu, w którym będą użytkowane,
- koszty ulepszenia już używanego własnego środka trwałego (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji), które zwiększają dotychczasową wartość początkową ulepszanego środka trwałego,
- koszty ulepszenia obcych obiektów,
- koszty dotyczące zakupu i montażu gotowych środków trwałych,

2) nieodpłatne przejęcie środków trwałych w budowie.

Dotkowo na koncie 080 mogą być księgowane zakupione składniki majątkowe zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, jeśli zostały zakupione dla potrzeb budowanego obiektu, którego koszty są ewidencjonowane na koncie 080, co dotyczy może programów komputerowych służących do sterowania urządzeniami budowanego obiektu. Jeśli są to programy, które mogą być samodzielnie stosowane do innych urządzeń, to po zakończeniu budowy obiektu przeksięguje się wartość takich programów na konto 020.

Na stronie **Ma konta 080** księguje się w szczególności:

- wartość uzyskanych efektów inwestycyjnych w postaci przyjętych do użytkowania środków trwałych oraz sfinansowanych ze środków na inwestycje wartości niematerialnych i prawnych,
- rozchód sprzedanych środków trwałych w budowie (inwestycji),
- rozchód nieodpłatnie przekazanych środków trwałych w budowie (inwestycji),
- rozliczenie nakładów bez efektów.

Koszty budowy środka trwałego, które nie dały efektu gospodarczego, podlegają odpisaniu nie później niż do końca roku obrotowego, w którym ustalono, że inwestycja nie dała efektu lub że odstąpiono od jej kontynuowania na podstawie decyzji kompetentnych organów.

Ewidencja szczegółowa do **konta 080** powinna być prowadzona dla poszczególnych zadań inwestycyjnych w sposób:

- 1) zapewniający co najmniej ustalenie kosztów nabycia lub wytworzenia z podziałem na poszczególne rodzaje efektów inwestycyjnych (obiekty),
- 2) umożliwiający ustalenie źródeł finansowania inwestycji i wielkości zaangażowania środków, w tym otrzymanych od innych jednostek organizacyjnych⁴⁴,
- 3) umożliwiający wycenę poszczególnych obiektów środków trwałych oraz tytułów wartości niematerialnych i prawnych.

Należy więc w ewidencji analitycznej wyodrębnić w szczególności:

- koszty bezpośrednie poszczególnych obiektów lub jednorodnych grup rodzajowych środków trwałych,
- koszty pośrednie wspólne dla całego zadania,
- koszty dotyczące wartości niematerialnych i prawnych.

Poniesione koszty pośrednie wspólne dla kilku obiektów inwentarzowych (np. dokumentacji, badań i pomiarów, opłat, założenia zieleni i nadzoru) rozlicza się na poszczególne obiekty zazwyczaj w proporcji do sumy kosztów bezpośrednich poniesionych na poszczególne obiekty (uwzględniając związek zachodzący między danymi obiektami a rozliczanymi między nie kosztami wspólnymi) lub wyłącznie na obiekty dominujące w kosztach.

Jeśli wykonawca budowanego obiektu korzysta z energii elektrycznej, wody lub innych mediów, z punktów poboru opłacanych przez jednostkę będącą investorem, to kosztami zużycia mediów należy obciążyć wykonawcę. Rozliczenie należy przeprowadzić w oparciu o wskazania zainstalowanych specjalnie do tego celu liczników lub ryczałtowo na podstawie szacunkowego zużycia. Tak ustalona wartość zużycia mediów zmniejsza koszty rodzajowe jednostki – inwestora. Podstawą do nieobciążania wykonawcy za zużycie mediów mogą być tylko postanowienia umów zawartych pomiędzy investorem i wykonawcą, ale takie rozwiązania są bardzo rzadko praktykowane.

⁴⁴ Paragraf 16 ust. 1 oraz § 38 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1542).

Konto 080 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza koszty niezaoczonych środków trwałych w budowie (inwestycji).

**Typowe zapisy strony Wn konta 080
„Środki trwałe w budowie (inwestycje)”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Roboty, dostawy i usługi związane z przygotowaniem i realizacją budowy środka trwałego (inwestycji) wykonane przez zewnętrznych kontrahentów (łącznie z niepodlegającym odliczeniu VAT).	101, 240, 300
2.	Roboty, usługi i materiały oraz urządzenia wymagające montażu wykonane przez komórki własnej działalności*.	790 lub 703
3.	Zakup od innych jednostek środków trwałych w budowie lub obiektów wymagających ulepszenia.	240
4.	Nieodpłatne otrzymanie środków trwałych w budowie.	800
5.	Równowartość pierwotnie odpisanej, a następnie wykorzystanej dokumentacji projektowej wznowionej budowy środka trwałego (inwestycji).	800
6.	Równowartość nieodpłatnych świadczeń na rzecz realizowanej budowy środka trwałego (inwestycji) (np. czynów społecznych).	800
7.	Pobranie materiałów inwestycyjnych i urządzeń z magazynu jednostki**.	310, 340
8.	Zakup materiałów wydanych bezpośrednio na plac budowy.	101, 240, 300
9.	Zakup maszyn i urządzeń przekazanych bezpośrednio do budowanych obiektów a wymagających montażu lub stanowiących ich pierwsze wyposażenie oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z budową środka trwałego (inwestycją).	101, 240, 300

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Opłaty z tytułu uzyskania lokalizacji pod budowę oraz sądowe i notarialne.	101, 225, 240
11.	Wynagrodzenia osób fizycznych zatrudnionych doraźnie do prac związanych z budową środka trwałego (inwestycją).	231
12.	Wypłacone odszkodowania dla osób fizycznych i jednostek gospodarczych związanych z wykonywaną budową (np. za zasadzenie wieloletnie, utracone plony, za dostarczone obiekty zastępcze itp.).	101, 130, 131, 139, 240
13.	Koszty likwidacji budynków oraz obiektów inżynierii lądowej i wodnej na terenie przeznaczonym pod nową zabudowę.	240, 300, 700
14.	Cło i inne opłaty związane z nabyciem składników lub praw związanych z budową środka trwałego (inwestycją).	225, 240
15.	Naliczone w czasie trwania budowy środka trwałego (inwestycji) ujemne różnice kursowe od zaciągniętych zobowiązań dewizowych związanych z zakupem lub budową środków trwałych oraz odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań naliczone do zakończenia zadania inwestycyjnego.	240
16.	Naliczone w czasie trwania budowy środka trwałego odsetki od kredytu (jeśli można jednoznacznie przypisać kredyt konkretnej inwestycji) płacone przez urząd jst realizujący zadanie inwestycyjne.	130, 240

* Wytworzone we własnym zakresie wycenia się po koszcie wytworzenia. Równocześnie musi być zewidencjonowane finansowanie ze środków na działalność inwestycyjną.

** W przypadku pobrania materiałów sfinansowanych ze środków na wydatki nieinwestycyjne należy ich równowartość sfinansować ze środków na inwestycje, korygując uprzednio dokonane wydatki bieżące. Ponadto w obu przypadkach musi być dokonany zapis równoległy do korekty finansowania Wn 810 Ma 800.

**Typowe zapisy strony Ma konta 080
„Środki trwałe w budowie (inwestycje)”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie do używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uzyskanych w wyniku budowy środka trwałego (inwestycji).	011, 013 [*] , 020
2.	Rozliczenie kosztów ulepszenia własnych środków trwałych.	011
3.	Rozliczenie kosztów ulepszenia obcych obiektów.	011
4.	Nieodpłatne przekazanie środków trwałych w budowie (na podstawie decyzji właściwego organu).	800
5.	Niedobory i szkody w rzeczowych składnikach środków trwałych w budowie.	240
6.	Rozliczenie kosztów wspólnej budowy środka trwałego (inwestycji) w przypadku przejęcia części efektów przez współinwestora.	240
7.	Rozliczenie budowy środka trwałego (inwestycji) bez efektów majątkowych.	800
8.	Wyksięgowanie kosztów poniesionych na sprzedane środki trwałe w budowie ^{**} .	800
9.	Przekazanie do magazynu pozostałości materiałów niez użytych do robót inwestycyjnych i materiałów z odzysku.	310 ^{***}
10.	Odpisanie kosztów niepodjętej budowy środka trwałego (inwestycji) (np. niewykorzystanej dokumentacji projektowej) lub budowy środka trwałego (inwestycji) zaniechanej.	800
11.	Dodatnie różnice kursowe od zobowiązań w walutach obcych w okresie realizacji budowy (ustalone na koniec kwartału lub na dzień bilansowy).	240
12.	Odpisy aktualizujące koszty budowy środków trwałych.	761

0 * W przypadku, gdy przyjęte do używania pozostałe środki trwałe stanowiące pierwsze wyposażenie nowego obiektu zostały sfinansowane ze środków na inwestycje, to ich umorzenie księguje się Wn 800 Ma 072.

** Wystawioną fakturę lub rachunek z tytułu tej sprzedaży w jednostkach budżetowych księguje się Wn 221 Ma 760.

*** Jeśli materiały te będą zużyte do działalności eksploatacyjnej, to ich równowartość należy zrefundować ze środków na wydatki bieżące i skorygować wartość sfinansowania inwestycji zapisem minusowym Wn 810 Ma 800.

Zespół 1 – „Środki pieniężne i rachunki bankowe”

Konta **zespołu 1** służą do ewidencji:

- aktywów pieniężnych mających postać krajowych i zagranicznych środków pieniężnych, przechowywanych w kasach i ulokowanych na rachunkach bankowych,
- aktywów pieniężnych mających postać czeków, weksli obcych i innych krótkoterminowych aktywów finansowych,
- innych krajowych i zagranicznych środków pieniężnych,
- udzielanych przez banki kredytów.

Na kontach tego zespołu w jednostkach objętych „rozporządzeniem” ewidencjonuje się:

- 1) przechowywane w kasach krajowe i zagraniczne środki pieniężne w postaci gotówki – **konto 101**,
- 2) krajowe i zagraniczne środki pieniężne lokowane na rachunkach bankowych – **konto 130, 131, 132, 135, 136, 137, 138, 139**,
- 3) krótkoterminowe aktywa finansowe – **konto 140**,
- 4) udzielone przez banki kredyty w krajowych i zagranicznych środkach pieniężnych – **konto 134**,
- 5) środki pieniężne w drodze – **konto 141**.

Zadaniem kont zespołu 1 jest odzwierciedlenie operacji pieniężnych oraz obrotów i stanów aktywów pieniężnych.

Krajowe aktywa pieniężne ujmuje się w księgach rachunkowych w wartości nominalnej i w takiej też wartości ujmuje się je w bilansie.

Zasady wyceny operacji wyrażonych w walutach obcych podane są w art. 30 „ustawy”¹.

Papiery wartościowe nabyte w celu odsprzedaży wykazuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia². Jeżeli ich wartość rynkowa jest niższa od ceny ich nabycia, to na dzień bilansowy należy zmniejszyć wartość do poziomu ceny sprzedaży netto, zwiększając koszty finansowe (**Wn 751**), a jeśli na koniec następnego okresu sprawozdawczego wartość ich znów wzrośnie, to ten przyrost należy zaksięgować **Wn 140 Ma 750**.

Rozliczenia pieniężne w obrocie krajowym mogą być przeprowadzane zarówno w formie gotówkowej, jak i bezgotówkowej, w zależności od ustaleń wynikających z ustawy – Prawo bankowe³ i innych przepisów lub umów zainteresowanych stron.

Rozliczenia gotówkowe przeprowadza się czekiem gotówkowym bądź przez wpłatę lub wypłatę gotówki. Czek gotówkowy stanowi dyspozycję wystawcy czeku udzieloną bankowi do obciążenia rachunku kwotą, na którą czek został wystawiony, oraz wypłaty tej kwoty okazicielowi (czek na okaziciela) lub osobie wskazanej na czeku (czek imienny).

Rozliczenia bezgotówkowe przeprowadzane są za pośrednictwem banków w formie:

- polecenia przelewu,

¹ Artykuł 30 ust. 2 „ustawy”:

„Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia – o ile odrębne przepisach dotyczące środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów EOG oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych nie stanowią inaczej – odpowiednio po kursie: 1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań, 2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji”.

² Czyli w wartości poniesionych wydatków na ich nabycie, a więc łącznie z prowizjami biur maklerskich oraz opłatami dokonywanymi przy zakupie, jednakże nie wyższej od wartości rynkowej.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1876).

- czeku rozrachunkowego, który może występować w dwóch odmianach: czeku rozrachunkowego niepotwierdzonego lub potwierdzonego do określonej kwoty,
- akredytywy bankowej.

Środki pieniężne jednostek objętych „rozporządzeniem” gromadzone mają być na rachunkach bankowych wskazanych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴.

Z ustawy tej wynika, że:

- 1) **obsługę budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych** prowadzi Narodowy Bank Polski lub Bank Gospodarki Krajowej zgodnie z ustaleniami określonymi w § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 329 z późn. zm.),
- 2) **dla obsługi budżetu państwa w państwowych jednostkach budżetowych** mogą być prowadzone:
 - rachunki bieżące (**konto 130**) z wyodrębnieniem rachunków dochodów i wydatków,
 - rachunki bieżące państwowych funduszy celowych, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (**konto 136**),
 - rachunki pomocnicze (**konto 139**) z wyodrębnieniem dla każdego tytułu⁵, np.:
 - czeków potwierdzonych,
 - środków obcych na inwestycje,
 - sum na zlecenie,
 - sum depozytowych,
 - środków na wydatki niewygasające budżetu państwa,

⁴ W której ustalono:

- w art. 196 – rachunki dla obsługi budżetu państwa,
- w art. 264 – rachunki dla jednostek samorządu terytorialnego.

⁵ Komentarz do konta 139 w załączniku nr 3 do „rozporządzenia”.

- środków dotacji podlegających zwrotowi,
- środków gromadzonych z wpływów stanowiących przychody z prywatyzacji.

Państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza miastem, w którym NBP prowadzi obsługę kasową, mogą korzystać po uzgodnieniu z NBP z zastępczej obsługi kasowej (wpłaty i wypłaty gotówkowe) w oddziałach innych banków (§ 10 ust. 1 rozporządzenia z dnia 20 grudnia 2010 r.).

Ponadto, na podstawie ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 800 z późn. zm.) każda jednostka jest zobowiązana do przechowywania środków tego funduszu na wyodrębnionym rachunku bankowym. W załączniku nr 3 do „rozporządzenia” określono, że operacje dotyczące środków na rachunku bankowym tego funduszu podlegają ewidencji na **koncie 135**.

Bankową obsługę budżetu **jednostki samorządu terytorialnego** wykonuje bank wybrany przez organ stanowiący danej jednostki w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych (art. 264 ufp).

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd danej jednostki do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach (art. 264 ust. 3 ufp).

Zasady prowadzenia rachunków bankowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a także rachunków samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych należy uregulować umową zawartą między zarządem jednostki samorządu terytorialnego a bankiem. Podkreślić należy, że jednostka samorządu terytorialnego umową o bankową obsługę budżetu obejmuje prowadzenie wszystkich rachunków bieżących i pomocniczych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej nie zawierają osobnych umów na prowadzenie rachunków bankowych.

Dokumentację obrotów na rachunkach bankowych stanowią wyciągi bankowe oraz ewentualne polecenia księgowania dotyczące zapisów technicznych korygujących obroty strony Wn i Ma **konta 130**, które były

związane z korektą błędnych zapisów oraz ze zwrotem dochodów i wydatków jednostek budżetowych.

Zapisy księgowane w jednostce muszą być zgodne z wyciągiem bankowym, a więc należy ująć w ewidencji także te operacje, które wynikają z omyłek lub błędów banku, księgując je na odpowiednim rachunku bankowym w korespondencji z **kontem 245** „Wpływy do wyjaśnienia” jako sumy do wyjaśnienia, jeśli dotyczą dochodów budżetowych, lub w korespondencji z **kontem 240** „Pozostałe rozrachunki” we wszystkich innych przypadkach.

Inwentaryzację środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych lub przechowywanych przez inne jednostki przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku obrotowego drogą pisemnego potwierdzenia zgodności stanów wykazanych w księgach ze stanami wykazanymi przez banki i inne jednostki.

Konto 101 „Kasa”

Konto 101 służy do ewidencji krajowej i zagranicznej gotówki znajdującej się we wszystkich kasach jednostki (zarówno głównej, jak i oddziałowych).

Do ewidencji zagranicznych środków płatniczych, jeśli występują częste i znaczne obroty, można też utworzyć odrębne konto o symbolu 102 „Kasa zagranicznych środków pieniężnych”, na którym obowiązuje taka sama zasada dokumentacji i ewidencji operacji jak na **kontcie 101**, z tym że zagraniczne środki pieniężne przechowywane w kasie ujmuje się w ich wartości nominalnej wyrażonej w walucie obcej z podziałem na poszczególne waluty oraz w złotych polskich po przeliczeniu według kursu faktycznie stosowanego w tym dniu odpowiednio dla zakupu lub sprzedaży, ustalonego przez bank, z którego usług jednostka korzysta⁶.

Wartość gotówki w kasie w walutach obcych wyrażoną w złotych koryguje się na koniec każdego kwartału o wyliczone różnice kursowe – w korespondencji z **kontem** odpowiednio **750** lub **751** według zasad obowiązujących na dzień bilansowy (zgodnie z § 8 ust. 6 „rozporządzenia”).

⁶ Artykuł 30 ust. 2 pkt 1 „ustawy”.

Na stronie **Wn konta 101** ujmuje się wpływy gotówki i dodatnie różnice kursowe na koniec kwartału oraz nadwyżki kasowe, a na stronie **Ma** – rozchody gotówki i ujemne różnice kursowe na koniec kwartału oraz niedobory kasowe.

Konto 101 może wykazywać jedynie saldo Wn, które wyraża stan gotówki w kasie lub saldo zerowe.

1

Do **konta „Kasa”** należy prowadzić ewidencję szczegółową w postaci raportu kasowego, który pozwoli ustalić:

- 1) stan gotówki wyrażonej w złotych polskich, a w jednostkach budżetowych dodatkowo z podziałem na rachunki bankowe, z których gotówka została pobrana lub na które będzie odprowadzona (np. oddzielnie środki pobrane z rachunku bieżącego na pokrycie wydatków budżetowych, pobrane dochody własne w jednostkach budżetowych oświaty, przyjęte dochody budżetowe podlegające wpłaceniu na konto dochodów),
- 2) stan gotówki w walutach obcych z podziałem na poszczególne waluty obce z jednoczesnym przeliczeniem na złote polskie według obowiązujących kursów dnia wpływu do kasy,
- 3) wartość gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym (kasjerom), w celu umożliwienia ich rozliczenia.

Wartości pieniężne jednostki należy zabezpieczyć w czasie transportu i przechowywania w sposób określony w rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 września 2010 r.⁷

Wszystkie obroty gotówkowe muszą być udokumentowane źródłowymi dowodami kasowymi.

Obroty gotówkowe podlegają ujęciu w raporcie kasowym w dniu rzeczywistego przychodu lub rozchodu gotówki z kasy.

Zasady gospodarki kasowej oraz rodzaje dokumentów stanowiących podstawę przychodu i rozchodu gotówki z kasy, a także wysokość tzw.

⁷ Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 września 2010 r. w sprawie wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 793).

„pogotowia kasowego” określa kierownik jednostki w zakładowej instrukcji gospodarki kasowej.

Rozchodu gotówki z kasy nieudokumentowanego określonymi źródłowymi dowodami kasowymi (np. rachunkami, delegacjami, listami wypłat) lub dowodami zastępczymi nie uwzględnia się przy inwentaryzacji gotówki w kasie. Nie jest dozwolone wydanie gotówki z kasy na podstawie dokumentów innych niż ustalone przez kierownika jednostki w zakładowej instrukcji gospodarki kasowej. Dokumenty stanowiące podstawę rozchodu gotówki z kasy muszą zawierać akcept upoważnionych do tego pracowników oraz pokwitowanie odbioru.

Podstawą dokonania zwrotu z tytułu nadpłaty dochodów budżetowych jest pisemne polecenie zwrotu podpisane przez kierownika i głównego księgowego jednostki budżetowej.

Wszystkie wpływy i rozchody gotówki w kasie ujmuje się codziennie (w dniu ich dokonania) w prowadzonej na bieżąco ewidencji, zwanej raportem kasowym. Raport kasowy może być sporządzany dla każdego dnia osobno lub może obejmować pewien okres, jednak nie dłuższy niż dany miesiąc, czyli okres sprawozdawczy, a więc nie może obejmować dni występujących na przełomie dwóch kolejnych miesięcy.

Można też prowadzić odrębne raporty kasowe do każdego rachunku bankowego, zachowując ciągłość ewidencji kolejnych raportów kasowych i oznaczając w numerze raportu także numer konta bankowego. Dodatkowo, jeśli bankowy rachunek bieżący jednostki budżetowej służy jednocześnie do gromadzenia dochodów budżetowych i ponoszenia wydatków budżetowych, co może mieć miejsce w samorządowych jednostkach budżetowych, to należy prowadzić odrębne raporty kasowe dla dochodów i wydatków budżetowych. Także realizacja wydatków niewygasających przez jednostkę budżetową z bankowego rachunku bieżącego samorządowej jednostki budżetowej za pośrednictwem kasy wymaga prowadzenia odrębnych raportów kasowych.

Raport kasowy jest dowodem zbiorczym służącym do dokonania zapisów w księdze głównej. Dowody źródłowe muszą być w raporcie ujęte pojedynczo (art. 20 ust. 3 pkt 1 „ustawy”) oraz oznaczone numerem raportu kasowego i liczbą porządkową, pod jaką dowód jest ujęty w raporcie.

Stan gotówki w kasie musi być zgodny z saldem wynikającym z raportu lub sumą sald wskazanych w raportach częściowych prowadzonych do poszczególnych kont.

Niedobory lub nadwyżki kasowe to brak lub nadmiar gotówki w stosunku do stanu wynikającego z prawidłowej dokumentacji kasowej ujętej w raporcie kasowym. Niedoborami są również wypłaty gotówki udokumentowane niewłaściwymi dowodami.

Ujawnione niedobory lub nadwyżki kasowe należy wprowadzić do raportu kasowego i zaksięgować pod datą inwentaryzacji w korespondencji z **kontem 240 „Pozostałe rozrachunki”** jako różnice inwentaryzacyjne.

Osoby, którym powierzono środki pieniężne do rozliczenia, powinny podpisać pisemną deklarację potwierdzającą przyjęcie materialnej odpowiedzialności za będące w ich dyspozycji wartości.

Niedobory, o ile kierownik jednostki nie zdecyduje inaczej, obciążają kasjera. Zweryfikowane **ostatecznie** nadwyżki kasowe w jednostce budżetowej wpłaca się na dochody budżetowe. Rozliczenie tej nadwyżki księguje się **Wn 240 Ma 760**.

Stały zapas gotówki w kasie niezbędny dla zaspokojenia bieżących potrzeb oraz częstotliwość przekazywania do banku gotówki z tytułu pobranych dochodów budżetowych i zwrotu wydatków ustala kierownik jednostki, uwzględniając zasady zawarte dla państwowych jednostek budżetowych między innymi w § 17 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r.⁸, określając terminy odprowadzania do banku przyjętej do kasy gotówki w zależności od wielkości wpływów i rozchodów gotówki oraz możliwości zabezpieczenia gotówki w jednostce i podczas transportu z jednoczesnym zachowaniem terminów określonych w odrębnych przepisach, dotyczących wpłat do budżetu pobranych dochodów budżetowych⁹.

⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1542), wydane na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

⁹ Między innymi w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 329 z późn. zm.).

W jednostkach budżetowych nie wolno dokonywać wydatków z wpływów pobranych do kasy z tytułu dochodów budżetowych. Na wydatki budżetowe pobiera się gotówkę z rachunku bieżącego jednostek budżetowych, z tym że może to być pobranie z przeznaczeniem na określone wypłaty, i wówczas przy pobraniu gotówki podaje się właściwe podziałki klasyfikacji budżetowej wydatków, lub też pobranie na tzw. pogotowie kasowe, czyli stały zapas gotówki, i wówczas wskazuje się ustalone przez kierownika jednostki podziałki klasyfikacji wydatków budżetowych. Powinien to być przeważnie rozdział i paragraf, z którego najczęściej dokonywane są wypłaty (np. § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”, § 430 „Zakup usług pozostałych”, § 441 „Podróże służbowe krajowe”).

Stały zapas gotówki utrzymywany jest w kasie przez cały rok budżetowy i uzupełnia się go okresowo o wartość dokonanych z tego zapasu wypłat dotyczących wydatków. Przed końcem roku, jeśli zapas gotówki w kasie nie został wykorzystany, należy go zwrócić na rachunek bieżący jednostki, pomniejszając odpowiednio wydatki w tych podziałkach klasyfikacji budżetowej, do których zaliczano stały zapas gotówki przy jego tworzeniu na początku roku. Przelew środków z rachunku bieżącego do kasy jest wydatkiem budżetowym, ale nie jest zaliczany do kosztów działalności.

Sumy przyjęte do kasy z tytułu zwrotu wydatków danego roku budżetowego mogą być wykorzystane na inne wydatki budżetowe, z tym że jeżeli wydatek będzie podlegał zakwalifikowaniu do innego paragrafu niż kwalifikowany był dokonany zwrot, to trzeba go przesięgować w ewidencji analitycznej wydatków na właściwy dla nowego wydatku paragraf.

Raporty kasowe mogą być także wykorzystywane do ewidencji poszczególnych płatności wnoszonych kartami płatniczymi. Terminale do kart płatniczych są w jednostkach budżetowych i urzędach jst zlokalizowane najczęściej w pomieszczeniach kasowych, chociaż nie jest to rozwiązanie obligatoryjne, to jednak podyktowane jest sprawnością realizacji płatności kartami płatniczymi (kredytowymi) przez kontrahentów, petentów. W sektorze finansów publicznych konieczność udokumentowania i klasyfikacji wpłat dochodów budżetowych wymaga, aby w kasie, gdzie jest zlokalizowany terminal do wpłat kartą płatniczą, prowadzona była ewidencja, w postaci raportów dziennych zawierających poszczególne wpłaty, które

księgowane są na **koncie 101** (można też wprowadzić dodatkowe konto syntetyczne 101-kp „Wpłaty kartami płatniczymi”) w korespondencji z innymi kontami przychodów i rozrachunków. Na koniec każdego dnia taki raport podlega przeksięgowaniu na **konto 141 „Środki pieniężne w drodze”**, gdyż wpłatom kartami płatniczymi nie odpowiadają żadne zasoby gotówkowe w kasie. Dzięki stosowaniu dziennych raportów kasowych wpłat kartami płatniczymi (kredytowymi) można w ewidencji ująć każdą wpłatę według jej klasyfikacji budżetowej i w pełnej kwocie (bez potrącenia prowizji banku z tytułu obsługi systemu płatności).

Inwentaryzacja gotówki w kasie musi być przeprowadzona na ostatni dzień każdego roku obrotowego, a ponadto w przypadku szkód losowych, włamań, kradzieży i innych wydarzeń mogących wpłynąć na stan gotówki oraz w związku z każdą zmianą kasjera, a poza tym doraźnie z częstotliwością niezbędną dla kontrolowania w ciągu roku zgodności stanu gotówki przechowywanej w kasie z saldem wynikającym z raportu kasowego.

Typowe zapisy strony Wn konta 101 „Kasa”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Podjęcie gotówki z banku:	
	– z rachunku bieżącego jednostki budżetowej,	130, 141
	– z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego,	131, 141
	– z rachunku dochodów jednostek budżetowych oświaty,	132
	– z rachunku środków funduszy specjalnego przeznaczenia,	135, 141
	– z rachunku państwowych funduszy celowych,	136, 141
	– z rachunku środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi,	137, 141
	– z rachunku środków europejskich,	138, 141
	– z innych rachunków bankowych.	139, 141

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Wpływ środków pieniężnych w drodze.	141
3.	Wpłaty z tytułu należności ujętych na kontach rozrachunków.	201, 221, 231, 234, 240
4.	Wpłaty przychodów nieprzypisanych na kontach rozrachunków z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="208 417 794 455">– sprzedaży usług i wyrobów, <li data-bbox="208 455 794 494">– odpłatności za wyżywienie podopiecznych, <li data-bbox="208 494 794 563">– dochodów budżetowych (podatkowych i niepodatkowych), <li data-bbox="208 563 794 602">– sprzedaży towarów handlowych, <li data-bbox="208 602 794 640">– przychodów finansowych, <li data-bbox="208 640 794 709">– sprzedaży materiałów, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, <li data-bbox="208 709 794 748">– otrzymanych kar i odszkodowań, <li data-bbox="208 748 794 802">– otrzymanych darowizn gotówki. 	700 700 720 730 750 760 760 760
5.	Wpłaty sum depozytowych (w tym z tytułu zabezpieczenia jakości i kaucji) oraz sum na zlecenie.	240
6.	Wpłaty z tytułu zwrotu uprzednio pobranych zaliczek oraz zwrotu nadmiernych wydatków.	231, 234, 240
7.	Wpłaty należności z tytułu niedoborów i szkód.	234, 240
8.	Nadwyżki środków pieniężnych w kasie.	240
9.	Wpłaty z tytułu zwrotu kosztów nieujętych uprzednio jako należności od kontrahentów (z wyjątkiem finansowanych z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub innych funduszy celowych).	491, 402, 409
10.	Wpłaty z tytułu nieprzypisanych opłat lub zwrotu kosztów związanych z działalnością finansowaną z ZFŚS oraz z państwowych funduszy celowych.	851, 853
11.	Wpłaty z tytułu zwrotu pożyczek i innych przypisanych należności dotyczących ZFŚS.	234, 240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
12.	Wpłaty należności z tytułu nieprzypisanych kar i grzywien: – działalności eksploatacyjnej, – działalności socjalnej, – innych funduszy specjalnego przeznaczenia oraz państwowych funduszy celowych.	760 851 853
13.	Wpłaty z tytułu przychodów mających charakter nadzwyczajnych (nieujętych uprzednio jako należności).	760
14.	Przedpłaty na poczet przychodów zaliczanych do przyszłych okresów (np. z góry pobrane opłaty za przyszłe usługi).	840
15.	Przyjęcie gotówki za zrealizowany w banku obcy czek gotówkowy lub wykupiony weksel obcy.	140, 141
16.	Wpłaty z tytułu darów pieniężnych na: – działalność operacyjną*, – działalność inwestycyjną, – działalność socjalną, – państwowe fundusze celowe oraz pozostałe fundusze specjalnego przeznaczenia.	760 800 851 853
17.	Wpłaty sum na zlecenie, zabezpieczenia przetargowego i kaucji.	240
18.	Wpływ środków z rachunku bieżącego na pogotowie kasowe.	130
19.	Dodatknie różnice kursowe w walutach obcych znajdujących się w kasie, powstałe w związku z wyceną na koniec kwartału**.	750
20.	Wniesienie przez kontrahenta, podatnika płatności kartą płatniczą (ujęcie operacji w raporcie kasowym).	700, 720, 750, 760, 221, 240

* W jednostkach budżetowych oświaty te środki pieniężne wpłaca się do banku na rachunek dochodów jednostek budżetowych (konto 132).

** Na początku następnego kwartału danego roku zapis ten można wystornować, ponieważ na koniec każdego kwartału kursy walut obcych zmieniają się i wartość ich w złotych będzie trzeba ustalić według aktualnego kursu.

Typowe zapisy strony Ma konta 101 „Kasa”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyplata wynagrodzeń i zaliczek na wynagrodzenie.	231
2.	Wyplata ekwiwalentów za użycie własnej odzieży, pranie odzieży, środki higieny osobistej oraz używanie własnego sprzętu.	231*, 234, 401, 402, 851, 853
3.	Wyplata zasiłków pokrywanych przez ZUS.	229, 231*
4.	Wyplata zaliczek do rozliczenia.	234, 240
5.	Zaplata gotówką zobowiązań wynikających z faktur lub rachunków nieujętych na kontach rozrachunków z tytułu:	
	– zakupu:	
	a) środków trwałych w budowie,	080
	b) pozostałych środków trwałych,	013
	c) zbiorów bibliotecznych,	014
	d) dóbr kultury,	016
	e) materiałów i energii,	310, 401, 851, 853
	– świadczonych usług dla:	
	a) działalności operacyjnej,	402, 761**,
	b) budowy środków trwałych (działalności inwestycyjnej),	080
	c) działalności finansowanej z państwowych funduszy celowych oraz funduszy specjalnego przeznaczenia.	851, 853
6.	Wyplaty z tytułu pokrycia zobowiązań ujętych na kontach rozrachunków.	201, 234, 240
7.	Wyplaty na pokrycie strat z tytułu zdarzeń losowych:	
	– działalności operacyjnej,	761
	– działalności państwowych funduszy celowych i funduszy specjalnego przeznaczenia.	851, 853

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Wypłaty pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.	234, 240
9.	Wypłaty z tytułu kar i grzywien: – działalności operacyjnej, – działalności ZFŚS, – państwowych funduszy celowych oraz pozostałych funduszy specjalnego przeznaczenia.	761 851 853
10.	Odprowadzenia gotówki na własne rachunki bankowe (wszystkie lub tylko te, które są przekazywane za pośrednictwem innych banków lub poczty).	141
11.	Wpłaty gotówki do banku na własne rachunki bankowe (nieujmowane za pośrednictwem konta 141): – bieżący jednostki (dochody budżetowe i zwrot wydatków), – bieżący samorządowego zakładu budżetowego, – wydzielonych dochodów jednostek budżetowych oświaty, – środków funduszy specjalnego przeznaczenia, – środków państwowych funduszy celowych, – środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, – środków europejskich, – inne rachunki bankowe.	130 131 132 135 136 137 138 139
12.	Niedobory kasowe.	240
13.	Wypłaty sum depozytowych, kaucji i zabezpieczeń należytego wykonania oraz z sum na zlecenie.	240
14.	Wypłaty z tytułu realizacji wydatków niewygasających za pośrednictwem kasy.	201, 240, 401, 402, 080
15.	Wypłaty z tytułu zwrotu nadpłat dochodów budżetowych.	221

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
16.	Ujemne różnice kursowe gotówki w walutach obcych powstałe w związku z wyceną na dzień sprawozdawczy ^{***} .	751
17.	Fałszywe znaki pieniężne zatrzymane przez policję lub przekazane do ekspertyzy NBP.	240
18.	Przebieganie dziennego raportu kasowego wpłat kartami płatniczymi.	141

* Na koncie 231 księguje się te ekwiwalenty i zasiłki, które zostały ujęte na liście wypłat wynagrodzeń i razem z nimi są wypłacane pracownikom.

** Dotyczy kosztów usuwania szkód związanych z ryzykiem prowadzenia działalności, za które wypłyne odszkodowanie od ubezpieczycieli.

*** Na początku następnego kwartału danego roku zapis ten można wystornować, ponieważ na koniec każdego kwartału będzie trzeba dokonać wyceny według aktualnego kursu.

Konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”

Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunkach bankowych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych z tytułu wydatków oraz dochodów budżetowych objętych planami finansowymi tych jednostek. W państwowych jednostkach budżetowych będących dysponentami pierwszego lub drugiego stopnia konto to służy także do ujmowania środków przeznaczonych na wydatki budżetowe podległych im jednostek będących dysponentami **niższego stopnia**.

Bankowe rachunki bieżące państwowych jednostek budżetowych prowadzone są z wyodrębnieniem **rachunku dochodów** i **rachunku wydatków**.

Dochodem budżetowym są wpływy uzyskane przez jednostkę budżetową z tytułu wpłat podlegających zarachowaniu na dochody odpowiednio budżetu państwa lub budżetu samorządu terytorialnego.

W art. 111 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych określono dochody budżetu państwa, natomiast źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego wyszczególnione są w rozdziale 2 ustawy z dnia

13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 198 z późn. zm.). Do dochodów budżetowych nie zalicza się kwot należnego podatku VAT wpłaconego na rachunek bieżący jednostki budżetowej.

1 **Wydatkiem budżetowym** jest każda kwota pobrana z rachunku bieżącego jednostki budżetowej z tytułu finansowania zadań ujętych w jej planie wydatków, z wyjątkiem środków budżetowych przekazywanych przez państwowe jednostki budżetowe dysponentom niższego stopnia na sfinansowanie zadań ujętych w ich planach wydatków. Innym wyjątkiem są kwoty naliczonego podatku VAT podlegające zwrotowi w tym samym roku. Środki pobrane z rachunku bieżącego do kasy lub przelane na rachunek czeków potwierdzonych traktuje się już jako wydatek w momencie pobrania z rachunku bieżącego. Zwrot tych środków na rachunek bieżący w związku z ich niewykorzystaniem jest uznawany jako zmniejszenie wydatków w podziałkach klasyfikacji budżetowej, do których zakwalifikowano wcześniej wydatek.

Wyszczególnienie tytułów wpływów zaliczanych na rachunku bieżącym państwowej jednostki budżetowej **do dochodów** budżetowych i rozchodów z tego rachunku oraz wpływów i rozchodów z rachunku bieżącego **wydatków** zawarte jest w wydanym na podstawie art. 199 ust. 3 ustawy o finansach publicznych rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 329 z późn. zm.).

Obsługę bankową budżetu państwa w zakresie rachunków bankowych wymienionych w art. 196 ust. 1 pkt 1–5 ufp prowadzi Narodowy Bank Polski lub Bank Gospodarki Krajowej (art. 196 ust. 2 ufp).

Państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza miastem, w którym Narodowy Bank Polski prowadzi obsługę kasową, mogą korzystać, po uzgodnieniu z NBP, z zastępczej obsługi kasowej (wpłaty i wypłaty gotówkowe w oddziałach innych banków)¹⁰.

¹⁰ Paragraf 10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r.

Sposób ujmowania obrotów **na rachunkach bankowych** z tytułu dochodów i wydatków **samorządowych jednostek budżetowych** musi być określony w umowie zawartej z bankiem przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Jeśli z umowy wynika, że dla poszczególnych samorządowych jednostek budżetowych bank prowadzi jeden rachunek bieżący wspólny dla dochodów i wydatków, to w ewidencji księgowej jednostki te muszą wyodrębnić subkonta prowadzone oddzielnie dla dochodów i oddzielnie dla wydatków z zachowaniem zasady czystości obrotów.

W przypadku **gdy urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego** (jako jednostka budżetowa) **nie dysponuje w banku wyodrębnionym rachunkiem bieżącym**, a więc korzysta bezpośrednio z rachunku budżetu¹¹ (o symbolu 133), to dotyczące tego urzędu obroty związane z jego dochodami i wydatkami muszą być księgowane w ewidencji urzędu (jednostki budżetowej) jako zapis wtórny (na podstawie polecenia księgowania) dodatkowo na koncie 130 w korespondencji z właściwym dla danej operacji kontem. Zasada ta obowiązuje także w odniesieniu do tych dochodów, które wpływają bezpośrednio na **konto 133**, bo nie są ujęte w planach finansowych samorządowych jednostek budżetowych (np. dotacji, subwencji, udziału podatkach dochodowych), ale stanowią przychody urzędu jednostki samorządu terytorialnego.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego (dla tych dochodów i wydatków lub tylko dla dochodów ujmowanych na **koncie 130** zapisem wtórnym do **konta 133**) nie wystąpią zapisy na kontach odpowiednio **222** i **223**, a saldo **konta 130** w zakresie zrealizowanych wydatków samorządowych jednostek budżetowych podlega okresowemu (nie później niż 31 grudnia) przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań Rb-28S na stronę **Ma konta 800**, zaś w zakresie dochodów na podstawie sprawozdań Rb-27S na stronę **Wn konta 800** „Fundusz jednostki”.

Ta podwójna funkcja **konta 130** w urzędach jednostki samorządu terytorialnego przejawia się tym, że:

- 1) saldo wynikające z wyciągów bankowych powinno być zgodne z saldem ewidencji na **koncie 133** „Rachunek budżetu”, nato-

¹¹ Komentarz do konta 130 w załączniku nr 3 do „rozporządzenia”.

miast ta zgodność w stosunku do **konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”** nie jest wymagana, gdyż na wspólnym rachunku bankowym budżetu i urzędu realizowane są także operacje przychodów i rozchodów budżetowych nieznajdujących odzwierciedlenia w zapisach na **koncie 130**,

- 2) wynikające z zapisów wtórnych na podstawie wyciągu do **konta 133** (z podziałem na dotyczące dochodów oraz wydatków) przeksięgowane zostały okresowo odpowiednio na stronę **Wn** i **Ma konta 800**.

Przy dokonywaniu wydatków budżetowych i gromadzeniu dochodów budżetowych obowiązują zasady wskazane w art. 162 oraz art. 254 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, a także ustalenia zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Na stronie **Wn konta 130** ujmuje się wpływy środków pieniężnych:

A) na rachunki bieżące państwowych jednostek budżetowych z tytułu:

1) środków na wydatki:

- otrzymanych od dysponentów wyższego stopnia na realizację własnych wydatków i do przekazania dysponentom niższego stopnia,
- otrzymanych z tytułu zwrotu środków z rachunków bieżących od dysponentów niższego stopnia,
- zwrotu wydatków roku bieżącego,

- 2) zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych, w tym także z tytułu zwrotu wydatków lat ubiegłych,

B) bezpośrednio na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego (zapis wtórny do konta 133) z tytułu:

- 1) subwencji, dotacji i udziałów w podatkach dochodowych, stanowiących dochody budżetu samorządu terytorialnego,

C) przejściowo zarachowanych na ten rachunek środków w wyniku błędów bankowych lub niewłaściwie oznaczonych wpłat.

Na stronie **Ma konta 130** ujmuje się:

1) w **zakresie wydatków**:

- zrealizowane na podstawie planów finansowych wydatki budżetowe jednostki (bieżące i inwestycyjne), przekazane dotacje i subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego oraz pozostałe dotacje, a także środki pobrane do kasy na wydatki budżetowe i środki przekazane do innych banków na wypłaty w ramach zastępczej obsługi kasowej,
- przelewy dla dysponentów niższego stopnia z tytułu przekazania środków na wydatki budżetowe,
- zwroty do dysponentów wyższego stopnia niewykorzystanych środków na wydatki zarówno własne, jak i dysponentów niższego stopnia,
- przelewy środków pieniężnych państwowych jednostek budżetowych (o których mowa w art. 181 ust. 2 i 5 ustawy o finansach publicznych) na centralny rachunek wydatków niewygasających,

2) w **zakresie dochodów ujętych w planach finansowych** jednostki budżetowej:

- okresowe przelewy zrealizowanych dochodów budżetowych:
 - a) z państwowych jednostek budżetowych na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa,
 - b) z samorządowych jednostek budżetowych na rachunek bieżący budżetu samorządu,
- zwroty nadpłat i zwroty kwot nienależnie pobranych wraz z oprocentowaniem określonym odrębnymi przepisami,

3) w **zakresie dochodów urzędów** jednostki samorządu terytorialnego **nieujętych w planach finansowych** innych samorządowych jednostek budżetowych:

- zwroty niewykorzystanych dotacji, nadpłat subwencji i innych dochodów nienależnie pobranych wraz z oprocentowaniem określonym odrębnymi przepisami (zapis wtórny do obrotów na **koncie 133**).

Na **koncie 130** obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że do zapisów z tytułu zwrotu nadpłat, korekty niewłaściwych wydatków itp. wprowadza się dodatkowy techniczny zapis ujemny po obu stronach tego konta.

W państwowych oraz w samorządowych jednostkach budżetowych (jeśli posiadają wyodrębniony rachunek bieżący) **konto 130** może wykazywać saldo **Wn**, które obrazuje stan środków budżetowych znajdujących się na rachunkach bieżących jednostki budżetowej i musi odpowiadać sumie sald kont lub subkont prowadzonych oddzielnie dla wydatków budżetowych oraz dla zrealizowanych dochodów budżetowych.

W okresie roku budżetowego **konto 130** wykazuje:

- w **zakresie wydatków budżetowych** saldo **Wn**, które oznacza stan środków otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do danego dnia, oraz w państwowych jednostkach budżetowych środków otrzymanych dla dysponentów niższego stopnia, których do danego dnia nie przekazano podległym jednostkom,
- w **zakresie dochodów budżetowych** stan środków budżetowych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do danego dnia nie zostały przelane przez państwowe jednostki budżetowe na centralny rachunek bieżący budżetu państwa, a przez samorządowe jednostki budżetowe na rachunek bieżący budżetu samorządu terytorialnego oraz stan środków niestanowiących dochodów tej jednostki, lecz tylko przejściowo znajdujących się na tym rachunku.

Ponadto w urzędach jednostek samorządu terytorialnego, w których nie prowadzi się rachunku bieżącego, lecz wszystkie dochody i wydatki budżetowe przeprowadza się bezpośrednio na rachunku bankowym budżetu (konto 133), na koncie 130 może wystąpić saldo, które dotyczy równowartości zrealizowanych dochodów i wydatków podlegających na koniec okresu sprawozdawczego przekięgowaniu odpowiednio na **Wn** lub **Ma konta 800**.

Analityczna ewidencja do **konta 130** musi być prowadzona z wyodrębnieniem obrotów i sald:

- dochodów budżetowych,
- wydatków budżetowych

z jednoczesnym grupowaniem według podziałek klasyfikacji budżetowej. Ponadto muszą też być uwzględnione wymogi sprawozdawczości¹² ustalone dla jednostek budżetowych.

Środki państwowej jednostki budżetowej przekazywane dysponentom niższego stopnia muszą być ewidencjonowane z podziałem na poszczególne dysponentów.

Pamiętać należy, że prezentowany powyżej sposób prowadzenia ewidencji na **koncie 130** w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego w sytuacji, gdy prowadzi się wspólny rachunek bankowy dla budżetu i urzędu jest jednym z dwóch alternatywnych rozwiązań ewidencyjnych. Ten sposób obejmuje ewidencję także tych dochodów budżetu jst, które zawsze realizowane są bezpośrednio na rachunek budżetu, a nie dotyczą urzędu (subwencje, dotacje, podatki pobierane przez urzędy skarbowe na rzecz jst). W rezultacie stosowania tego sposobu ewidencji należy sporządzić wspólne sprawozdanie Rb-27S dla „organu” i „urzędu”. Według alternatywnego sposobu prowadzenia **konta 130** w urzędach niedysponujących odrębnym bankowym rachunkiem bieżącym na **koncie 130** księguje się tylko dochody budżetowe realizowane za pośrednictwem urzędu, tzn. pomija się dochody zasilające bezpośrednio bankowy rachunek budżetu (bez pośrednictwa rozliczeniowego urzędu), czyli na **koncie 130** ewidencjonuje się równoległe do **konta 133** tylko te kategorie dochodów budżetowych, które byłyby objęte ewidencją **konta 130**, gdyby urząd miał odrębny bankowy rachunek bieżący. Przy tym rozwiązaniu ewidencyjnym jednostka samorządu terytorialnego sporządza dwa sprawozdania Rb-27S „organu” i Rb-27S „urzędu”. W sprawozdaniu Rb-27S „organu” wykazuje dochody budżetowe nieobjęte wtórną ewidencją na **koncie 130**, czyli subwencje i dotacje dla jednostki samorządu terytorialnego oraz podatki i udziały w podatkach pobierane przez urzędy skarbowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego. Przy tym alternatywnym sposobie ewidencji te dochody księguje się jako przychody urzędu na koniec roku zapisem technicznym w wysokości wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S „organu” **dochodów wykonanych**.

¹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.).

Na mocy art. 62 i art. 63 ustawy o finansach publicznych państwowe i samorządowe jednostki budżetowe mogą przeprowadzać potrącenia z wzajemnych i bezspornych należności (wierzytelności), jakie występują pomiędzy tymi jednostkami budżetowymi (dotyczy to także urzędów jst) a podmiotami zewnętrznymi. Tytuły wierzytelności, w stosunku do których można stosować potrącenie z wymienionych tytułów, określone są w wymienionych przepisach i obejmują także zobowiązania jednostek budżetowych z tytułu wykonanych zamówień publicznych. Przez wzajemne wierzytelności rozumieć należy wierzytelność podmiotu zewnętrznego od jednostki budżetowej oraz zobowiązanie tego podmiotu wobec właściwego organu (urzędu jst), którym nie musi być ta sama jednostka budżetowa. Sposób przeprowadzania kompensaty określono w art. 62 ust. 7 ufp w sposób następujący: „Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności zobowiązanego, jest zobowiązana wpłacić równowartość wygasłego zobowiązania do właściwego organu w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego zobowiązania nalicza się odsetki ustawowe”. Ewidencja księgową kompensaty wierzytelności będzie polegała na zapisie operacji wpłaty środków pieniężnych przez państwową jednostkę budżetową na rachunek bieżący dochodów „właściwego organu” kwoty stanowiącej równowartość jej zobowiązania. Jeśli tym organem jest ta sama jednostka budżetowa, dokonująca wzajemnego potrącenia, to przelew środków będzie dokonany z rachunku bieżącego wydatków na rachunek bieżący dochodów. W jednostkach samorządu terytorialnego w roli „właściwego organu” występować będzie najczęściej urząd jst. Jeśli urząd jst posiada wspólny rachunek bieżący dla dochodów i wydatków budżetowych, a dokonuje kompensaty własnej wierzytelności ze zobowiązaniami zalegającymi w swoich księgach rachunkowych, to aby uczynić zadość formalnym i faktycznym wymogom uznawania dochodów i wydatków budżetowych przy ich kompensacie, należy kwotę potrącenia odprowadzić na rachunek depozytowy, z którego poprzez ponowny zwrot na ten sam rachunek bieżący (wspólny dla dochodów i wydatków) opłacone zostanie zobowiązanie podmiotu zewnętrznego objęte kompensatą. Tak samo należy postępować, gdy urząd jst nie ma wydzielonego bankowego rachunku bieżącego, a wpłaty dochodów i wydatków budżetowych prowadzone są bezpośrednio na rachunek budżetu.

Typowe zapisy strony Wn konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	A. Wydatki	
1.	Wpływy środków budżetowych (od dysponenta wyższego stopnia lub z budżetu samorządu terytorialnego) przeznaczonych na wydatki jednostki, także na wydatki niewygasające w samorządowych jednostkach budżetowych.	223
2.	Wpływy środków budżetowych od dysponenta wyższego stopnia przeznaczonych dla podporządkowanych dysponentów niższego stopnia.	223
3.	Zwroty od dysponentów niższego stopnia środków na wydatki budżetowe niewykorzystanych do końca roku budżetowego.	223
4.	Sumy zwrócone na rachunek wydatków budżetowych w roku ich dokonania:	
	– z kasy,	101, 140
	– z innych rachunków bankowych jednostek,	131, 132, 135, 136, 137, 139
	– z sum pieniężnych w drodze,	141
	– przelewem od dłużników z tytułu zwrotu wydatków:	
	a) dotyczących należności ujętych na kontach rozrachunków,	201, 225, 229, 231, 234, 240
	b) dotyczących zmniejszenia uprzednio zaksięgowanych kosztów.	401–405 i 409–411
5.	Zwroty środków na niezrealizowane czeki potwierdzone, które były sfinansowane ze środków na wydatki.	139
6.	Wpływy z tytułu korekt omyłek bankowych i niewłaściwe obciążenia bankowe.	240
7.	Zwroty dotacji budżetowych przekazanych w danym roku.	224, 810

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1	B. Dochody	
	8. Wpłaty z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych:	
	– z kasy (bez pośrednictwa konta 141),	101
	– z sum pieniężnych w drodze,	141
	– z innych rachunków bankowych jednostki,	131, 132, 135, 136, 139
	– z tytułu należności przypisanych,	221
	– z tytułu należności nieprzypisanych.	700, 750, 760
	9. Równowartość dochodów budżetowych urzędów jednostek samorządu terytorialnego, które wpłacone zostały bezpośrednio na konto budżetu j.s.t. – zapis wtórny na podstawie polecenia księgowania.	221, 240, 700, 720, 750, 760
	10. Przypisane przez banki oprocentowanie środków na rachunku bieżącym jednostek budżetowych.	750
	11. Wpłata bezgotówkowa odsetek za zwłokę w zapłacie należności.	201, 221, 240, 750
	12. Wpływ równowartości wykupionego przez bank obcego czeku rozrachunkowego z tytułu wpłaty dochodów.	140, 141
	13. Wpływy z tytułu przekazania oprocentowania środków na rachunkach pomocniczych jednostek budżetowych, które na podstawie przepisów podlega zarachowaniu na dochody budżetowe.	139, 240
	14. Wpływy z tytułu zajęcia przez jednostkę wadium i zabezpieczeń należytego wykonania umowy, w związku z naruszeniem zasad przetargu (konkursu) lub nienależytego wykonania umowy.	760
	15. Okresowe prześlęgowanie równowartości wydatków budżetowych urzędów jednostek samorządu terytorialnego, które były dokonywane bezpośrednio z konta 133 (rachunek bieżący budżetu), a na koncie 130 są księgowane jako zapis wtórny.	800

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
16.	Wpłaty kwot niewyjaśnionych, ze względu na tytuł wpłaty.	245
17.	Wpływ środków na rachunek bieżący dochodów właściwego organu (urzędu jst) z tytułu potrącenia wzajemnych wierzytelności jednostki budżetowej z podmiotem zewnętrznym.	221, 240
18.	Wpływ na rachunek bankowy płatności realizowanych przez kontrahentów, płatników kartą płatniczą (kwota wpłaty pomniejszona o prowizję banku za obsługę terminala płatności).	141
19.	Wpływ z rachunku wydatków na rachunek dochodów kwoty odpowiadającej prowizji za obsługę systemu płatności kartami.	130
20.	Wpływ z wyodrębnionego rachunku pomocniczego kwoty odpowiadającej prowizji banku za obsługę systemu płatności kartami, gdy jednostka nie ma odrębnych rachunków bieżących dochodów i wydatków.	139

* Do zwrotów wydatków księgowanych na Wn 130 konieczny jest techniczny zapis ujemny po obu stronach konta 130 w celu zmniejszenia sumy obrotów.

Typowe zapisy strony Ma konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	A. Wydatki	
1.	Zrealizowane wydatki budżetowe związane z finansowaniem własnej działalności w formie: <ul style="list-style-type: none"> – pobrania gotówki z banku do kasy, – pobrania gotówki za pośrednictwem innego banku, – przelewów z tytułu zapłaty zobowiązań ujętych na kontach rozrachunkowych (dotyczących działalności bieżącej i inwestycyjnej*), (obejmuje także wydatki niewygasające w samorządowych jednostkach budżetowych), 	101, 141 141 201, 225, 229, 231, 234, 240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	<ul style="list-style-type: none"> – przelewów z tytułu opłat księgowanych bezpośrednio w ciężar kosztów z pominięciem kont rozrachunkowych (dotyczy także wydatków niewygasających), – wypłaconych przelewami i czekami kwot do rozliczenia, – przelewów równowartości odpisów na ZFŚS, – przelewów na wyodrębniony rachunek równowartości własnych czeków potwierdzonych, – przelewów na rachunek dochodów jednostek budżetowych oświaty (z tytułów zwrotu środków wyłożonych z tych dochodów), – przelewów refundacyjnych na rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia lub rachunek państwowych funduszy celowych, – zapłaty kar, grzywien, odszkodowań i kosztów sądowych: <ul style="list-style-type: none"> a) obciążające pozostałe koszty operacyjne, b) obciążające pracowników lub inne osoby, – zapłaty odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązań. 	403, 409, 080* 234, 240 240, 405 139 132 135, 136, 240 240, 761 234, 240 201, 225, 229, 240, 751
2.	Przekazanie dotacji budżetowych.	224
3.	Przelew środków budżetowych dla dysponentów niższego stopnia.	223
4.	Przelew środków państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w art. 181 ust. 2 i 5 ustawy o finansach publicznych, na centralny rachunek wydatków niewygasających.	139
5.	Omyłkowe obciążenia bankowe.	240
6.	Opłaty za usługi bankowe pobrane przez banki.	402
7.	W państwowej jednostce budżetowej zwrot do dysponenta wyższego stopnia środków niewykorzystanych w danym roku na wydatki.	223

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Przekazanie na rachunek bieżący dochodów właściwego organu (urzędu jst) kwoty odpowiadającej potrąceniu wzajemnych wierzytelności jednostki budżetowej z podmiotem zewnętrznym.	201, 240
9.	Potwierdzenie (wyciąg bankowy) pobrania z rachunku bankowego w bankomacie gotówki do kasy.	141
10.	Przelew środków z rachunku bieżącego na wyodrębnione rachunki bankowe służące do obsługi służbowych kart płatniczych innych pracowników niż główny księgowy.	139
B. Dochody		
11.	Zwroty nadpłat w dochodach budżetowych.	221, 700, 750, 760
12.	Okresowe przelewy zrealizowanych dochodów budżetowych odprowadzanych na rachunek bieżący budżetu samorządu terytorialnego.	222
13.	Odprowadzenie VAT ujętego w fakturach dotyczących przychodów wpłacanych na dochody budżetowe.	225
14.	Okresowe przeksięgowanie równowartości dochodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego, które wpłynęły bezpośrednio na rachunek budżetu (133), a na koncie 130 były ujęte jako zapis wtórny.	800
15.	Zwroty kwot wpłaconych jako niewyjaśnione, lecz w postępowaniu wyjaśniającym uznanych za omyłkowe wpłaty.	245

Uwaga: W urzędach jednostek samorządu terytorialnego, które dokonują wydatki bezpośrednio z rachunku budżetu, księgując Wn 223 Ma 133, obowiązuje zapis na Ma 130 (jako wtórny do Ma 133) w korespondencji z właściwymi kontami (rozrachunków, kosztów i innych).

* Równoległy zapis Wn 810 Ma 800.

Konto 131

„Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”

Konto 131 służy do ewidencji stanu i obrotów środkami pieniężnymi znajdującymi się na rachunku bieżącym działalności podstawowej samorządowych zakładów budżetowych¹³.

1

Rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego otwiera się na podstawie decyzji organu powołującego zakład budżetowy.

Zakłady budżetowe mogą przechowywać na rachunku bieżącym także sumy depozytowe i inne obce środki pieniężne.

Odsetki od środków własnych samorządowych zakładów budżetowych¹⁴, z wyłączeniem dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zgromadzonych na rachunku bankowym, stanowią ich przychody finansowe księgowane na **koncie 750**.

Z rachunku bieżącego można dokonywać wypłat do wysokości zgromadzonych środków. Środki zgromadzone na rachunku bieżącym na koniec roku pozostają do ich dyspozycji w roku następnym na spłatę zobowiązań i inne cele określone w ich planach finansowych.

Na stronie **Wn konta 131** ujmuje się wszelkie wpływy środków na rachunek bieżący, a na stronie **Ma** wszelkie rozchody środków z tego rachunku.

Na **koncie 131** dokonuje się księgowania na podstawie dowodów bankowych i musi zachodzić pełna zgodność zapisów z ewidencją bankową.

Konto 131 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bankowym.

¹³ W ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych podano źródła finansowania oraz ogólną charakterystykę gospodarki finansowej samorządowych zakładów budżetowych (art. 15).

¹⁴ Paragraf 35 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1542).

**Typowe zapisy strony Wn konta 131
„Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływy środków na rachunek z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> – wpłaty należności ujętych na kontach rozrachunków z tytułu przychodów własnych, – przychodów nieujętych na kontach rozrachunków. 	201, 225, 229, 231, 234, 240 700, 730, 750, 760
2.	Otrzymane dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe zakładów budżetowych.	740
3.	Otrzymane dotacje przedmiotowe na działalność samorządowych zakładów budżetowych: <ul style="list-style-type: none"> – przy sprzedaży nieobjętej VAT, – gdy przychód ze sprzedaży objęty jest VAT – dotacja netto (tj. bez VAT), – naliczony od dotacji VAT (na podstawie faktury wewnętrznej). 	740, 840 740, 840 225
4.	Otrzymane dotacje celowe na środki trwałe w budowie (inwestycje) samorządowych zakładów budżetowych.	800
5.	Otrzymane dotacje podmiotowe na działalność bieżącą samorządowego zakładu budżetowego.	740
6.	Wpływy z tytułu wykupu czeków obcych oraz środków pieniężnych w drodze.	141
7.	Wpływy z tytułu przelewów refundacyjnych z innych rachunków bankowych.	135, 240
8.	Wpływy sum na zlecenie dla samorządowych zakładów budżetowych.	240
9.	Wpływy zysków ze zdarzeń występujących poza zwykłą działalnością samorządowych zakładów budżetowych nieujętych uprzednio jako należności na kontach rozrachunków.	760

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Wpływy kaucji, wadium i zabezpieczenia należytego wykonania umów.	240
11.	Wpłaty jednostek uczestniczących w pokryciu kosztów wspólnych akcji gospodarczych rozliczanych jako sumy na zlecenie.	240
12.	Wpływy z tytułu należnych kar umownych i odszkodowań.	240, 760
13.	Obciążenia z tytułu omyłek i błędów bankowych oraz ich korekt.	240
14.	Wpływy z tytułu zwrotu kosztów (niewykazanych na kontach rozrachunków jako należności).	401–409
15.	Wpływy przypisanych należności za sprzedane ruchome środki trwale samorządowych zakładów budżetowych.	201, 234, 240
16.	Wpłaty na konto z tytułu darów w formie środków pieniężnych.	760
17.	Otrzymane zaliczki (niefakturowane).	201, 240
18.	Wpłaty odsetek za nieterminową zapłatę należności.	201, 240, 750
19.	Naliczone przez bank oprocentowanie własnych środków na rachunku bankowym.	750
20.	Przypisane oprocentowanie środków na rachunku bankowym pochodzących z dotacji budżetowych*.	225
21.	Kwoty wpłacone z kasy do banku.	101, 141
22.	Lokaty terminowe na rachunku bieżącym (operacja wyodrębniona w ewidencji analitycznej lokat).	131
23.	Wpływ na rachunek bankowy płatności realizowanych przez kontrahentów, petentów kartą płatniczą.	141

* Odsetki bankowe od kwot nadmiernych lub nienależnych dotacji z budżetu nie stanowią przychodu zakładu budżetowego (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 1542).

**Typowe zapisy strony Ma konta 131
„Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zapłata przelewem zobowiązań* : – ujętych na kontach rozrachunków, – nieewidencjonowanych na kontach rozrachunków z tytułu: a) poniesionych kosztów działalności: – operacyjnej, – inwestycyjnej, b) odsetek za nieterminową zapłatę zobowiązań, c) odszkodowań, kar i grzywien, d) strat powstałych w wyniku zdarzeń losowych.	201, 225, 229, 231, 234, 240 401–409 080 751 761 761
2.	Pobranie z banku gotówki do kasy.	101, 141
3.	Przelew na rachunek czeków potwierdzonych.	139
4.	Wykup własnych czeków rozrachunkowych niepotwierdzonych.	201, 240
5.	Wypłaty bezgotówkowe obciążające sumy na zlecenie.	240
6.	Przelewy z tytułu zwrotu depozytów oraz niewykorzystanych sum na zlecenie.	240
7.	Przelewy do budżetu z tytułu podatków i opłat administracyjnych.	225, 403, 870
8.	Przelewy składek do ZUS oraz do PFRON.	229
9.	Przelew na rachunek ZFŚS.	240
10.	Przelewy z tytułu zwrotu pobranych kaucji, wadium i zabezpieczeń.	240
11.	Zwrot dotacji budżetowej na dofinansowanie działalności: – operacyjnej, – inwestycyjnej.	740 800

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
12.	Wpłaty do budżetu dotyczące nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych**.	225, 820
13.	Przelewy wynagrodzeń.	231
14.	Uznania z tytułu omyłek bankowych i ich korekt.	240
15.	Opłaty za usługi bankowe naliczane na wyciągach bankowych.	402
16.	Przelewy refundacyjne na pozostałe rachunki bankowe zakładu.	135, 240
17.	Rozwiązanie lokat terminowych.	131

* W przypadku zapłaty ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych zobowiązań związanych z nabyciem środków trwałych i środków trwałych w budowie należy równoważność tej zapłaty księgować równolegle Wn 740 Ma 800.

** W terminach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (art. 16 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych).

Konto 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”

Konto 132 służy do ewidencji środków pieniężnych gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym tych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, które prowadzą działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty:

- samorządowe szkoły – jednostki budżetowe na podstawie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do tego wydzielenia zostały upoważnione na podstawie art. 223 ufp,
- państwowe jednostki budżetowe – szkoły i placówki oświatowe mogą otwierać rachunki dochodów własnych na podstawie decyzji kierownika jednostki i po uzyskaniu zgody organu prowadzącego szkołę.

Dochody samorządowych jednostek budżetowych oświaty mogą pochodzić w szczególności:

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz oświatowej jednostki budżetowej,

- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu tej jednostki budżetowej oświaty.

Dochody w państwowych szkołach mogą pochodzić, zgodnie z art. 11a ufp, z:

- 1) spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej;
- 2) odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej;
- 3) działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej między innymi na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych;
- 4) opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, jak również za sprawdzanie kwalifikacji;
- 5) tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży w bursach i internatach, ponoszonych przez rodziców lub opiekunów;
- 6) dopłat bezpośrednich i innych płatności stosowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymanych na podstawie odrębnych przepisów.

Wyżej wymienione dochody mogą być przeznaczone na:

- 1) sfinansowanie wydatków bieżących i majątkowych,
- 2) cele wskazane przez darczyńców,
- 3) remont lub odtworzenie mienia w przypadku uzyskania dochodów z tytułu odszkodowania i zapłat za utracone lub uszkodzone mienie.

Dochody budżetowe wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych.

Państwowe szkoły i placówki oświatowe nie są zobowiązane do wpłacania na rachunek budżetu państwa środków pozostających na rachunku dochodów własnych (**konto 132**) w dniu 31 grudnia.

Dochody samorządowej jednostki budżetowej gromadzone na **koncie 132** mogą pochodzić także z prowadzonej w jednostce działalności usługowej i wytwórczej.

W samorządowych szkołach i placówkach oświatowych przeznaczenie środków gromadzonych na rachunkach dochodów własnych na finansowanie działalności podstawowej jednostki musi być określone przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, z tym że dochody te wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych. Środki te powinny być wykorzystane w roku ich wpływu, bo pozostałość tych środków występująca na dzień 31 grudnia podlega odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia 5 stycznia następnego roku (art. 223 ust. 4 ufp).

Diametralną zmianę rozliczeniowo-ewidencyjną w księgowaniu na **koncie 132** i korespondujących z nim innych kontaktach spowodowała centralizacja rozliczeń podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego. Dotychczas w zdecydowanej większości szkół samorządowych prowadzenie wydzielonej działalności, rozliczanej na **koncie 132**, było zwolnione z podatku VAT, ze względu na rozmiary działalności opodatkowanej, podobnie jak zwolniona była i jest działalność statutowa samych szkół. Niektóre dochody szkół realizowane poza działalnością statutową także były zwolnione z podatku VAT ze względu na rozmiary działalności podatnika podatku VAT, jakim dotychczas była szkoła. Obecnie, gdy podatnikiem VAT jest cała jednostka samorządu terytorialnego, w każdej szkole muszą być identyfikowane i ewidencjonowane nawet pojedyncze operacje sprzedaży i zakupu opodatkowanej VAT, także zwolnione z podatku VAT, ale objęte rozliczeniem na **koncie 132**. Na szkołach będzie ciążył obowiązek prowadzenia rejestrów zakupu i sprzedaży dla celów obliczenia w skali całej jednostki samorządu terytorialnego przewspółczynnika i współczynnika do odliczeń podatku VAT naliczonego.

Do rozliczeń podatku VAT naliczonego i należnego będzie służyło **konto 225 „Rozrachunki z budżetami”**. Jedną z jego funkcji ewidencyjnych jest księgowanie należności i zobowiązań z tytułu podatku VAT. W celu uzyskania większej dostępności do danych można z tego konta wydzielić odrębne konto syntetyczne 225VAT „Rozrachunki z tytułu podatku VAT”.

Ewidencjonowane w jednostce budżetowej na koncie 225 należności i zobowiązania z tytułu VAT dotyczą tylko rozliczeń z budżetem jednostki samorządu terytorialnego, jako centralnym ośrodkiem rozliczenia podatku VAT w jst, więc mają charakter rozrachunków

wewnętrznych jednostki samorządu terytorialnego i jako takie nie podlegają wykazaniu w sprawozdaniach Rb-N i Rb-Z.

Konto 225 powinno być prowadzone dla całej szkoły łącznie z działalnością objętą rachunkiem dochodów własnych, ale ze względu na inny sposób rozliczenia konieczny jest podział analityczny dla działalności podstawowej szkoły i realizowanej jako dochody własne. Ten drugi rodzaj działalności nie dotyczy ani dochodów, ani wydatków budżetowych, co oznacza, że nie ma potrzeby stosowania specjalnych procedur ustalenia wartości wydatku budżetowego obciążonego podatkiem VAT. Rozliczenie działalności dochodów własnych z podatku VAT może być prowadzone w oparciu o odrębną w stosunku do szkoły deklarację VAT 7 cząstkową. Te deklaracje pełnią tylko formalną podstawę udokumentowania podatku VAT należnego i naliczonego w jednostkach organizacyjnych (nie są oficjalnymi dokumentami przekazywanymi do urzędów skarbowych), więc mogą być przygotowywane także dla wydzielonych obszarów działania, jakimi są dochody własne szkół.

Trudności rozliczenia podatku VAT z dochodów własnych szkół dotyczyć mogą podatku naliczonego do zwrotu, jaki wystąpił na koniec roku. Zgodnie z prawem finansowym, a mianowicie art. 223 ust. 4 ufp: „Środki finansowe pozostające na rachunku, o którym mowa w ust. 1, na dzień 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia 5 stycznia następnego roku”. Powstaje pytanie: Czy należność z tyt. zwrotu naliczonego podatku VAT od działalności dotyczącej dochodów własnych szkoły zwrócona z urzędu skarbowego w następnym roku do budżetu jst ma być oddana na rachunek dochodów własnych? W mojej ocenie takie zwroty w następnym roku nie powinny być przekazywane na rachunek dochodów własnych, tylko zaliczane przez organ wykonawczy jst na dochody budżetu, m.in. dlatego, że rozliczenie ze stanu środków na koniec roku nie wykazuje żadnych środków liczonych „kasowo”, natomiast należności dotyczą szkoły a nie rachunku dochodów własnych. Inna sprawa, że definicja rachunku dochodów własnych wynikająca z art. 223 ufp jest nieprecyzyjna i nawet nie przedstawia możliwości tworzenia rozrachunków własnych przez obszar działalności obejmujący dochody własne.

Faktury VAT wystawiane w ramach działalności dochodów własnych szkół powinny zawierać dane gminy i jej NIP oraz dane szkoły prowadzącej rachunek dochodów własnych.

Na stronie **Wn konta 132** ujmuje się wpływy środków pieniężnych, a na stronie **Ma** ich wypłaty do wysokości salda oraz w jednostkach samorządu terytorialnego odprowadzenie ewentualnej pozostałości środków na dochody budżetu.

Ewidencja szczegółowa powinna być prowadzona z wyodrębnieniem poszczególnych tytułów pozyskiwania dochodów oraz celów wydatków z nich finansowanych, grupując je według podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków.

Typowe zapisy strony Wn konta 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy z tytułu:	
	– darów gotówkowych odprowadzanych z kasy,	101, 141
	– spadków i darowizn pieniężnych bezgotówkowych,	760
	– odszkodowań za utracone mienie	
	☐ nieprzypisanych jako należności	760
	☐ przypisanych jako należności.	234, 240
	– z działalności usługowej lub wytwórczej,	760, 201
	– wykupu czeków obcych dotyczących tych dochodów przekazanych do banku.	141
2.	Niesłuszne obciążenie rachunku przez bank.	240
3.	Naliczone przez bank oprocentowanie środków na rachunku bankowym.	750
4.	Wpłaty kwot niewyjaśnionych a dotyczących dochodów budżetowych, które powinny być ujęte na koncie 130.	245
5.	Zwrot naliczonego podatku VAT.	225

**Typowe zapisy strony Ma konta 132
„Rachunek dochodów jednostek budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Pobranie środków z rachunku bankowego do kasy.	101, 141
2.	Zapłata zobowiązań bezgotówkowych finansowanych z rachunku dochodów jednostek budżetowych – ujętych na kontach rozrachunków.	201, 225, 234, 240
3.	Przelew środków na rachunek czeków potwierdzonych.	139
4.	Wykup przez bank czeków niepotwierdzonych wydanych na pokrycie zobowiązań.	201, 240
5.	Obciążenie bankowe z tytułu opłat za prowadzenie rachunku.	402
6.	Korekty niesłusznych obciążeń i pomyłek w uznaniu rachunku dokonywanych przez bank.	240
7.	Przelew pozostałości środków dochodów samorządowej jednostki budżetowej na dzień 31 grudnia.	225, 870
8.	Zwroty kwot wpłaconych jako niewyjaśnione, lecz w postępowaniu wyjaśniającym uznanych za wpłaty należności budżetowych omyłkowo wpłaconych na konto 132.	245
9.	Przekazanie na rachunek budżetu (centralnego ośrodka rozliczenia podatku VAT) należnego podatku VAT.	225

**Konto 134
„Kredyty bankowe”**

Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych przelanych przez bank na rachunek kredytobiorcy¹⁵.

¹⁵ Na koncie tym **nie ewidencjonuje się** kredytów bankowych zaciągniętych przez jednostkę samorządu terytorialnego (zobowiązania podstawowego) na pokrycie wydatków budżetu i przelanych przez bank na rachunek bieżący budżetu, ponieważ te kredyty ujmowane

Na stronie **Wn** księguje się przelew środków z właściwego konta na spłatę zaciągniętych kredytów i przypadających od nich odsetek, a na stronie **Ma** – przelane przez bank środki pieniężne z tytułu udzielonego kredytu oraz należne bankowi odsetki od tych kredytów.

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, które nie mają osobowości prawnej, konto to nie może występować, ponieważ nie powinny im być udzielane kredyty bankowe.

Jedynie w urzędach jednostek samorządu terytorialnego mogą być na tym koncie ewidencjonowane wymagalne odsetki od kredytów bankowych, do czasu ich uregulowania. Zapłata odsetek od kredytu jest wydatkiem budżetowym, więc płacona powinna być z rachunku bieżącego urzędu jst, a nie z rachunku budżetu (z tego konta w zasadzie nie można ponosić wydatków budżetowych). Jednocześnie podkreślić należy, że odsetki od kredytu do ewidencji wprowadzamy tylko za bieżące okresy. Nie można ujmować w ewidencji księgowej bieżącego roku odsetek wymagalnych w następnych latach obrotowych.

Konto 134 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan kredytów udzielonych przez bank oraz przelanych na rachunek jednostki.

Konto 135

„Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”

Konto 135 służy do ewidencji środków pieniężnych funduszy specjalnego przeznaczenia, a w szczególności zakładowego funduszu świadczeń społecznych (ZFŚS) i innych funduszy, którymi dysponuje jednostka.

Innymi funduszami specjalnymi są zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych występujący w zakładach pracy chronionej oraz zakładowy fundusz aktywności tworzony w zakładach aktywności zawodowej. Funkcjonowanie tych funduszy reguluje ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 z późn. zm.)

są tylko w ewidencji księgowej dotyczącej budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a nie urzędu gminy będącego jednostką budżetową. Jednostki i samorządowe zakłady budżetowe nie mogą być kredytobiorcami, ponieważ nie mają osobowości prawnej.

oraz rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1023) i rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zakładów aktywności zawodowej (Dz.U. poz. 850). Wprowadzenie do planu kont dwóch kont: 135 „Rachunek środków specjalnego przeznaczenia” i 136 „Rachunek państwowych funduszy celowych” odzwierciedla prawidłowy ich podział, gdyż fundusze specjalne i fundusze celowe stanowią pasywa o zupełnie odmiennej treści ekonomicznej. Tej konsekwencji zabrakło przy klasyfikacji kont samych funduszy w planie kont, gdyż przyjęto konta: 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” i 853 „Fundusze celowe”. Rozwiązanie tego problemu przedstawiono przy opisie do kont 851 i 853. W poniższych tabelach przedstawiono księgowania na koncie 135 w korespondencji z kontami 851 i 853 zgodnie ze wskazaniami planu kont „rozporządzenia”.

Obowiązek przechowywania na wyodrębnionym rachunku bankowym środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych wynika z ustaleń zawartych w art. 12 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

Zapisów na **koncie 135** dokonuje się na podstawie dowodów bankowych i musi zachodzić pełna zgodność zapisów jednostki z zapisami bankowymi.

Na stronie **Wn konta 135** księguje się wpływy środków na rachunki bankowe funduszy specjalnego przeznaczenia z tytułów wskazanych we właściwych ustawach oraz z tytułu opłat za prowadzoną działalność, a także oprocentowanie środków na tych rachunkach¹⁶, zaś na stronie **Ma** rozchody tych środków z tytułu finansowania działalności objętej poszczególnymi funduszami, zwrotu niewykorzystanych dotacji oraz opłat pobieranych przez bank, związanych z prowadzeniem rachunku, jeśli ustawa o danym funduszu dopuszcza obciążenie funduszu z tego tytułu¹⁷.

¹⁶ O ile ustawy, na podstawie których utworzono poszczególne fundusze, wskazują, że oprocentowanie środków na rachunku bankowym zwiększa fundusz.

¹⁷ Opłaty za prowadzenie rachunku bankowego ZFŚS pokrywać należy ze środków na działalność eksploatacyjną danej jednostki a nie z ZFŚS.

Do **konta 135** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie obrotów i stanu środków każdego z funduszy i jednocześnie dostosowaną do wymogów sprawozdawczości.

Konto 135 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków pieniężnych funduszy specjalnego przeznaczenia zgromadzonych na rachunku bankowym.

Typowe zapisy strony Wn konta 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłata równowartości odpisów na własny zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.	240, 851
2.	Wpływy należności za świadczenia działalności finansowanej z funduszy specjalnego przeznaczenia:	
	– przypisanych,	234, 240
	– nieprzypisanych.	851, 853
3.	Przypisane odsetki od środków funduszy specjalnego przeznaczenia znajdujących się na rachunkach bankowych (jeśli nie podlegają odprowadzeniu na dochody budżetowe).	851, 853
4.	Wpłaty gotówki z kasy.	101, 141
5.	Zwroty środków przelanych uprzednio na rachunek czeków potwierdzonych.	139
6.	Wpłaty darowizny pieniężnej na rzecz funduszy specjalnego przeznaczenia.	851, 853
7.	Wpływy środków z tytułu rozliczeń między poszczególnymi funduszami specjalnego przeznaczenia.	135
8.	Przelewy z tytułu zwrotu zaliczek i pożyczek wraz z należnymi odsetkami ujętymi jako należności.	234, 240
9.	Obciążenia z tytułu błędów i omyłek bankowych oraz ich korekty.	240
10.	Wpływy środków funduszy specjalnego przeznaczenia na rachunki lokat terminowych.	135

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
11.	Wpływ środków z tytułu refundacji opłat za usługi bankowe pobranych przez bank z rachunku ZFŚS.	240, 851
12.	Wpłaty odsetek za zwłokę w zapłacie należności funduszy specjalnego przeznaczenia: – przypisanych, – nieprzypisanych.	240 851, 853
13.	Wpłaty kwot niewyjaśnionych a dotyczących dochodów budżetowych, które powinny być ujęte na koncie 130.	245

Typowe zapisy strony Ma konta 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Podjęcie gotówki do kasy na wypłaty.	101, 141
2.	Przelewy na pokrycie zobowiązań z tytułu dostaw i usług na rzecz działalności finansowanej z funduszy specjalnego przeznaczenia oraz z tytułu udzielonych pożyczek z ZFŚS na cele mieszkaniowe.	201, 231, 234, 240
3.	Przelewy środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych przekazanych poza jednostkę (np. na finansowanie wspólnych przedsięwzięć).	240, 851
4.	Przelewy środków z rachunku jednego funduszu na rachunek innego funduszu.	135
5.	Przelew z tytułu refundacji wydatków pokrytych z innych rachunków bankowych.	130, 131, 132, 139, 240
6.	Przekazanie środków do innego banku na potrzeby zamiejscowych placówek tej działalności.	135
7.	Przelewy na rachunek czeków potwierdzonych funduszy specjalnego przeznaczenia.	139
8.	Przekazanie zobowiązań wobec budżetu (np. z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, opłat lokalnych).	225, 851, 853
9.	Przekazanie zobowiązań wobec ZUS i PFRON.	229

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Zapłacone kary, grzywny, opłaty sądowe i inne dotyczące działalności funduszy specjalnego przeznaczenia.	851, 853
11.	Wykup własnych czeków rozrachunkowych niepotwierdzonych pokrywanych ze środków funduszy specjalnego przeznaczenia.	201, 240
12.	Zwrot niewykorzystanych środków otrzymanych do rozliczenia na określone zadania zlecone i inne.	240, 851, 853
13.	Przekazanie środków funduszy specjalnych na rachunki lokat terminowych.	135
14.	Obciążenia bankowe z tytułu opłat za usługi bankowe.	240*
15.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240
16.	Zwroty kwot wpłaconych jako niewyjaśnione, lecz w postępowaniu wyjaśniającym uznanych za wpłaty należności budżetowych omyłkowo wpłaconych na konto 135.	245

* Opłaty dotyczące rachunku środków ZFŚS podlegają zwrotowi z rachunku bieżącego jednostki, gdyż stanowią koszt działalności jednostki.

Konto 136 **„Rachunek państwowych funduszy celowych”**

Konto 136 służy do ewidencji środków pieniężnych państwowych funduszy celowych zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie (art. 29 ust. 4 ufp).

Rachunki państwowych funduszy celowych prowadzą państwowe jednostki budżetowe obsługujące takie fundusze. W niektórych samorządowych jednostkach budżetowych realizujących przydzielone im zadania państwowych funduszy celowych mogą być także prowadzone wydzielone rachunki bankowe państwowych funduszy celowych. Dotyczy to szczególnych przypadków stanowiących wyjątek od ogólnej reguły objęcia budżetem jednostki samorządu terytorialnego wszystkich dochodów i wydatków. Przykładami zadań państwowych funduszy celowych realizowanych

w samorządowych jednostkach budżetowych z wydzielonych rachunków są zadania wykonywane przez powiatowe centra pomocy rodzinie ponoszące wydatki ze środków PFRON oraz przez urzędy pracy ponoszące wydatki ze środków Funduszu Pracy, które nie są ujmowane w budżecie jednostki samorządu terytorialnego.

Koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych.

Ze środków państwowego funduszu celowego mogą być udzielane pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi.

Na stronie **Wn konta 136** ujmuje się wpływy środków, a na stronie **Ma** wypłaty środków z rachunku bankowego. Operacje te księguje się na podstawie dokumentów bankowych.

Ewidencja szczegółowa do **konta 136** powinna być prowadzona według rachunków bankowych dla poszczególnych funduszy.

Konto 136 może wykazywać saldo **Wn** wskazujące na stan środków pieniężnych zgromadzonych w banku.

Typowe zapisy strony Wn konta 136 „Rachunek państwowych funduszy celowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków publicznych z tytułu przychodów własnych określonych w ustawach.	229, 853
2.	Wpłaty dotacji z budżetu państwa.	853
3.	Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego z tytułu zwrotu pożyczki.	240
4.	Naliczone przez bank oprocentowanie środków.	853
5.	Darowizny pieniężne na rzecz państwowych funduszy celowych.	853
6.	Wpłaty kwot niewyjaśnionych a dotyczących dochodów budżetowych, które powinny być ujęte na koncie 130.	245

Typowe zapisy strony Ma konta 136 „Rachunek państwowych funduszy celowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelewy z tytułu wpłaty zobowiązań: – za dostawy i usługi, – wobec budżetu, – wobec innych funduszy.	201, 240, 853 225, 853 229, 853
2.	Pobranie gotówki do kasy.	101, 141
3.	Obciążenia bankowe kosztami prowadzenia rachunku (o ile z ustawy to wynika): – jeśli kosztów tych nie pokrywa organ zarządzający, – jeśli koszty pokrywa organ zarządzający.	853 240
4.	Przelewy pożyczek udzielonych jednostkom samorządu terytorialnego.	240
5.	Zwroty kwot wpłaconych jako niewyjaśnione, lecz w postępowaniu wyjaśniającym uznanych za wpłaty należności budżetowych omyłkowo wpłaconych na konto 136.	245

Konto 137

„Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”

Konto 137 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach środków pochodzących ze **źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi** innych niż środki europejskie, które zostały wymienione w **art. 5 ust. 1 pkt 3** ustawy o finansach publicznych. Należy je odróżnić od środków europejskich określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2, tj. innych niż środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), które księguje się na **koncie 138**.

Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi są środkami publicznymi, ale szczególnego rodzaju, ponieważ wydatki

tych środków – związane z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków – są dokonywane zgodnie z procedurami określonymi w umowie międzynarodowej, deklaracji dawcy lub innymi procedurami obowiązującymi przy ich wykorzystaniu (art. 184 ust. 1 i art. 204 ufp).

Przy wydatkowaniu środków pieniężnych ujmowanych na **koncie 137** stosuje się odpowiednio **zasady rozliczania dla dotacji z budżetu państwa**¹⁸.

Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi w budżecie państwa są objęte ustawą budżetową¹⁹. W budżecie państwa gromadzone są na wyodrębnionym pomocniczym rachunku bankowym, prowadzonym przez NBP, BGK lub inny bank wybrany w trybie przepisów o zamówieniach publicznych. **W państwowych jednostkach do ich ewidencji służy konto 137.**

W **jednostkach samorządu terytorialnego** środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi stanowią **dochody ich budżetów**, jeżeli **jednostki** te otrzymały środki pomocowe bezpośrednio od dawcy środków, chyba że możliwość otrzymania tych środków wynika z umowy międzynarodowej lub porozumienia między organem administracji rządowej a dawcą środków (art. 203 ufp).

Środki z Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi ze źródeł zagranicznych (art. 5 ust. 1 pkt 2 i 4) są przeznaczone wyłącznie na cele określone w art. 186 ufp.

Jako dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego są ewidencjonowane w organie finansowym na rachunku bankowym budżetu. W planie wydatków bieżących budżetu jednostka samorządu terytorialnego wyodrębnia je w układzie działów i rozdziałów według programów finansowanych z udziałem tych środków, w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego.

¹⁸ Artykuł 184 ust. 2 ufp.

¹⁹ W załącznikach do ustawy budżetowej prezentowany jest wykaz programów finansowanych z udziałem tych środków wraz z limitami wydatków budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie tych programów.

Dla łatwiejszej kontroli przebiegu wydatkowania tych środków proponuje się wyodrębnienie ich ewidencji zarówno na poziomie organu finansowego (na odpowiednim subkoncie do rachunku budżetu, np. 133-1 „Rachunek budżetu – Środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”²⁰) oraz na poziomie jednostki samorządowej, która wydatkuje środki związane z realizacją programów i projektów finansowanych z udziałem środków wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufp, bezpośrednio z **konta 137**.

Na **koncie 137** dokonuje się księgowania **na podstawie dokumentów bankowych**, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

Na stronie **Wn konta** ujmuje się wpływ tych środków na rachunek bankowy, a na stronie **Ma** ich wypłaty na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków. Wskazane jest także zachowanie na tym koncie „czystości obrotów”.

Ewidencja szczegółowa do **konta 137** prowadzona w jednostce powinna umożliwić ustalenie stanu środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi w podziale na źródła ich pochodzenia oraz według programów finansowanych z udziałem tych środków.

²⁰ Ewidencja na subkontach prowadzonych do konta 133 powinna uwzględniać klasyfikację budżetową środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, np. symbol subkonta **133-1** oznacza, że ujmuje się na nim środki bezzwrotne pochodzące z UE na **finansowanie** programów, subkonto 133-2 służy do ewidencji środków bezzwrotnych pochodzących z UE na **współfinansowanie** programów.

Typowe zapisy strony Wn konta 137 „Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi na pokrycie wydatków dotyczących realizowanego programu lub projektu objętych planem finansowym jednostki (czwarta cyfra w paragrafie wydatku 1 albo 2) lub przeznaczonych dla innych jednostek*.	228
2.	Naliczone przez bank oprocentowanie środków na rachunku zwiększające środki do wykorzystania na finansowanie programu lub projektu.	750
3.	Naliczone przez bank oprocentowanie środków na rachunku odprowadzane na dochody budżetu.	228
4.	Zwroty wydatków sfinansowanych ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi poniesionych na programy i projekty, w państwowych jednostkach budżetowych stanowiące dochody budżetu państwa**. (Wskazany jest także dodatkowy zapis minusowy na koncie 137).	Strona Ma kont zespołu 2, których dotyczą zwroty wydatków.

* Umowa zawarta pomiędzy jednostką samorządową a jej zagranicznym partnerem może przewidywać przekazanie środków na rachunek jednostki bezpośrednio realizującej projekt. W takiej sytuacji wpływ środków ujmowany jest w jednostce Wn 137 Ma 240. (Ewidencja ta z jednej strony wypełnia warunki umowy z zagranicznym partnerem, z drugiej informuje jednostkę o środkach na wydatki.) Jednostka przelewa otrzymaną kwotę środków na rachunek organu finansowego (Ma 137 Wn 240). Po ujęciu w planie finansowym jednostki wydatków finansowanych ze środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi następuje przelew środków z organu finansowego na rachunek jednostki (Wn 137 Ma 228).

** Według rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe z budżetu UE oraz ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, nie pochodzące z budżetu środków europejskich, **zwroty wydatków** poniesionych na programy i projekty realizowane z udziałem tych środków, **stanowią dochody budżetu państwa**, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (§ 20 ust. 3).

Typowe zapisy strony Ma konta 137
„Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych
niepodlegających zwrotowi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi do innych jednostek, objętych planami finansowymi tych jednostek.	228
2.	Przelewy z rachunku bankowego z tytułu zapłaty zobowiązań za wykonane dostawy, roboty i usługi.	201, 240
3.	Pobranie gotówki do kasy.	101, 141
4.	Wyplata wynagrodzeń.	231
5.	Pobrane przez bank prowizje za prowadzenie rachunku.	240, 402
6.	Przelewy zobowiązań wobec budżetu i z tytułów publicznoprawnych.	225, 229
7.	Przelew do budżetu odsetek naliczonych przez bank od środków na rachunku.	228
8.	W państwowych jednostkach budżetowych przelew zwróconych wydatków sfinansowanych ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, stanowiących dochody budżetu państwa*. Dodatkowy zapis: Wn 130 (Dochody) Ma 760.	228

* Według § 20 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r.

Konto 138
„Rachunek środków europejskich”

Konto 138 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach bankowych prowadzonych przez BGK, które są związane z realizacją programów oraz projektów finansowanych ze środków europejskich, którymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są środki wymienione w art. 5 ust. 3, m.in.:

- 1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego, Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b;
- 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d:
 - a) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014,
 - b) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014,
 - c) Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy;
- 3) środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej.

Konto 138 może występować wyłącznie w państwowych jednostkach budżetowych.

Na **koncie 138** księguje się płatności dokonywane z rachunku środków europejskich, którego **dysponentem jest jednostka**, a rozliczane **wydatki są ujęte w jej planie wydatków środków europejskich**. (Jeśli jednostka nie jest dysponentem rachunku, to zapłata zobowiązań wobec wykonawcy/odbiorcy przebiega pomiędzy stroną **Ma konta 227** w korespondencji z kontami zespołu 2 na podstawie informacji o wykonanych płatnościach otrzymanej z BGK.)

Wydatki ze środków europejskich są dokonywane zgodnie z procedurami określonymi w umowie międzynarodowej lub innymi procedurami obowiązującymi przy ich wykorzystaniu oraz w podziale na: **części, działy, rozdziały i paragrafy klasyfikacji budżetowej wydatków**.

Wydatki ze środków europejskich mogą być przeznaczone na (art. 186 ufp):

- 1) realizację projektów przez jednostki budżetowe;
- 2) płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich;
- 3) dotacje celowe dla beneficjentów;

- 4) realizację projektów finansowanych w ramach Programu Środki Przejściowe;
- 5) realizację Wspólnej Polityki Rolnej zgodnie z odrębnymi ustawami.

1 Za obsługę płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich odpowiada Minister Finansów. Obsługę bankową płatności prowadzi Bank Gospodarstwa Krajowego w ramach umowy rachunku bankowego zawartej z Ministrem Finansów.

Podstawą dokonywania płatności na rzecz beneficjenta jest zlecenie płatności wystawione przez instytucję, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie projektu, oraz pisemna zgoda dysponenta części budżetowej na dokonanie płatności.

W przypadku realizacji projektu przez instytucję pośredniczącą bądź zarządzającą będącą zarządem województwa lub upoważnioną przez zarząd województwa, zlecenia płatności są wydawane przez zarząd województwa.

Minister Finansów przekazuje z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa (CRBBP) na rachunek bankowy w BGK środki w wysokości odpowiadającej wartości zleceń płatności złożonych w danym okresie do BGK. Zlecenie płatności może dotyczyć kwoty wydatków kwalifikowalnych, wynikającej z wniosku o płatność, zweryfikowanego pozytywnie przez instytucję, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie projektu. Instytucja ta może również wystawić zlecenie dokonania **płatności zaliczkowej** dla beneficjenta.

Na **koncie 138** ujmuje się także środki na wydatki budżetu państwa (**wkład krajowy**) w ramach współfinansowania programów finansowanych z udziałem środków europejskich, jeśli dysponent części budżetowej podejmie decyzję o przekazaniu tych środków na rachunek w BGK i zleci bankowi dokonywanie wypłat **na współfinansowanie** na rzecz beneficjentów.

Na **koncie 138** dokonuje się księgowania na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

Na stronie **Wn** konta ujmuje się w szczególności wpływy środków pieniężnych w korespondencji z **kontem 227**, a na stronie **Ma** ujmuje się w szczególności wypłaty środków pieniężnych na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków.

Na **koncie 138** obowiązuje „czystość obrotów”.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 138** powinna uwzględniać:

- 1) szczegółowość planu finansowego jednostki,
- 2) ustalenie obrotów i stanu środków pieniężnych według źródeł ich pochodzenia z podziałem na poszczególne programy i projekty.

Typowe zapisy strony Wn konta 138 „Rachunek środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków europejskich z CRBBP na rachunek w BGK, którego dysponentem jest jednostka.	227
2.	Wpływ środków budżetu państwa (wkład krajowy) przekazanych w ramach współfinansowania przez dysponenta części budżetowej na rachunek w BGK, którego dysponentem jest jednostka.	223
3.	W państwowych jednostkach budżetowych zwroty wydatków sfinansowanych z budżetu środków europejskich w roku ich poniesienia ²¹ . (Wskazany jest także dodatkowy zapis minusowy).	Strona Ma odpowiednich kont, na których księgowane były zwracane wydatki.

²¹ W § 20 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. stwierdzono, że „**Zwroty wydatków** państwowych jednostek budżetowych dokonanych w ramach budżetu środków europejskich **w tym samym roku budżetowym**, wpływające na rachunek bankowy Ministra Finansów w Banku Gospodarstwa Krajowego, służący do obsługi płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, **zmniejszają wykonanie planowanych wydatków** państwowych jednostek budżetowych

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	W państwowych jednostkach budżetowych zwroty wydatków sfinansowanych z budżetu środków europejskich w innych latach niż rok ich poniesienia ²² .	Strona Ma kont zespołu 2, których dotyczą zwroty wydatków.
5.	Zwrot od beneficjenta niewykorzystanej zaliczki.	227

Typowe zapisy strony Ma konta 138 „Rachunek środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew z tytułu zapłaty zobowiązań: <ul style="list-style-type: none"> – ze środków europejskich, w paragrafie wydatku na czwartym miejscu cyfra 7, – ze środków na wydatki budżetu (wkład krajowy) w ramach współfinansowania (w paragrafie wydatku na czwartym miejscu cyfra 9). 	201, 225, 229, 231, 240
2.	Zwrot środków europejskich na CRBBP.	227
3.	Zwrot środków do dysponenta głównego przekazanych w ramach współfinansowania.	223

w ramach budżetu środków europejskich w tym roku budżetowym, po otrzymaniu z Banku Gospodarstwa Krajowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, informacji o dokonanych zwrotach”.

²² W § 20 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. postanowiono, że „**Zwroty wydatków** państwowych jednostek budżetowych dokonanych w ramach budżetu środków europejskich **w poprzednich latach budżetowych** są przekazywane na rachunek bankowy Ministra Finansów w Banku Gospodarstwa Krajowego, służący do obsługi płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej”.

Konto 139 „Inne rachunki bankowe”

Konto 139 służy w jednostkach budżetowych do ewidencji środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące i rachunki środków specjalnego przeznaczenia.

Według komentarza podanego w „rozporządzeniu” na **koncie 139** ewidencjonuje się w szczególności stan i obrót środków pieniężnych wydzielonych na następujących rachunkach jednostek budżetowych:

- 1) czeków potwierdzonych,
- 2) sum depozytowych,
- 3) sum na zlecenie,
- 4) środków obcych na inwestycje.

Na wyodrębniony **rachunek pomocniczy czeków potwierdzonych** przelewa się równowartość kwoty zagwarantowanej przez bank, która jest wymieniana w klauzuli podanej na potwierdzonym czeku rozliczeniowym.

Sumy depozytowe to obce środki pieniężne przechowywane przez jednostki budżetowe i zakłady budżetowe, w szczególności kaucje, wadia oraz sumy stanowiące przedmiot sporu, otrzymane w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym.

Sumy depozytowe pozostające na rachunkach bankowych są oprocentowane, a przepisy szczegółowe dotyczące tych sum (kaucji, wadiów, zabezpieczeń należytego wykonania umowy) regulują sposób kwalifikowania wpływów z oprocentowania sum depozytowych. Wpływy z oprocentowania sum depozytowych mogą być zaliczone do dochodów budżetowych lub zwracane podmiotowi (kontrahentowi) wraz z sumą depozytową.

Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1542) regulują dla państwowych jednostek budżetowych zasady rozliczenia oprocentowania:

§ 21. 1. Oprocentowanie sum depozytowych oraz sum na zlecenie, stanowiących własność osób fizycznych, prawnych i innych jednostek orga-

nizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, powiększa ich wartość, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

§ 22. Oprocentowanie sum depozytowych oraz sum na zlecenie złożonych przez państwowe jednostki budżetowe stanowi dochody budżetu państwa.

1

Przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1579) regulują sprawę oprocentowania wadium i zabezpieczenia należytego wykonania umowy w sposób następujący:

Art. 46 ust. 4. Jeżeli wadium wniesiono w pieniądzu, zamawiający zwraca je wraz z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku bankowego, na którym było ono przechowywane, pomniejszone o koszty prowadzenia rachunku bankowego oraz prowizji bankowej za przelew pieniędzy na rachunek bankowy wskazany przez wykonawcę.

Art. 148 ust. 5. Jeżeli zabezpieczenie [należytego wykonania umowy – przyp. W.R.] wniesiono w pieniądzu, zamawiający przechowuje je na oprocentowanym rachunku bankowym. Zamawiający zwraca zabezpieczenie wniesione w pieniądzu z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku bankowego, na którym było ono przechowywane, pomniejszone o koszt prowadzenia tego rachunku oraz prowizji bankowej za przelew pieniędzy na rachunek bankowy wykonawcy.

Z kolei przepisy § 4 ust. 7 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania rokowań na zbycie nieruchomości (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1490) stanowi, że wadium zwraca się bez naliczonych odsetek.

Zakwalifikowanie naliczonych odsetek od kwot wadium i należytego wykonania umowy do zwrotu oferentowi, wykonawcy w postępowaniu o zamówienie publiczne powoduje, że dopisanie przez bank do salda rachunku odsetek zwiększa zobowiązanie wobec oferenta (wykonawcy) ewidencjonowane na koncie 240. Naliczenie przez bank odsetek od kwot wadium w przetargach na sprzedaż nieruchomości pociąga za sobą zwiększenie przychodów finansowych i dochodów budżetowych, co jest ewidencjonowane na koncie 139 Wn w korespondencji z kontem 750 Ma (Wb z rachunku pomocniczego wpływ środków na rachunek pomocniczy), a na-

stępnie przekazanie z rachunku pomocniczego odsetek na rachunek bieżący księguje się na kontach 139 Ma i 221 Wn (Wb z rachunku pomocniczego), a wpływ odsetek na rachunek bieżący ujmuje się na kontach 130 Wn i 221 Ma (Wb z rachunku bieżącego).

Przepis § 4 ust. 8 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 2004 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania rokowań na zbycie nieruchomości mówi, że wadium wniesione w pieniądzu przez uczestnika przetargu, który przetarg wygrał, zalicza się na poczet ceny nabycia nieruchomości lub pierwszej opłaty z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej. Zaliczenie wadium na poczet przychodów ze sprzedaży nieruchomości księguje się zapisem 760 Ma i 240 Wn, natomiast przekazanie środków wadium z rachunku pomocniczego 139 na rachunek bieżący 130 zapisem 139 Ma i 221 Wn (Wb z rachunku pomocniczego), a z kolei wpływ tego wadium na rachunek bieżący 130 zapisem 130 Wn i 221 Ma (Wb z rachunku bieżącego).

Służbowe karty płatnicze mogą być wykorzystywane do ponoszenia płatności z tytułu wydatków budżetowych. Do rachunku bieżącego jednostki budżetowej kartę płatniczą może mieć tylko główny księgowy jednostki i osoby przez niego upoważnione. Osoby te podobnie jak główny księgowy nie mogą jednocześnie wykonywać prawa do dysponowania środkami pieniężnymi jednostki, **gdyż zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 2 ufp to właśnie tylko główny księgowy i ewentualnie pracownicy upoważnieni osobiście przez głównego księgowego mogą przeprowadzać operacje na rachunku bieżącym jednostki, co w przywołanym przepisie zostało określone jako „wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi”**. Kierownik jednostki dysponuje środkami pieniężnymi, więc nie może wykonywać dyspozycji środkami pieniężnymi, o czym stanowi art. 59 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o treści „dyspozycja środkami pieniężnymi jest oddzielona od kasowego jej wykonania” oraz analogiczne przepisy innych ustaw samorządowych. Wobec takich unormowań kierownik samorządowej jednostki budżetowej i osoby przez niego upoważnione mogą wykonywać płatności za pomocą służbowych kart płatniczych wydanych do specjalnie w tym celu otwartych rachunków bankowych. Przebieg operacji ponoszenia płatności kartą płatniczą będzie analogiczny do płatności z udzielonej pracownikowi zaliczki gotówkowej. Na wniosek o zaliczkę

(do służbowej karty płatniczej) na oznaczone wydatki (zatwierdzony przez kierownika – dyspozycja środkami pieniężnymi) główny księgowy przelewa pieniądze z rachunku bieżącego na specjalny rachunek bankowy otwarty dla służbowej karty płatniczej. W tym momencie następuje wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi i uznajemy powstanie wydatku budżetowego. Z rachunku specjalnego kierownik lub upoważniony przez niego pracownik płaci służbową kartą rachunki, a zwrot niewykorzystanych środków na rachunek bieżący oznacza zmniejszenie wydatku budżetowego. Opisana procedura płatności służbowymi kartami płatniczymi jest konieczna, aby zapewnić zgodność operacji z przytoczonymi przepisami obowiązującymi w samorządowym sektorze finansów publicznych. W przypadku prowadzenia obsługi gospodarki finansowej i rachunkowości danej jednostki przez jednostkę obsługującą dyspozycja środkami pieniężnymi w dalszym ciągu pozostaje wyłączną kompetencją kierownika jednostki obsługiwanej, a przepisy o rozdzieleniu dyspozycji środkami pieniężnymi od kasowego wykonania stosuje się odpowiednio, co oznacza, że wykonanie dyspozycji środkami pieniężnymi jednostki obsługiwanej powinno być powierzone głównemu księgowemu jednostki obsługującej. Dla państwowych jednostek budżetowych nie wprowadzono przepisu o rozdzieleniu dyspozycji środkami płatniczymi od kasowego ich wykonania, ale dla tych jednostek w mocy jest przepis art. 54 ust.1 pkt 2 upf, więc wykonywać dyspozycję środkami pieniężnymi (m.in. podpisywanie przelewów bankowych) powinien samodzielnie księgowy państwowej jednostki budżetowej bez udziału kierownika, a korzystanie przez kierownika ze służbowej karty płatniczej powinno także respektować warunki określone wyżej dla samorządowego sektora.

Na stronie **Wn konta 139** ujmuje się wpływy na rachunki pomocnicze środków pieniężnych wydzielonych z rachunków bieżących oraz sum obcych (depozytowych i na zlecenie), a po stronie **Ma** rozchody tych środków.

Na **koncie 139** księguje się operacje na podstawie dowodów bankowych i musi zachodzić pełna zgodność zapisów jednostki z zapisami bankowymi.

Do **konta 139** należy prowadzić szczegółową ewidencję według banków, w których znajdują się rachunki, z podziałem na poszczególne

wydzielone rachunki bankowe, a także według kontrahentów, z którymi te środki są rozliczane.

Konto 139 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 139 „Inne rachunki bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek pomocniczy równowartości wstrzymanych kaucji gwarancyjnych przy zapłacie za usługi remontowo-budowlane wykonane dla jednostek budżetowych.	240
2.	Wpłata na pomocniczy rachunek bankowy jednostek budżetowych sum depozytowych, z tytułu: kaucji, wadium i zabezpieczenia pieniężnego.	240
3.	Odprowadzenie z kasy przyjętych w gotówce kaucji i zabezpieczenia pieniężnego, a w końcu roku także niepobranych w terminie wynagrodzeń pracowników jednostek budżetowych.	101, 141
4.	Wpływ środków na pokrycie potwierdzonych czeków rozrachunkowych.	130, 131, 132, 135, 136, 137, 138
5.	Wpływ środków na zadania zlecone.	240
6.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240
7.	Odsetki od sum depozytowych i sum na zlecenie stanowiących własność osób fizycznych, prawnych i innych jednostek organizacyjnych (z wyjątkiem państwowych jednostek budżetowych).	240
8.	Odsetki naliczone przez bank od sum depozytowych i sum na zlecenie przekazanych przez państwowe jednostki budżetowe.	225
9.	Odsetki od sum depozytowych – wadium stanowiące dochody budżetu jst.	750

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Wpłaty kwot niewyjaśnionych, a dotyczących dochodów budżetowych, które powinny być ujęte na koncie 130.	245
11.	Wpływ na rachunek pomocniczy środków na realizację wydatków niewygasłych w państwowej jednostce budżetowej.	223
12.	Wpływ środków na rachunek bankowy, do którego prowadzona jest służbowa karta płatnicza pracownika.	130

Typowe zapisy strony Ma konta 139 „Inne rachunki bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Pokrycie zobowiązań rozrachunkowym przelewem lub czekiem potwierdzonym.	201, 231, 240
2.	Pobranie gotówki do kasy z sum na zlecenia i na niepodjęte w terminie wynagrodzenia pracowników jednostek budżetowych.	101, 141
3.	Przelewy z tytułu zapłaty zobowiązań pokrywanych z sum na zlecenie, z wstrzymanych kaucji.	201, 225, 229, 240
4.	Przelewy z tytułu zwrotu kaucji, wadiów, sum zabezpieczenia i innych sum depozytowych.	231, 240
5.	Zwrot niewykorzystanych środków na zadania zleczone.	240
6.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240
7.	Obciążenia bankowe z tytułu kosztów prowadzenia rachunku i opłat za operacje:	
	– dotyczące obcych sum,	240
	– dotyczące wyodrębnionych środków jednostek budżetowych.	402

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Odprowadzenie do budżetu oprocentowania sum depozytowych i sum na zlecenie złożonych przez państwowe jednostki budżetowe.	225
9.	Wpłata na dochody budżetowe z tytułu wygaśnięcia prawa właściciela do depozytu.	240
10.	Wpłata na dochody wadium i kaucji, zabezpieczenia należytego wykonania umowy w związku z niewywiązaniem się oferenta, wykonawcy z warunków przetargu, umowy.	240
11.	Wpłata wadium z przetargu na zbycie nieruchomości na poczet ceny nabycia nieruchomości.	240
12.	Przekwalifikowanie wadium w postępowaniu o zamówienie publiczne na zabezpieczenie należytego wykonania umowy u wykonawcy, który wygrał przetarg.	139 z odpowiednim księgowaniem w analityce
13.	Pokrycie zobowiązań wynikających z realizacji wydatków niewygasających w państwowych jednostkach budżetowych.	201, 231, 240
14.	Zwrot niewykorzystanych środków na wydatki niewygasłe w państwowych jednostkach budżetowych.	223
15.	Zwroty kwot wpłaconych jako niewyjaśnione, lecz w postępowaniu wyjaśniającym uznanych za wpłaty należności budżetowych omyłkowo wpłaconych na konto 139.	245
16.	Płatności ponoszone służbową kartą płatniczą przez pracownika.	201, 234, 240, 402, 409, 410

Konto 140 **„Krótkoterminowe aktywa finansowe”**

Konto 140 służy do ewidencji **krótkoterminowych aktywów finansowych** w postaci papierów wartościowych nabytych w celu odsprzedaży i innych środków pieniężnych (np. czeki i weksle obce, o ile są płatne lub wymagalne w ciągu 3 miesięcy), których wartość wyrażona jest zarówno w walucie polskiej, jak i w walutach obcych.

Nabyte w celu odsprzedaży **krótkoterminowe papiery wartościowe** wykazuje się w księgach według ceny nabycia, tj. łącznie z prowizjami biur maklerskich i opłatami dokonywanymi przy zakupie, jednak nie wyższych od cen rynkowych.

Jeśli ceny rynkowe są niższe, to wynikającą z obniżenia różnicą obciąża się koszty finansowe – **konto 751**, a w razie ustąpienia przyczyn obniżenia przywraca się poprzednią wartość, uznając **konto 751**.

Czeki obce to środki płatnicze, za pomocą których dłużnik spłacił swoje zobowiązanie i wobec tego **pod datą przyjęcia czeku zmniejsza się należność** od dłużnika. Czeki mogą być gotówkowe lub rozliczeniowe.

Otrzymane obce czeki rozliczeniowe przekazuje się do banku w celu ich wykupu z rachunku dłużnika i zarachowania wpływu środków na wskazany rachunek wierzyciela. Na podstawie obcych czeków gotówkowych pobiera się gotówkę z rachunku bankowego dłużnika. Czeki obce ujmuje się w ewidencji w wartości nominalnej.

Weksel to złożone, według ściśle określonego wzoru, zobowiązanie do zapłaty oznaczonej osobie, w ustalonym miejscu i terminie, sumy pieniężnej określonej w wekslu albo przez wystawcę weksla, w przypadku weksła własnego, albo przez osobę przez niego wskazaną w przypadku weksła trasowanego. Zasady dokonywania rozliczeń za pomocą weksla reguluje ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 160).

Weksle obce ujmuje się na **koncie 140** w wartości nominalnej, a ewentualne różnice z tytułu dyskonta (tj. przewyżki wartości nominalnej ponad sumę należności) odnosi się na przychody finansowe – **konto 750**.

Na stronie **Wn konta 140** księguje się zwiększenia stanu i wartości krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych, a na stronie **Ma** zmniejszenie ich stanu oraz obniżenie wartości w stosunku do ceny nabycia.

Ewidencja szczegółowa do konta powinna być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie:

- 1) wartości poszczególnych krótkoterminowych aktywów finansowych w postaci papierów wartościowych oraz innych środków pieniężnych, wyrażonej w walucie polskiej, a ponadto w poszczególnych walutach obcych (jeśli ich wartość jest wyrażona w walucie obcej),
- 2) wartości krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych powierzonych poszczególnym osobom odpowiedzialnym za ich stan i zabezpieczenie.

Inwentaryzację krótkoterminowych papierów wartościowych w postaci materialnej znajdujących się w jednostce przeprowadza się na ostatni dzień każdego roku drogą spisu z natury, natomiast w formie zdematerializowanej drogą otrzymanych od banków i uzyskanych od kontrahentów potwierdzeń prawidłowości stanów wykazanych w księgach jednostki.

W ewidencji bilansowej, a w szczególności na koncie 140, nie księguje się gwarancji bankowych i gwarancji ubezpieczeniowych, które składają wykonawcy zadań realizowanych w ramach zamówień publicznych lub z innych tytułów. Gwarancje ubezpieczeniowe i bankowe są należnościami warunkowymi, ale jednocześnie pociągają za sobą pewne koszty ich otrzymania. Jednak koszty pozyskania gwarancji ubezpieczeniowych są stosunkowo niewielkie (w relacji do sumy gwarantowanej), koszty te nie są aktywowane, lecz bezpośrednio kwalifikowane do kosztów. Na kontach aktywów nie ewidencjonuje się także polis na ubezpieczenia majątkowe, które w zależności od okresu ubezpieczenia zalicza się do kosztów bieżących lub międzyokresowego rozliczenia kosztów.

Konto 140 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza wartość krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych w drodze.

**Typowe zapisy strony Wn konta 140
„Krótkoterminowe aktywa finansowe”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zakup obcych papierów wartościowych przeznaczonych do obrotu (w cenie nabycia).	101, 131, 135
2.	Czeki obce otrzymane na pokrycie:	
	– należności ujętych na kontach rozrachunków,	201, 221, 234, 240
	– należności z tytułu przychodów nieujętych na kontach rozrachunków.	700, 730, 750, 760, 851, 853
3.	Przyjęcie weksla obcego na pokrycie należności (przed terminem jego płatności):	
	– wartość netto, tj. po potrąceniu dyskonta,	201, 221, 240
	– dyskonto.	750
4.	Zwrot weksli obcych przez bank lub kontrahenta.	141
5.	Przywrócenie poprzedniej wartości krótkoterminowych papierów wartościowych w przypadku ustąpienia przyczyn jej obniżenia.	750

**Typowe zapisy strony Ma konta 140
„Krótkoterminowe aktywa finansowe”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość sprzedanych krótkoterminowych papierów wartościowych (w wartości ewidencyjnej na dzień sprzedaży).	751
2.	Zwrot wystawcom niezrealizowanych przez bank czeków (Ma 140 – czeki obce).	201, 221, 234, 240
3.	Wykup weksli przez dłużnika lub bank.	101, 130, 131, 132, 135, 136, 139

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Zapłata innemu kontrahentowi wekslem obcym lub przekazanie weksla obcego do skupu: – wartość netto (po potrąceniu dyskonta), – dyskonto.	201, 240 751
5.	Niedobory inwentaryzacyjne krótkoterminowych papierów wartościowych lub innych środków pieniężnych.	240
6.	Odpisanie weksli obcych przedawnionych lub nieściągalnych.	760, 851, 853
7.	Zmniejszenie wartości krótkoterminowych papierów wartościowych na dzień bilansowy z tytułu utraty wartości.	751

Konto 141 „Środki pieniężne w drodze”

Konto 141 służy do ewidencji środków pieniężnych w drodze między kasą i bankiem oraz między rachunkami w różnych bankach.

Na **koncie 141** można ewidencjonować wszystkie przepływy środków pieniężnych albo tylko na przełomie okresów sprawozdawczych, ale w zakresie rozliczeń między kasą i bankiem pominięcie tego konta jest możliwe tylko wtedy, gdy raport kasowy zamykany jest codziennie.

Inne ważne funkcje **konta 141** wynikają z możliwości przeprowadzania wpłat przez kontrahentów i petentów wpłat, także z tytułu dochodów budżetowych za pośrednictwem kart płatniczych. W tym celu w kasach jednostek, umożliwiających tę formę płatności, instaluje się terminale do przyjmowania płatności bezgotówkowych kartami płatniczymi lub kartami kredytowymi klienta. Operacje wnoszenia wpłat za pomocą kart płatniczych wymagają zastosowania odpowiednich technik ewidencji księgowej uwzględniających unormowania prawa finansowego dotyczące realizacji dochodów budżetowych w tych specyficznych warunkach. Pierwszoplanową kwestią jest respektowanie zasady przekazywania na rachunek

bieżący jednostki budżetowej dochodów w całkowitej wartości dokonanej wpłaty. Banki i instytucje obsługujące system rozliczeń dla transakcji realizowanych za pośrednictwem kart płatniczych stosują opłaty (prowizję), co w rezultacie powoduje, że na rachunek bankowy wpływa kwota mniejsza o prowizję niż kwota wpłacona kartą płatniczą (w kasie). Jeśli jednostka budżetowa (jednostka samorządu terytorialnego) nie ma zawartej umowy z bankiem zwalniającej ją z prowizji za realizację płatności kartą płatniczą, to powinna wpłacone do kasy dochody uzupełnić o pobraną przez bank prowizję, która jest wydatkiem budżetowym (w części nieobjętej naliczonego podatku VAT podlegającego zwrotowi). Takie uzupełnienie dochodów i jednocześnie wykonanie wydatków przeprowadza się poprzez wpłatę z rachunku bieżącego wydatków jednostki budżetowej kwoty opłaty (prowizji) na rachunek bieżący dochodów, traktując tę wpłatę jednocześnie jako przekazanie dochodów oraz jako wydatek budżetowy. Jeśli jednostka budżetowa nie prowadzi oddzielnych rachunków bieżących dochodów i wydatków, konieczne jest także przeprowadzenie dodatkowego przepływu pieniądza na rachunku bankowym odpowiadającego wydatkom (opłacenie prowizji, potrąconej przez bank) oraz dochodom budżetowym w wysokości potrąconej prowizji. Ten efekt można uzyskać, przekazując środki odpowiadające prowizji na wydzielony rachunek bankowy (oznaczony w księgach rachunkowych **kontem 139**) z powrotem na rachunek bieżący lub w sposób uproszczony bezpośrednio na rachunek budżetu. Dzięki takiemu „przesunięciu” pieniądza z rachunku wydzielonego na rachunek bieżący jednostki budżetowej i z powrotem zapewniamy realizację zasady uznania dochodów i wydatków budżetowych zgodnie z faktycznymi wpłatami i wypłatami na rachunek bieżący prowadzony łącznie dla dochodów i wydatków. Wpłaty z karty płatniczej kierowane są na rachunek bieżący (dochodów) jednostki budżetowej lub na rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego.

Drugą kwestią jest identyfikacja poszczególnych wpłat dochodów budżetowych kartami płatniczymi. W tym zakresie potrzebna jest dodatkowa ewidencja klasyfikująca poszczególne wpłaty według podziałek klasyfikacji budżetowej, którą pełnić mają oddzielne dzienne raporty kasowe wpłat kartami płatniczymi dochodów budżetowych, podlegające codziennemu przeksięgowaniu z **konta 101** na **konto 141**. W zakładach budżetowych, gdzie występują jednorodne wpłaty za usługi ogólnodostępne, sposób ewi-

dencji przychodów może być oparty tylko na wydrukach z kas fiskalnych bez konieczności ewidencji na **koncie 101**.

Z drugiej strony w obrocie gotówkowym każdej jednostki budżetowej mogą być wykorzystane służbowe karty płatnicze, np. do transferu środków z bankomatu do kasy. W tym przypadku służbową kartę płatniczą do rachunku bieżącego jednostki może posiadać tylko główny księgowy jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, gdyż zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 2 upf to właśnie tylko główny księgowy i ewentualnie pracownicy upoważnieni osobiście przez głównego księgowego mogą przeprowadzać operacje na rachunku bieżącym jednostki, co w przywołanym przepisie zostało określone jako „wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi”. Kierownik jednostki dysponuje środkami pieniężnymi, więc nie może wykonywać dyspozycji środkami pieniężnymi, o czym stanowi art. 59 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o treści „dyspozycja środkami pieniężnymi jest oddzielona od kasowego jej wykonania” oraz analogiczne przepisy innych ustaw samorządowych.

Na stronie **Wn konta 141** ujmuje się zwiększenie stanu środków pieniężnych w drodze, a na stronie **Ma** zmniejszenia ich stanu.

Stosownie do przyjętej techniki księgowania środki pieniężne w drodze mogą być ewidencjonowane na bieżąco lub tylko na przełomie okresu sprawozdawczego.

Konto 141 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków pieniężnych w drodze.

Sumy pieniężne w drodze inwentaryzuje się w formie porównania danych księgowych z odpowiednimi dokumentami (art. 26 ust. 1 pkt 3 „ustawy”).

Typowe zapisy strony Wn konta 141 „Środki pieniężne w drodze”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przekazanie czeku obcego do banku w celu jego wykupu.	140

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Dokonywane za pośrednictwem innych banków lub wszystkie: – wpłaty z kasy na rachunek bankowy, – pobrania z rachunków bankowych do kasy.	101 130, 131, 132, 135, 136, 137, 139
3.	Przelewy środków między rachunkami bankowymi jednostki prowadzonymi w różnych bankach.	130, 131, 132, 135, 136, 137, 139
4.	Przebiegowanie dziennego raportu wpłat dochodów budżetowych za pośrednictwem kart płatniczych.	101
5.	Zaksięgowanie na podstawie wydruków kasy fiskalnej wpłat jednorodnych przychodów w samorządowym zakładzie budżetowym.	700, 750, 760

Typowe zapisy strony Ma konta 141 „Środki pieniężne w drodze”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Realizacja przez bank obcych czeków rozliczeniowych zgłoszonych do wykupu (wpływ środków pieniężnych na rachunek bankowy).	130, 131, 132, 135, 139
2.	Zwrot z banku niewykorzystanych czeków obcych.	140
3.	Zwrot wystawcom czeków obcych niezrealizowanych przez bank.	201, 221, 234, 240
4.	Wpływ środków pieniężnych w drodze: – do kasy, – na rachunki bankowe.	101 130, 131, 132, 135, 136, 137, 138, 139
5.	Wpływ na rachunek bankowy płatności realizowanych przez kontrahentów, petentów kartą płatniczą (pomniejszonych o kwotę prowizji banku).	130, 131

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
6.	Kwota prowizji banku za obsługę systemu płatności kartami płatniczymi.	201
7.	Pobranie z bankomatu gotówki do kasy kartą płatniczą.	101

Zespół 2 – „Rozrachunki i rozliczenia”

Konta **zespołu 2** służą do ewidencji wszelkich krajowych i zagranicznych **rozrachunków**, a także do ewidencji **rozliczeń** środków budżetowych, środków europejskich i innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, wynagrodzeń, niedoborów, szkód i nadwyżek oraz wszelkich innych rozliczeń związanych z rozrachunkami i roszczeniami spornymi. Na kontach tego zespołu ujmuje się rozrachunki i roszczenia krajowe i zagraniczne, powstające ze wszystkich tytułów, niezależnie od rodzaju działalności, której dotyczą, i źródeł, z których są finansowane.

Rozrachunki to należności i zobowiązania bezsporne, których tytuły i kwoty uznają zarówno wierzyciele, jak i dłużnicy.

Roszczenia to należności kwestionowane przez kontrahentów, które w przypadku dochodzenia ich drogą sądową stają się roszczeniami spornymi w dniu wniesienia pozwu do sądu.

Rozrachunki i roszczenia ujmuje się w ewidencji księgowej od dnia ich powstania do dnia ich wygaśnięcia na skutek spłacenia, oddalenia w postępowaniu spornym lub egzekucyjnym, umorzenia lub odpisania na skutek przedawnienia albo odpisania jako nieistotnych należności.

Na kontach tego zespołu ewidencjonuje się także różnego rodzaju **rozliczenia**, które powstają w związku z grupowaniem lub wyjaśnianiem określonych kwot, np.:

- dochodów budżetowych (**konto 222**),
- wydatków budżetowych (**konto 223**)
- dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich (**konto 224**),

- wydatków z budżetu środków europejskich (**konto 227**),
- środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (**konto 228**).

Należności, roszczenia i zobowiązania ujmuje się w księgach w wartości ustalonej przy ich powstaniu, wyrażonej w walucie polskiej, a w przypadku gdy wyrażone są one w walutach obcych, ujmuje się je w wartości nominalnej przeliczonej na złote polskie według kursu średniego ustalonego przez NBP dla danej waluty obcej na dzień przeprowadzania operacji, o ile odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych, nie stanowią inaczej – odpowiednio po kursie faktycznie zastosowanym w tym dniu i wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań (art. 30 ust. 2 pkt 1 „ustawy”).

Na dzień bilansowy **wycenia się wyrażone w walutach obcych** należności i zobowiązania po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP (art. 30 ust. 1 „ustawy”).

W jednostkach objętych „rozporządzeniem” zasady wyceny wyrażonych w walutach obcych należności i zobowiązań, które są określone w „ustawie” dla wyceny na dzień bilansowy, należy też stosować przy wycenie **nie później niż na koniec każdego kwartału**¹.

Różnice wartości, wynikające z różnicy kursów walut obcych występujących między dniem powstania należności, roszczenia lub zobowiązania a dniem ich zapłaty lub wyceny, ujmuje się w ewidencji na koncie rozrachunków w korespondencji:

- 1) z kontem **750 „Przychody i koszty finansowe”** (z tytułu zwiększeń w zakresie działalności eksploatacyjnej),
- 2) z kontem **751 „Koszty finansowe”** (z tytułu zmniejszeń wartości w zakresie dotyczącym działalności),
- 3) z kontem **080** (dotyczące środków trwałych w budowie – inwestycji),
- 4) z kontem ZFŚS lub właściwego funduszu celowego (**851** lub **853**).

¹ Paragraf 12 „rozporządzenia”.

Roszczenia wobec osób odpowiedzialnych za niedobory zawinione ustala kierownik jednostki. Może to być kwota odpowiadająca aktualnej wartości rynkowej niedoboru. Roszczenie z tytułu niedoboru używanego składnika majątku ustala się w wartości netto, tzn. odejmując od aktualnej wartości początkowej równowartość odpowiadającą oszacowanemu zużyciu. Przewyżkę wartości roszczenia ponad ewidencyjną wartość braku (wartość netto) ujmuje się po stronie **Wn konta 240** i po stronie **Ma na koncie 760**.

Wynikające z ewidencji stany na kontach rozrachunkowych powinny być poddawane okresowej weryfikacji w celu ujawnienia i wyśięgowania należności i roszczeń oraz zobowiązań przedawnionych lub nieściągalnych – **nierealne aktywa lub pasywa nie mogą być wykazane w bilansie**. Należności i roszczenia przedawnione, umorzone lub odpisane z tytułu uznania za nieściągalne zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych na **koncie 761**, a jeśli dotyczyły operacji finansowych – zalicza się je do kosztów finansowych **na koncie 751**. Natomiast przedawnione zobowiązania zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych lub odpowiednio do przychodów finansowych, z wyjątkiem związanych z działalnością finansowaną z ZFŚS lub z funduszy celowych, które zalicza się odpowiednio na zwiększenie lub zmniejszenie właściwego funduszu, a także związanych z nierozliczoną działalnością inwestycyjną, które zalicza się na zwiększenie lub zmniejszenie kosztów budowy środków trwałych (inwestycji).

Przedawnienie należności lub zobowiązania oznacza przewidziane prawem wygaśnięcie możliwości ich dochodzenia na drodze sądowej wobec upływu terminu przedawnienia, który jest określony odpowiednio w Kodeksie cywilnym lub w Kodeksie pracy, a okres jego trwania zależy od tytułu należności lub zobowiązania.

Terminy przedawnienia nie ulegają skróceniu lub przedłużeniu w wyniku czynności prawnych. Mogą one być tylko zawieszane lub przerywane w przypadkach określonych przepisami. Bieg przedawnienia przerywa i zaczyna na nowo między innymi:

- każda czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw lub egzekwowania roszczeń, przedsięwzięta w celu dochodzenia, ustalania, zaspokajania lub zabezpieczania roszczenia,

- uznanie roszczenia przez kontrahenta lub upoważnione do działania w jego imieniu osoby, w postaci np. potwierdzenia salda,
- wszczęcie mediacji.

Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych i przerwanie biegu ich przedawnienia określone są w art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.).

Umorzenie należności oznacza dokonane przez wierzyciela zwolnienie dłużnika z długu, wywołane innymi przyczynami aniżeli zapłata, przedawnienie lub nieściągalność. Następuje ono pod datą oświadczenia wierzyciela o zwolnieniu z długu.

Szczegółowe zasady, tryb umarzania i odraczania lub rozkładania na raty spłaty należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, dla organów administracji rządowej **państwowych jednostek** budżetowych i państwowych funduszy celowych podane są w art. 55–58 ufp.

Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić **zgody na niedochodzenie należności budżetu państwa** z tytułu umowy cywilnoprawnej, której kwota wraz z odsetkami **nie przekracza 100 zł**.

Zasady **umarzania wierzytelności jednostek samorządu terytorialnego** z tytułu należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym, do których nie stosuje się ustawy – Ordynacja podatkowa oraz udzielania innych ulg w sprawie tych należności, określa organ stanowiący samorządu terytorialnego².

Odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości należnej na koniec tego kwartału.

Należności i zobowiązania jednostek objętych „rozporządzeniem” **na koniec każdego kwartału wykazuje się w kwocie wymagającej zapłaty**,

² Artykuł 59 ust. 2 ufp.

to jest **łącznie z odsetkami** należnymi na koniec kwartału (§ 12 „rozporządzenia”).

Naliczone odsetki³ od należności księguje się pod datą naliczenia Wn odpowiednie konto **zespołu 2, Ma 750**, natomiast od zobowiązań księguje się **Wn 751, Ma** odpowiednie **konto zespołu 2**.

Wartość należności aktualizuje się, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego nie później niż na dzień bilansowy. Odpisami tymi należy objąć należności wyszczególnione w art. 35b ust. 1 „ustawy”.

Odpisy aktualizujące zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych (Wn 761) lub do kosztów finansowych (Wn 751) z wyjątkiem dotyczących należności finansowanych z funduszy tworzonych na podstawie ustaw, które obciążają te fundusze.

Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają dokonane uprzednio odpisy aktualizujące ich wartość.

Należności podatkowe oraz niepodatkowe państwowych jednostek budżetowych mogą być dochodzone w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn. zm.).

Inwentaryzację należności należy przeprowadzić w kwartale kończącym rok obrotowy i zakończyć do 15 dnia następnego roku obrotowego zgodnie z wymogami określonymi w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 3 „ustawy”.

Należności inwentaryzuje się drogą otrzymania od banków i uzyskania od kontrahentów potwierdzeń zgodności wykazanego w księgach rachunkowych jednostki stanu tych aktywów z wyjątkiem należności:

- spornych i wątpliwych,
- od osób nieprowadzących ksiąg rachunkowych,
- z tytułów publicznoprawnych,
- których uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe,

³ Jednostki objęte ustawą o finansach publicznych są zobowiązane do ustalania i dochodzenia wycych należności wraz z odsetkami.

bo te inwentaryzuje się tak samo jak wszystkie zobowiązania, **drogą porównania danych wynikających z ksiąg rachunkowych** z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji ich realnej wartości.

Wezwanie do pisemnego potwierdzenia salda należy do obowiązków tylko wierzyciela. Przy ustalaniu sald rozrachunków z kontrahentami należy uwzględnić postanowienia Kodeksu cywilnego.

Można odstąpić od uzgadniania drobnych sald należności, zgodnie z zasadą istotności (art. 8 ust. 1 „ustawy”), która dopuszcza stosowanie uproszczeń, jeśli nie spowodują one znaczących zniekształceń wartości majątku lub wyniku działalności. Decyzję o takim odstąpieniu podejmuje kierownik jednostki.

Stwierdzone różnice inwentaryzacyjne (różnice między stanem wynikającym z ksiąg a stanem potwierdzonym przez kontrahentów lub stanem wynikającym z dokumentów) należy ująć i rozliczyć w księgach roku obrotowego, którego dotyczyła inwentaryzacja rozrachunków (art. 27 ust. 2 „ustawy”).

Ewidencja szczegółowa do kont zespołu drugiego powinna być prowadzona według zasad ustalonych w art. 16 i 17 „ustawy” **w sposób umożliwiający** wyodrębnienie poszczególnych grup rozrachunków, rozliczeń i roszczeń spornych, ustalenie przebiegu ich rozliczeń oraz stanu należności, rozliczeń, roszczeń spornych i zobowiązań z podziałem według kontrahentów, a równocześnie, jeśli dotyczą rozliczeń w walutach obcych, także dodatkowo w poszczególnych walutach, a przy rozliczaniu środków europejskich również w podziale odpowiednio na programy lub projekty. Ponadto w ewidencji szczegółowej należy uwzględniać podziałki klasyfikacji budżetowej oraz potrzeby grupowania danych o stanie rozrachunków finansowanych z poszczególnych źródeł, a także według tytułów ich powstania określonych we wzorze bilansu ustalonym dla jednostek (z równoczesnym podziałem na długo- i krótkoterminowe), a także wymogi innych sprawozdań finansowych⁴ oraz rozliczeń podatkowych i innych publicznoprawnych.

⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.).

Konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Konto 201 służy do ewidencji wszelkich rozrachunków i roszczeń krajowych i zagranicznych z tytułu dostaw, robót i usług, w tym również zaliczek na poczet dostaw, robót i usług oraz kaucji gwarancyjnych, a także związanych z nimi należności z tytułu przychodów finansowych. Na **koncie 201** nie ujmuje się należności jednostek budżetowych zaliczanych do dochodów budżetowych, które są ewidencjonowane na **koncie 221**.

Na **koncie 201** ewidencjonuje się więc **należności od odbiorców** zakładów budżetowych oraz działalności wyodrębnionych funduszy. W jednostkach budżetowych (szkołach i placówkach oświatowych) prowadzących wyodrębnione rachunki dochodów własnych na **koncie 201** mogą być księgowane należności z tytułu dochodów ewidencjonowanych na tych wydzielonych rachunkach oznaczonych jako **konto 132**.

Rozrachunki z dostawcami ewidencjonowane na tym koncie powstają w wyniku fakturowania wykonanych na rzecz jednostek dostaw, robót i usług lub zaliczek na przyszłe usługi, a także wynikających z otrzymanych rachunków, bez względu na źródło ich finansowania, z wyjątkiem dotyczących działalności inwestycyjnej, które ujmuje się na **koncie 240**.

W razie nieotrzymania zapłaty od odbiorców w umownym terminie, **należne odsetki za zwłokę** nalicza się na koniec każdego kwartału i księguje na koncie rozrachunków z odbiorcami i dostawcami w korespondencji z **kontem 750** albo z kontem właściwego funduszu (w przypadku gdy są związane z działalnością finansowaną z funduszy celowych).

Natomiast **odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań wobec dostawców** z tytułu dostaw i usług, z których wierzyciel nie zrezygnował, księguje się odpowiednio **Wn 751, 851, 853, Ma 201**.

Należności dotyczące działalności operacyjnej z tytułu kar umownych i odszkodowań ujmuje się na **koncie 201** w korespondencji z **kontem 760**, zaś działalności finansowanej ze środków funduszy celowych lub ZFŚS z kontem właściwego funduszu (strona Ma), natomiast zobowiązania z tych tytułów w korespondencji z **kontem 761** lub kontem odpowiedniego funduszu (strona Wn).

Konto 201 obciąża się przede wszystkim z tytułu:

- należności samorządowych zakładów budżetowych za sprzedane wyroby, usługi, towary handlowe, materiały i inne składniki majątkowe na podstawie wystawionych faktur lub rachunków oraz z tytułu wpłacanych zaliczek na przyszłe dostawy lub usługi,
- spłaty zobowiązań wobec dostawców,
- zwrotu dostaw w związku z uznanymi przez dostawców reklamacjami (na podstawie faktur korygujących),
- należnych od odbiorców odsetek za zwłokę w zapłacie,
- należnych kar i odszkodowań związanych z dostawami,
- zmniejszenia zobowiązania wobec dostawców na podstawie otrzymanych faktur korygujących,
- odpisów przedawnionych zobowiązań.

Konto 201 uznaje się w szczególności z tytułu:

- zobowiązań za dostawy i usługi wynikających z otrzymanych faktur lub rachunków (z wyjątkiem dotyczących środków trwałych w budowie (inwestycji), które ujmuje się na koncie 240),
- naliczonych odsetek umownych za nieterminową zapłatę zobowiązań oraz kar umownych lub odszkodowań należnych dostawcy,
- otrzymanych zaliczek od odbiorców samorządowych zakładów budżetowych,
- wpłat należności za zrealizowane dostawy i usługi oraz zaliczek od odbiorców,
- umorzenia lub odpisania należności od odbiorców.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 201** powinna zapewnić możliwość wydzielenia należności i zobowiązań według poszczególnych kontrahentów ze wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej oraz z podaniem w odniesieniu do kontrahentów zagranicznych obok wartości w złotych polskich również wartości w poszczególnych walutach, a ponadto powinna umożliwić ustalenie należności i zobowiązań w podziale wymaganym w sprawozdaniu bilansowym oraz w sprawozdaniach budżetowych i innych.

Konto 201 może mieć dwa salda, które ustala się na podstawie ewidencji analitycznej w wyniku sumowania oddzielnie sald należności i sald zo-

bowiązań występujących na kontach rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami⁵. Saldo **Wn** oznacza stan należności i roszczeń, a saldo **Ma** stan zobowiązań.

W bilansie wykazuje się należności skorygowane o odpisy aktualizujące, które dokonuje się na koncie 290 zgodnie z zasadami podanymi w art. 35b „ustawy”, z uwzględnieniem ustaleń podanych w § 10 ust. 1–4 „rozporządzenia”.

Typowe zapisy strony Wn konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Należności z tytułu sprzedaży (na podstawie wystawionych faktur VAT i faktur korygujących VAT lub rachunków) – wartość w cenie sprzedaży:	
	– produktów samorządowych zakładów budżetowych,	700
	– materiałów oraz pozostałych środków trwałych samorządowych zakładów budżetowych,	760
	– produktów i usług działalności ubocznej jednostek budżetowych, z której wpływy gromadzone są na koncie 132,	760
	oraz dodatkowo w jednostkach będących płatnikiem VAT:	
	– VAT należny od dokonanej sprzedaży naliczony w fakturach VAT i fakturach korygujących.	225
2.	Objęte fakturą VAT kwoty zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług:	
	– przychody przyszłych okresów (suma faktury pomniejszona o VAT),	840
	– VAT należny od fakturowanej zaliczki.	225

⁵ Wobec tego samego kontrahenta salda należności mogą być kompensowane ze zobowiązaniami tylko wówczas, jeżeli jest to dopuszczalne na podstawie art. 498 i dalszych Kodeksu cywilnego (mogą to być jedynie zobowiązania wymagalne i nieprzedawnione).

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwwstawne
3.	<p>Naliczone różnice kursowe walut obcych zwiększające wartość należności od odbiorców wyrażonych w walutach obcych i zmniejszające wartość zobowiązań wobec dostawców:</p> <ul style="list-style-type: none"> – działalności operacyjnej, – działalności ZFŚS i funduszy celowych. 	<p>750 851, 853</p>
4.	Wartość niedoborów i szkód w dostawach, za które odpowiada dostawca oraz inne tytuły zmniejszenia zobowiązań wobec dostawców (np. uznane przez dostawcę reklamacje jednostki).	080, 300, 310, 401, 851, 853
5.	Wartość niedoborów i szkód w zapasach materiałów znajdujących się w obcych magazynach lub obcym przerobie w cenie zakupu lub nabycia.	310, 330, 340, 401
6.	Zaakceptowane przez dłużników należności od dostawców z tytułu kar i odszkodowań umownych związanych z dostawami.	760
7.	Naliczone należności od odbiorców z tytułu wymagalnych odsetek * za zwłokę w zapłacie.	750
8.	<p>Faktura korygująca zmniejszająca kwotę zobowiązania wobec dostawcy (np. z tytułu uznanej reklamacji, korekty błędu, udzielenia rabatu czy bonifikaty).</p> <p>a) wartość dostawy w cenie sprzedaży lub łącznie z VAT niepodlegającym odliczeniu dotycząca:</p> <ul style="list-style-type: none"> – działalności eksploatacyjnej, – działalności ZFŚS i funduszy celowych, <p>b) zmniejszenie uprzednio naliczonego VAT do odliczenia.</p>	<p>013, 014, 300, 310, 330, 401, 402, 409 851, 853 225</p>
9.	Zapłata zobowiązań za dostawy i usługi.	101, 130, 131, 132, 135, 136, 137, 138, 139

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Pokrycie zobowiązań z akredytywy lub czekiem potwierdzonym.	139
11.	Odpisanie zobowiązań (przedawnionych i umorzonych):	
	– działalności eksploatacyjnej:	
	□ z tytułu odsetek,	750
	□ z pozostałych tytułów,	760
	– działalności finansowanej z funduszy celowych,	851, 853
12.	Kompensata należności z zobowiązaniami.	201
13.	W jednostkach budżetowych równowartość potrąconej przy zapłacie zobowiązań kaucji gwarancyjnej , która jest przelewana z konta 130 na rachunek pomocniczy sum depozytowych**.	240
14.	Zaksięgowanie potrąconej przez bank prowizji za obsługę systemu płatności kartami płatniczymi.	141

* Artykuł 481 Kodeksu cywilnego zawiera postanowienie, że „jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może zażądać odsetek za opóźnienie, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Jeżeli stopa odsetek nie była z góry ustalona, należą się odsetki ustawowe”.

** Jest to zapis równoległy do przelewu środków na rachunek sum depozytowych – księgowanego Wn 139 Ma 130, który ułatwia analizę zobowiązań pozostałych do pokrycia ze środków na wydatki budżetowe.

Typowe zapisy strony Ma konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zobowiązania wynikające z faktur VAT lub rachunków z tytułu dostaw robót i usług:	
	– wartość w cenie zakupu i niepodlegający odliczeniu VAT dotyczące:	
	□ działalności eksploatacyjnej*,	013, 014, 016, 300, 310, 330, 401–411

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	<ul style="list-style-type: none"> ☐ sum na zlecenie, ☐ działalności finansowanej z ZFŚS i funduszy celowych, 	240
	– wartość naliczonego w fakturach VAT podlegającego odliczeniu (w całości lub w części) od VAT należnego.	013, 014, 016, 300, 310, 330, 851, 853 225, 300
2.	Zobowiązania wobec dostawców z tytułu wymagalnych odsetek i kar umownych: <ul style="list-style-type: none"> – działalności eksploatacyjnej: <ul style="list-style-type: none"> a) kary, b) odsetki za zwłokę w zapłacie, – działalności finansowanej z ZFŚS i funduszy celowych. 	761 751 851, 853
3.	Wpłaty należności oraz zaliczek od odbiorców do kasy lub na rachunki bankowe.	101, 130, 131, 135
4.	Odpiśnięcie należności umorzonych*, przedawnionych lub nieistotnych, na które: <ul style="list-style-type: none"> a) nie dokonano odpisu aktualizującego: <ul style="list-style-type: none"> – działalności eksploatacyjnej, – działalności finansowanej z ZFŚS i funduszy celowych, b) dokonano odpisu aktualizującego. 	761 851, 853 290
5.	Uznane reklamacje złożone przez odbiorców i korekty zmniejszające należności z tytułu sprzedaży produktów: <ul style="list-style-type: none"> a) wartość w cenie sprzedaży na podstawie faktur korygujących: <ul style="list-style-type: none"> – działalności samorządowych zakładów budżetowych, – działalności finansowanej z ZFŚS i funduszy celowych. b) VAT naliczony przy sprzedaży. 	700, 730 851, 853 225

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
6.	Naliczone różnice kursowe walut obcych zmniejszające należności od odbiorców i zwiększające zobowiązania wobec dostawców: – działalności operacyjnej, – działalności funduszy celowych i funduszy specjalnego przeznaczenia,	751 851, 853
7.	Faktura banku za obsługę operacji płatności kartami płatniczymi: – wartość netto, – naliczony podatek VAT (do zwrotu).	402 225

* Zgodnie z zasadami podanymi w art. 55–59 lub 43 ufp.

Konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Konto 221 przeznaczone jest do ewidencji należności **jednostek budżetowych** z tytułu dochodów budżetowych, z wyjątkiem należności wymagalnych w przyszłych latach.

Urzędy samorządu terytorialnego ujmują na **koncie 221** także należności i wpłaty z tytułu podatków i opłat pobieranych przez właściwe organy jednostek samorządu terytorialnego. W księdze głównej jednostki samorządu terytorialnego zapisy z tego tytułu mogą być dokonywane na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (zaległości i nadpłaty)⁶.

Na stronie **Wn konta 221** księguje się przypisane należności z tytułu wymagalnych w danym roku dochodów budżetowych i zwrot nadpłat z tytułu dochodów nienależnie wpłaconych lub orzeczonych do zwrotu.

Na stronie **Ma konta 221** księguje się wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych, odpisy (zmniejszenia) uprzednio przypisanych należności oraz przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych na **konto 226**.

⁶ Komentarz do konta 221 „rozporządzenia”.

Wykaz tytułów, z których wpływy zaliczone są do dochodów publicznych, podany jest w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, a ponadto dla samorządów terytorialnych określony został w ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

W ewidencji szczegółowej do **konta 221** należy wyodrębnić rozrachunki z poszczególnymi dłużnikami ze wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów oraz podział należności według budżetów. Ten ostatni przekrój ewidencyjny w państwowych jednostkach budżetowych dotyczy podziału na budżet państwa (środki krajowe) i budżet środków europejskich. Należności z tytułu dochodu budżetu środków europejskich mogą występować także w państwowych jednostkach budżetowych, ale sporadycznie. Ponadto w ewidencji samorządowych jednostek budżetowych prowadzących także rozrachunki z tytułu dochodów pobieranych w związku z realizacją zadań zleconych, finansowanych z budżetu państwa, rozrachunki związane z tymi dochodami trzeba oddzielić od rozrachunków dotyczących dochodów budżetu samorządu terytorialnego, ponieważ zrealizowane dochody związane z zadaniami zleconymi podlegają wykazaniu w odrębnym sprawozdaniu budżetowym Rb-27ZZ, a należności, zaległości i nadpłaty dotyczące dochodów zadań zleconych podać trzeba w danych uzupełniających do sprawozdania Rb-27ZZ.

Należności z tytułu dochodów budżetu państwa w samorządowych jednostkach budżetowych, jeśli mają być księgowane na **koncie 221**, muszą być wydzielone w ewidencji szczegółowej prowadzonej do tego konta, gdyż mają zupełnie inną treść ekonomiczną niż należności budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Alternatywny sposób ewidencji należności budżetu państwa w samorządowych jednostkach budżetowych przewiduje ich ewidencję na innym koncie rozrachunkowym, np. 240, właśnie ze względu na ich odmienną treść ekonomiczną niż należności z tytułu dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Wobec tego, że dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, należne budżetowi państwa, nie są zaliczane do docho-

dów budżetowych jednostek budżetowych samorządu terytorialnego⁷, to przypis należności z tytułu tych dochodów nie powinien być księgowany w korespondencji z **kontem 750** lub **760** samorządowej jednostki budżetowej, lecz z **kontem 225** jako zobowiązanie wobec innego budżetu.

Natomiast wartość potrącana z dochodów wykonanych należna jednostkom samorządu terytorialnego na mocy odrębnych przepisów stanowić powinna dochód jednostki samorządu terytorialnego i wobec tego w księgach urzędu powinna być księgowana jako przychód na podstawie sprawozdania Rb-27ZZ – **Wn 800, Ma 720**, który wpłynął bezpośrednio na rachunek budżetu (konto 133). Jednostki budżetowe i urząd jst realizujące bezpośrednio zadania zlecone z administracji państwowej nie potrącają udziałów należnych jednostce samorządu terytorialnego w pobranych dochodach budżetu państwa, lecz całą kwotę pobranych dochodów budżetu państwa przekazują na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego⁸. Potrącenia z dochodów budżetu państwa na rzecz jednostki samorządu terytorialnego dokonuje zarząd (wójt, burmistrz, prezydent), co jest ewidencjonowane w księdze rachunkowej budżetu jst. Następnie wpływy z tytułu potrąceń w dochodach budżetu państwa pobrane przez organ wykonawczy jst w księdze rachunkowej urzędu jst są księgowane jako przychody zapisem **Wn 800, Ma 720**.

Ogólne zasady dochodzenia należności budżetowych w trybie egzekucji administracyjnej określone są w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i wydanych na jej podstawie rozporządzeniach.

Konto 221 może wykazywać dwa salda: saldo **Wn** będące sumą poszczególnych należności z tytułu dochodów budżetowych oraz saldo **Ma** będące sumą poszczególnych zobowiązań jednostek budżetowych z tytułu nadpłat w dochodach budżetowych.

⁷ Rozdział 2 § 6 ust. 2 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.).

⁸ Przepisy § 6 ust. 1 pkt 6 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej stanowią, że: jednostka realizująca zadanie, podległa jednostce samorządu terytorialnego, nie wypełnia kolumny „Dochody potrącone na rzecz jednostek samorządu terytorialnego”.

W bilansie wykazuje się należności pomniejszone o odpisy aktualizujące te należności, dokonywane na koniec roku zgodnie z art. 35b „ustawy”. Odpisy te ujmowane na **koncie 290** zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych (**konto 761**) lub do kosztów finansowych (**konto 751**). Tak samo zalicza się należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne, od których nie dokonano odpisów aktualizujących ich wartość lub dokonano w niepełnej wysokości. Organy podatkowe jednostek samorządu terytorialnego odpisy należności podatkowych księgują na stronie **Wn konta 720**, natomiast odpisy aktualizujące należności podatkowe na **koncie 290** w korespondencji z **kontem 720**.

Typowe zapisy strony Wn konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Należności jednostek budżetowych: <ul style="list-style-type: none"> – za sprzedane środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, środki trwałe w budowie (inwestycje) oraz materiały, – z tytułu podatków i niepodatkowych dochodów budżetowych z podstawowej działalności operacyjnej, – z tytułu odsetek przypisanych za zwłokę w zapłacie należności, ujętych na tym koncie, – z tytułu kar i grzywien, – z tytułu spłaty pożyczek na cele mieszkaniowe wypłacanych sędziom i prokuratorom. 	<div style="text-align: right;">760</div> <div style="text-align: right;">720</div> <div style="text-align: right;">750</div> <div style="text-align: right;">760</div> <div style="text-align: right;">720</div>
2.	Należności z tytułu dochodów budżetu państwa związanych z realizacją przez samorządową jednostkę budżetową zadań zleconych (objętych sprawozdaniem Rb-27ZZ).	225
3.	Zwroty dochodów budżetowych nienależnie wpłaconych lub orzeczonych do zwrotu i nadpłat oraz wypłat oprocentowania za nieterminowy zwrot nadpłat.	130

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych (w wysokości raty należnej za dany rok).	226
5.	Przypisanie do zwrotu w latach następnych dotacji uprzednio rozliczonej w organie dotującym.	720
6.	Przypisanie do zwrotu nierozliczonej dotacji udzielonej w poprzednim roku.	224
7.	Przekazanie z rachunku pomocniczego odsetek dopisanych przez bank do rachunku sum depozytowych na rachunek bieżący jako dochodów budżetu (Wb z rachunku pomocniczego).	139
8.	Przekazanie wadium z przetargu na nabycie nieruchomości z rachunku pomocniczego na rachunek bieżący (Wb z rachunku pomocniczego) na poczet ceny nabycia nieruchomości.	139

**Typowe zapisy strony Ma konta 221
„Należności z tytułu dochodów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłata należności z tytułu przypisanych dochodów budżetowych: <ul style="list-style-type: none"> – do kasy, – czekiem rozrachunkowym, – do banku jednostki. 	101 140 130
2.	Zmniejszenie (odpisy) uprzednio przypisanych należności dotyczących dochodów budżetowych.	720
3.	Naliczone oprocentowanie należne podatnikowi z tytułu nieterminowego zwrotu nadpłat podatku.	720
4.	Odpisanie należności (z innych tytułów niż podatki) przedawnionych i umorzonych oraz nieistotnych:	

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– objętych odpisem aktualizującym,	290
	– nieobjętych odpisem aktualizującym.	751, 761
5.	Zapłata przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.	011, 013, 020, 310
6.	Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie własności rzeczy na organ podatkowy (art. 66 ustawy – Ordynacja podatkowa).	011, 080, 310
7.	Przeniesienie należności z tytułu dochodów budżetowych na należności długoterminowe.	226
8.	Uznanie wpłaty, wcześniej zaksięgowanej jako niewyjaśniona, za spłatę należności.	245
9.	Wpływ odsetek z rachunku sum depozytowych na rachunek bieżący jako dochodów budżetowych (Wb z rachunku bieżącego).	130
10.	Wpływ na rachunek bieżący wadium z przetargu na nabycie nieruchomości z rachunku pomocniczego na poczet ceny nabycia nieruchomości (Wb z rachunku bieżącego).	130

Konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Konto 222 występuje tylko w jednostce budżetowej i służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez nią dochodów budżetowych.

Na stronie **Wn konta 222** księguje się w korespondencji z **kontem 130** przelewy uprzednio zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych, które przekazuje się w określonych terminach na rachunek bankowy budżetu państwa (w zakresie dochodów budżetu państwa) lub na rachunek bieżący samorządu terytorialnego (w zakresie dochodów budżetu samorządowego).

Na stronie **Ma konta 222** ujmuje się w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych dochodów budżetowych na **konto 800** – na podstawie sprawozdań budżetowych o dochodach.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego, w których dochody budżetowe wpłacane są bezpośrednio na rachunek bieżący budżetu samorządu terytorialnego, **konto 222** może nie występować, gdyż obroty księgowane na podstawie wyciągów na **koncie 133** wprowadza się do ewidencji samorządowej jednostki budżetowej na wydzielone subkonta **konta 130** urzędu na podstawie polecenia księgowania (jako zapis wtórny) i saldo tego konta, na podstawie sprawozdań budżetowych o dochodach Rb-27S, przeksięgowuje się okresowo na **konto 800**.

Konto 222 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan zrealizowanych dochodów budżetowych, ale jeszcze nieprzelanych na rachunek bankowy odpowiednio budżetu państwa lub budżetu samorządu terytorialnego.

Saldo **konta 222** ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z **kontem 130**.

Typowe zapisy strony Wn konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew pobranych przez jednostkę dochodów budżetowych odpowiednio na rachunek budżetu państwa lub na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	130

Typowe zapisy strony Ma konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie na podstawie okresowego lub rocznego sprawozdania budżetowego sumy zrealizowanych dochodów budżetowych.	800

Konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Konto 223 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostki wydatków budżetowych, w tym wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.

Wydatki te finansowane są ze środków budżetowych otrzymanych przez państwowe jednostki budżetowe do wysokości przewidzianej w ich planach finansowych i podporządkowanych im dysponentów.

Na stronie **Wn konta 223** ujmuje się:

- okresowe przelewy środków budżetowych dla dysponentów niższego stopnia na pokrycie ich wydatków budżetowych oraz z wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich w korespondencji z **kontem 130**,
- przeniesienie (na podstawie okresowych lub rocznych sprawozdań budżetowych) zrealizowanych w ciągu okresu wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich na **konto 800 „Fundusz jednostki”**,
- zwroty na rachunek dysponenta wyższego stopnia lub na rachunek budżetu samorządu terytorialnego niewykorzystanych do końca roku środków budżetowych otrzymanych na wszystkie wydatki własne i podporządkowanych dysponentów niższego stopnia.

Na stronie **Ma konta 223** księguje się:

- okresowe wpływy środków pieniężnych otrzymanych od dysponentów wyższego stopnia na pokrycie wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich w korespondencji z **kontem 130** zarówno dla danej jednostki, jak i dla podporządkowanych jej dysponentów niższego stopnia,
- zwroty od dysponentów niższego stopnia środków niewykorzystanych na wydatki budżetowe danego roku.

W samorządowych jednostkach budżetowych na **koncie 223** ujmuje się również operacje związane z przepływem środków europejskich w zakresie, w którym środki te stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego.

W urzędach gmin będących jednostkami budżetowymi, w których wydatki budżetowe realizowane są bezpośrednio z rachunku bieżącego gminy, **konto 223** może nie występować, gdyż zapisy na **koncie 130** są tylko memoriałowym powtórzeniem zapisu na **koncie 133** budżetu gminy i wówczas urzędy gmin na podstawie sprawozdań o wydatkach budżetowych przeksięgowują saldo wydatków z **konta 130** na **konto 800**.

Konto 223 może być także użyte do rozliczenia jednostki budżetowej z budżetem w zakresie wykorzystania środków otrzymanych na realizację wydatków niewygasających. W planie kont dla jednostek organizacyjnych nie ma oddzielnego konta służącego temu celowi, a przecież jednostka budżetowa otrzymuje na realizację wydatków niewygasłych środki z odrębnego konta bankowego ewidencjonowanego w księdze rachunkowej budżetu.

Konto 223 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan środków budżetowych otrzymanych od dysponenta wyższego stopnia, które nie przekazano jeszcze do podporządkowanych jej dysponentów niższego stopnia oraz środków przeznaczonych na pokrycie wydatków danej jednostki budżetowej, lecz niewykorzystanych i niezwróconych do końca okresu.

Saldo **konta 223** ulega likwidacji w wyniku księgowania przelewu dokonanego z tytułu zwrotu dysponentowi wyższego stopnia lub do budżetu jednostki samorządu terytorialnego niewykorzystanych środków na wydatki budżetowe minionego roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia na pokrycie ich wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów ze środków europejskich.	130
2.	Zwrot dysponentowi wyższego stopnia niewykorzystanych do końca roku środków na wydatki.	130
3.	Zwroty do budżetu jednostki samorządu terytorialnego niewykorzystanych środków na planowane na dany rok wydatki budżetowe i na wydatki niewygasające.	130
4.	Okresowe lub roczne przeniesienie na podstawie sprawozdań budżetowych zrealizowanych wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.	800
5.	Przebieganie zrealizowanych wydatków niewygasających.	800

Typowe zapisy strony Ma konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływy środków budżetowych otrzymanych: <ul style="list-style-type: none"> – przez państwowe jednostki budżetowe od dysponenta wyższego stopnia (na pokrycie własnych wydatków budżetowych jednostki oraz przeznaczonych do przekazania dysponentom niższego stopnia), – przez samorządowe jednostki budżetowe z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. 	130

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Wpływy środków na realizację wydatków niewygasających.	130, 139
3.	Otrzymane zwroty od dysponentów niższego stopnia środków budżetowych niewykorzystanych na wydatki.	130

Konto 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

2

Konto 224 służy do ewidencji rozliczenia przekazanych przez organ dotacji budżetowych, a także do ewidencji rozliczenia przez instytucje zarządzające i pośredniczące płatności z budżetu środków europejskich.

Na stronie **Wn konta 224** ujmuje się wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący oraz wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez Bank Gospodarstwa Krajowego.

Na stronie **Ma** księguje się wartość dotacji uznanych za prawidłowo wykorzystane i rozliczone zgodnie z obowiązującymi przepisami lub zwróconych w roku ich przekazania, a także wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 224** powinna umożliwić:

- ustalenie wartości dotacji przekazanych poszczególnym jednostkom z jednoczesnym wyodrębnieniem poszczególnych celów, na jakie dotacje były przekazane,
- ustalenie zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich z podziałem na jednostki, którym je przekazano, oraz przeznaczenie zaliczkowanych środków.

Konto 224 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza wartość niewykorzystanych i nierozliczonych dotacji lub wartość dotacji należnych do zwrotu w roku, w którym zostały przekazane. Dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zwrócone do końca roku, w którym zostały udzielone, stanowią zmniejszenie wydatków, natomiast zwrócone w roku następnym, co dotyczy także tych zwróconych w styczniu roku następnego

(termin rozliczenia dotacji), zalicza się do dochodów budżetowych. W wykonaniu budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie stosuje się okresu przejściowego, więc dotacje z tego budżetu zwrócone w styczniu roku następnego są dochodami budżetowymi roku następnego.

Dotacje przypisane do zwrotu w roku następnym zaliczane są przez organ dotujący do dochodów budżetowych i wobec tego należności z tego tytułu ewidencjonuje się w jednostce organu na **koncie 221**.

Typowe zapisy strony Wn konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew przyznanych przez organ dotacji budżetowych.	130
2.	Informacja z BGK o dokonanych płatnościach na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków finansowanych ze środków europejskich.	227* lub 230**

* W instytucji koordynującej, zarządzającej i pośredniczącej, gdy wydatki są ujęte w ich planach finansowych.

** W instytucji koordynującej, zarządzającej i pośredniczącej, gdy wydatki nie są ujęte w planach finansowych tych instytucji.

Typowe zapisy strony Ma konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Uznanie dotacji za wykorzystaną i rozliczoną.	810
2.	Zwrot dotacji w roku jej przekazania.	130
3.	Przekwalifikowanie na początku roku następnego dotacji niewykorzystanych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem do zwrotu do budżetu jst w styczniu roku następnego.	221

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.	810 lub 230**
5.	Zawiadomienie z BGK o zwrocie niewykorzystanych środków europejskich.	230** lub 227*

* W instytucji koordynującej, zarządzającej i pośredniczącej, gdy wydatki są ujęte w ich planach finansowych.

** W instytucji koordynującej, zarządzającej i pośredniczącej, gdy wydatki nie są ujęte w planach finansowych tych instytucji.

Konto 225 „Rozrachunki z budżetami”

Konto 225 służy do ewidencji rozrachunków z budżetem państwa i budżetami samorządów terytorialnych z tytułu zwrotu dotacji otrzymanych w poprzednich latach oraz zobowiązań podatkowych własnych i wynikających z funkcji płatnika potrąceń na podatek dochodowy od osób fizycznych, z tytułu wpłat nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych oraz wpłat do budżetu pozostałych na dzień 31.12 środków pieniężnych wydzielonych na koncie 132 dochodów samorządowych jednostek budżetowych oświaty, a także z tytułu ceł i opłat.

W jednostkach wykonujących czynności objęte podatkiem od towarów i usług (VAT)⁹ konto to służy także do rozrachunków z urzędem skarbowym z tytułu VAT oraz do rozliczeń VAT naliczonego i VAT należnego także w ramach scentralizowanego rozliczenia podatku VAT dla całej jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto na koncie tym ewidencjonuje się należności od budżetu z tytułu dotacji, które przyznano, ale do końca roku nie wpłynęły na rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego.

Na stronie **Wn konta 225** ujmuje się w szczególności:

- wpłaty do budżetu z tytułu różnych podatków i opłat oraz ceł,
- należności od budżetu z tytułu funkcji płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych (szczególnie w jednostkach samorządowych),

⁹ Na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1221).

- wpłaty do budżetu nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych oraz wpłaty do budżetu środków pozostających na koniec roku na wydzielonym rachunku bankowym, ewidencjonowanym na **koncie 132** (samorządowe jednostki budżetowe oświaty),
- VAT naliczony przy zakupie towarów i usług podlegający odliczeniu w przypadku państwowej jednostki budżetowej rozliczającej się z urzędem skarbowym,
- VAT naliczony przy zakupie w przypadku jego rozliczania z centralnym ośrodkiem rozliczeniowym jst, który ewidencjonowany jest w księdze rachunkowej budżetu w samorządowej jednostce organizacyjnej,
- przekazanie na rachunek budżetu (lub subkonta rachunku budżetu) nadwyżki VAT należnego nad podatkiem naliczonym lub podatku VAT należnego w całej wysokości,
- kompensata VAT naliczonego z VAT należnym w jednostkach budżetowych i w samorządowym zakładzie budżetowym,
- VAT naliczony przy zakupie w przypadku jego rozliczania z urzędem skarbowym,
- należności z tytułu nadpłat w rozliczeniach z budżetami oraz z innych tytułów określonych przepisami,
- zmniejszenie VAT należnego (na podstawie faktur korygujących).

Na stronie **Ma konta 225** księguje się w szczególności:

- zobowiązania wobec budżetu z tytułu naliczonych podatków, opłat i ceł płaconych przez jednostkę lub potrąconych przez jednostkę jako płatnika,
- należny podatek od towarów i usług naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych, jako zobowiązania wobec urzędu skarbowego państwowej jednostki budżetowej,
- należny podatek od towarów i usług w jednostkach – naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych, jako zobowiązania wobec centralnego ośrodka rozliczeń VAT jst,

- przekazanie na rachunek bieżący jednostki budżetowej wydatków z rachunku bieżącego dochodów jednostki budżetowej lub z rachunku budżetu jst, kwoty VAT naliczonego kompensowanej z VAT należnym,
- wygaszenie na koniec roku należności samorządowej jednostki budżetowej z tytułu zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym powstałym w tej jednostce,
- kompensata VAT naliczonego z VAT należnym w samorządowym zakładzie budżetowym,
- zobowiązania wobec budżetu z tytułu nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych oraz zobowiązania samorządowych jednostek budżetowych oświaty z tytułu środków pozostających na koniec roku na **koncie 132**,
- zobowiązania z tytułu zaliczek na podatki pobrane przez jednostkę w imieniu budżetu (np. podatku dochodowego od osób fizycznych).

Jak widać z powyższego, ewidencję zobowiązań z tytułu podatku VAT w praktyce prowadzi się na podstawie faktur wystawionych przez jednostkę. Jeśli jednak moment powstania zobowiązania podatkowego różni się od daty wystawienia faktury, zobowiązania z tytułu podatku VAT należnego i odpowiadające im przychody powinny być wykazane w księgach rachunkowych zgodnie z datą powstania zobowiązania podatkowego (w dalszej części opisu do zasad ewidencji na **koncie 225** podano szczegółowe informacje o dacie powstania zobowiązania podatkowego).

Ewidencję pomocniczą do tego konta prowadzić należy z wyodrębnieniem każdej jednostki, do której należy odprowadzić zobowiązania wobec budżetu, z równoczesnym uwzględnieniem podziału na tytuły rozliczeń.

Szczególnie rozbudowana musi być **ewidencja pomocnicza dotycząca VAT w jednostkach**, które obok działalności w zakresie wykonywania zadań organów publicznych oraz urzędów obsługujących te organy **wykonują czynności** wynikające z zawartych umów cywilnoprawnych **objęte VAT** według ogólnie obowiązujących zasad określonych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz w wydanych na jej podstawie rozporządzeniach (wyszczególnionych w wykazie aktów prawnych).

Dochody i wydatki budżetowe państwowych i samorządowych jednostek budżetowych związane mogą być odpowiednio z należnym lub nali-

czonym podatkiem VAT. Ewidencja rozliczenia VAT w tych jednostkach respektować musi założenia o uznawaniu dochodów budżetowych za wykonane w kategoriach netto (bez należnego VAT) od samego początku rozliczeń, czyli od ich wpływu na rachunek bieżący, natomiast wydatków budżetowych za poniesione w kategoriach brutto (łącznie z naliczonym VAT). Podatek należny VAT, pomimo że zasila rachunek bieżący jednostki, nie jest dla jednostki budżetowej dochodem, więc nie może być kwalifikowany do jej dochodów. Jeśli chodzi o wydatki budżetowe, to uznawanie wydatków budżetowych w wartościach brutto wynika z zasady ostrożności przy wycenie kosztów i wydatków. **Z kolei zwrot naliczonego VAT w ciągu tego samego roku budżetowego jest traktowany jako zmniejszenie wydatku budżetowego do kategorii netto, natomiast zwrot w następnym roku jest zaliczany już do dochodów budżetowych.** Na takich założeniach oparto ewidencję rozliczenia VAT w jednostkach budżetowych, co zresztą jest powszechną praktyką, jednak ani przepisy finansów publicznych, ani też o rachunkowości budżetowej o tym wprost nie stanowią. Państwowe jednostki budżetowe z VAT rozliczają się bezpośrednio z właściwym urzędem skarbowym, natomiast w sektorze samorządowym bezpośrednio rozliczenie jednostki budżetowej i zakładu budżetowego z urzędem skarbowym od 2017 r. już nie obowiązuje.

„Rozporządzenie” oraz plany kont dla budżetu i jednostek organizacyjnych, stanowiące załączniki do „rozporządzenia”, nie przedstawiają zasad ewidencji dochodów i wydatków realizowanych przez jednostki budżetowe powiązane z podatkiem od towarów i usług, którym mogą być objęte niektóre obszary działalności jednostki, mające charakter działalności gospodarczej, np. dzierżawa składników majątkowych. Sprawa rozliczeń i ewidencji podatku od towarów i usług w samorządowych jednostkach budżetowych i zakładach budżetowych od 2017 r. stała się jeszcze bardziej złożona, ze względu na obowiązek implementacji do systemu rozliczeń podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego skutków prawnych wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) stanowiącego, że jednostka samorządu terytorialnego łącznie z jej jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi powinna być uznana za jednego podatnika VAT i prowadzić scentralizowane rozliczenie VAT jako jeden podatnik. W państwowych jednostkach budżetowych zachowano samo-

dzielne rozliczenie VAT. Brak uregulowań zasad ewidencji rozliczeń VAT, a szczególnie w wersji bardziej złożonej, jaką jest centralizacja rozliczeń VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, nakazuje jednostkom samorządu terytorialnego wprowadzenie własnych rozwiązań ewidencyjnych. Trudność polega na potrzebie połączenia rozliczeń i przyływów finansowych związanych z VAT dla wszystkich jednostek organizacyjnych, będących przecież jednostkami prowadzącymi odrębną ewidencję rachunkową, w jednolity system rozliczeń i ewidencji VAT w skali całej jednostki samorządu terytorialnego. Poszczególne samorządowe jednostki organizacyjne w dalszym ciągu prowadzą rejestry podatku VAT należnego i naliczonego oraz sporządzają odpowiednio deklaracje VAT-7, które należy traktować jako cząstkowe. Takie deklaracje VAT-7 mają charakter wewnętrznych dokumentów rozliczeniowych, a nie oficjalnych dokumentów podatkowych. Cząstkowe deklaracje VAT-7 poszczególnych jednostek budżetowych określają rozrachunki jednostki budżetowej z tytułu podatku VAT z centralnym ośrodkiem rozliczeniowym podatku VAT (budżetem jst), a nie z urzędem skarbowym. Deklaracje cząstkowe VAT-7 sporządzają także jednostki budżetowe prowadzące działalność zwolnioną z podatku VAT, gdyż jest to potrzebne do obliczenia współczynnika do odliczeń podatku naliczonego.

Faktury VAT wystawiane przez jednostki budżetowe powinny zawierać jej dane oraz dane i NIP jednostki samorządu terytorialnego, do której ta jednostka budżetowa należy.

Każda samorządowa jednostka budżetowa dysponująca oddzielnym rachunkiem bankowym dla dochodów i wydatków budżetowych może potrącać VAT naliczony z VAT należnego, a informacje o odliczeniach przekazywać do centralnego ośrodka rozliczeń. Bardziej złożona sytuacja występuje, gdy jednostka budżetowa dysponuje jednym bankowym rachunkiem bieżącym dla dochodów i wydatków budżetowych. Zmniejszenie wydatków z tytułu zwrotu podatku VAT naliczonego powinno mieć odbicie we wpływie środków na rachunek bankowy, co może zapewnić przekazanie środków z tytułu zwrotu VAT naliczonego z centralnego rachunku rozliczeń VAT w jednostce samorządu terytorialnego. Można się spotkać z propozycjami zmniejszenia wydatków budżetowych z tytułu zwrotu VAT naliczonego, potrąconego z podatku należnego poprzez sam

techniczny zapis ujemny o kwotę potrącenia na **koncie 130**. W moim przekonaniu jest to zbyt daleko idące uproszczenie. W ogóle stosowanie technicznych zapisów ujemnych jest problematyczne i można im przypisać rolę tylko i wyłącznie korekty obrotów **konta 130**, bez możliwości kreowania i klasyfikowania nowych operacji księgowych. W opisanej sytuacji w momencie wpływu należnego VAT na rachunek bieżący nie można go jeszcze zakwalifikować na zmniejszenie podatku VAT naliczonego, więc należy zaksięgować jako operację wpływu z tytułu VAT należnego. Zmniejszenie wydatków budżetowych z tytułu zwrotu VAT naliczonego przeprowadzone w ramach rozliczenia miesięcznego VAT jest odrębną operacją, której towarzyszyć musi przepływ pieniądza. Dla rachunkowości rzetelność jest warunkiem jej wiarygodności, natomiast stosowanie technicznego zapisu ujemnego na koncie 130 bez równoczesnego księgowania rzeczywistej operacji pieniężnej jest odstępstwem od zasady przedstawienia rzetelnego obrazu w księgach rachunkowych.

Środki finansowe pozostające z podatku należnego po odliczeniu podatku naliczonego, gdy dysponujemy rachunkiem dochodów i odrębnym rachunkiem wydatków, powinny być przekazywane na rachunek bankowy prowadzony dla centralnego rozliczenia VAT. Dotychczasowe doświadczenia centralnego rozliczenia VAT w jednostkach samorządu terytorialnego wskazują, że przyjęto w większości jednostek prowadzenie centralnych rozliczeń VAT w księgach rachunkowych budżetu i wykonywanie transferów środków w ramach centralnego rozliczenia VAT w oparciu o rachunek budżetu lub jego subkonto. Możliwe jest także realizowanie takich centralnych rozliczeń z rachunku bieżącego lub innego wydzielonego rachunku objętego ewidencją księgową urzędu jst, gdyż urząd jst wraz z budżetem są integralnymi częściami jednostki samorządu terytorialnego w węższym znaczeniu nieobejmującym jednostek organizacyjnych. Przyjęcie rozwiązania ewidencyjnego lokującego centralne rozliczenie podatku VAT w księdze rachunkowej budżetu lub urzędu powinno wynikać z przyjęcia odpowiedzialności w tej sprawie przez skarbnika lub głównego księgowego urzędu jst (w wielu jednostkach takie stanowisko jest faktycznie tworzone). Niestety, żadne ustalenia planu kont (załącznik nr 2 i nr 3 do „rozporządzenia”) nie regulują ewidencji VAT, więc jednostka samodzielnie wprowadza rozwiązania ewidencyjne w tej sprawie do zakładowego

planu kont. W tym opracowaniu przyjęto, że centralną ewidencję VAT prowadzi się w księgach rachunkowych budżetu. Z jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych są przekazywane środki z nadwyżki VAT należnego nad VAT naliczonym, które w ramach ostatecznego rozliczenia przekazywane są do urzędu skarbowego. W przypadku nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym VAT w skali całej jednostki samorządu terytorialnego, w księgach rachunkowych centralnego ośrodka rozliczeń (księgach budżetu jst) ewidencjonowane są należności z tego tytułu. Także w niektórych jednostkach budżetowych może wystąpić należność od budżetu jst (centralnego ośrodka rozliczeń VAT) z tytułu zwrotu podatku VAT naliczonego większego niż podatek należny. Wystąpienie w jednostce organizacyjnej salda należności od budżetu jst z tytułu zwrotu naliczonego podatku VAT ma charakter wewnętrzny i odpowiada jej zobowiązanie budżetu jst z tytułu zwrotu VAT do jednostki organizacyjnej. Ten zwrot będzie realizowany przez cały rok budżetowy, powodując w jednostce budżetowej **obniżenie wydatków budżetowych o kwotę zwróconego podatku VAT**. Jednak niezwrócone należności z tytułu podatku VAT jednostek budżetowych do końca roku z urzędu skarbowego będą zrealizowane w następnym roku budżetowym już **jako dochody budżetu wpływające bezpośrednio na rachunek budżetu**. W związku z tym **jednostka budżetowa na koniec roku należność z tytułu zwrotu VAT wygasza**, gdyż ta należność od urzędu skarbowego będzie przedmiotem ewidencji w księdze rachunkowej budżetu, a jej dalsze rozliczenie przeprowadzone będzie tylko w księgach rachunkowych budżetu. **W ten sposób uniknie się podwójnej ewidencji tej samej należności, co należy przeprowadzić zapisem 225 Ma – 800 Wn**. Z kolei w samorządowych zakładach budżetowych zachowana będzie ciągłość rozliczeń z tytułu podatku VAT z centralnym ośrodkiem rozliczeniowym (budżetem jst), więc wygaszanie należności z tytułu zwrotu VAT na koniec roku nie będzie miało zastosowania.

Sprawa rozrachunków między organem (ewidencja w księgach rachunkowych budżetu) a jednostką budżetową z tytułu podatku VAT wymaga wyjaśnienia z punktu widzenia przygotowania sprawozdań Rb-Z i Rb-N. Na koniec roku dzięki **wygaszeniu** rozrachunków na **koncie 225 (225VAT)**, jeśli jednostki wprowadzają dodatkowe konto poświęcone tylko

rozliczeniom z tytułu VAT) w księdze rachunkowej jednostki budżetowej nie będzie problemu podwójnego wykazywania należności i zobowiązań z tytułu VAT w tych sprawozdaniach jednostkowych jednostek budżetowych i organu. W przypadku sprawozdań kwartalnych Rb-Z i Rb-N należy uwzględnić okoliczność, że należności i zobowiązania z tytułu podatku VAT ewidencjonowane na **koncie 225** są rozrachunkami wewnętrznymi jednostki samorządu terytorialnego i jako takie nie podlegają wykazaniu w Rb-Z i Rb-N. Analogiczna sytuacja występuje w samorządowych zakładach budżetowych, które nie wygaszają na koniec roku należności z tytułu podatku VAT od centralnego ośrodka rozliczeń, gdyż zwroty z tytułu podatku nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym prowadzone będą także w następnym roku budżetowym.

Zaprezentowany w tej książce sposób ewidencji centralnego rozliczenia VAT w jednostce samorządu terytorialnego przyjmuje, że rozrachunki z tytułu VAT dotyczące wszystkich jednostek budżetowych z urzędem skarbowym będą ewidencjonowane w księdze rachunkowej budżetu. Rozrachunki budżetu z jednostkami organizacyjnymi będą ewidencjonowane w księdze rachunkowej budżetu na kontach 271VAT „Rozliczenie VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi” i 272VAT „Rozliczenie VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”. Ewidencja w księdze rachunkowej budżetu w pełni zabezpiecza podstawę ewidencyjną do sporządzenia sprawozdań Rb-Z i RB-N w zakresie rozrachunków z tytułu podatku VAT. W dalszej części opracowania przedstawiono ewidencję centralnego rozliczenia podatku VAT w księgach rachunkowych budżetu.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług określa terminy powstawania obowiązku podatkowego oraz terminy wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż towarów i wykonanie usług, w oparciu o generalną zasadę, że **obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje z chwilą dostarczenia towarów lub wykonania usługi z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych przepisami art. 19a ustawy o VAT**. Według tej generalnej zasady obowiązek podatkowy nie jest już uzależniony od daty wystawienia faktury sprzedaży. Do wyjątków w zakresie terminu powstawania obowiązku podatkowego zaliczyć należy m.in. przewidziane przepisami art. 19a ust. 5 ustawy o VAT powstanie obowiązku podatkowego z chwilą:

- **otrzymania całości lub części zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty)** m.in. z tytułu wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji, przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie, dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18 ustawy o VAT, świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym;
- **otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze (w odniesieniu do otrzymanej kwoty), o których mowa w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT;**
- **wystawienia faktury z tytułu:** świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, stanowiących import usług;
- **wystawienia faktury z tytułu:** dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, oraz świadczenia usług:
 - a) telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
 - b) wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
 - c) najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
 - d) ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
 - e) stałej obsługi prawnej i biurowej,
 - f) dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,

g) z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

W wymienionych przypadkach powstania obowiązku podatkowego z chwilą wystawienia faktury, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4 ustawy o VAT, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu – z chwilą upływu terminu płatności.

2

Jak stanowi art. 19a ust. 8 ustawy, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów powstaje z chwilą powstania długu celnego, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w art. 19a ust. 10a i ust. 11 ustawy o VAT.

Ewidencję i rozliczenie należnego podatku VAT obecnie prowadzi się na podstawie faktur, ale nie według daty wystawienia faktury tylko daty powstania obowiązku podatkowego, która poza wyjątkami wymienionymi wyżej może różnić się od daty wystawienia faktury.

Od 1 stycznia 2014 r. zmniejszyło się znaczenie samego faktu wystawienia faktur dla ustalenia momentu powstawania obowiązku podatkowego i jednocześnie wprowadzono liberalizację terminów wystawiania faktur. W ustawie o VAT przepisami art. 106a–106q przyjęto zasady sporządzania faktur, także w formie elektronicznej. **Według art. 106i ust. 1 ustawy o VAT fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę**, jednak ustawa od tej reguły przewiduje wyjątki przewidziane w art. 106i ustawy o VAT. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Według art. 106i ust. 3 ustawy o VAT fakturę wystawia się nie później niż:

- 1) 30. dnia od dnia wykonania usług budowlanych lub budowlano-montażowych;
- 2) 60. dnia od dnia wydania towarów – w przypadku dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1) Gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów;
- 3) 90. dnia od dnia wykonania czynności – w przypadku drukowania książek (PKWiU ex 58.11.1) (z wyłączeniem map i ulotek) oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, stanowiących import usług;
- 4) z upływem terminu płatności – w przypadku dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego albo świadczenia usług z zakresu telekomunikacji i radiokomunikacji, najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, stałej obsługi prawnej i biurowej, dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego oraz wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30 dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi (nie dotyczy to wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy);
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Istotnym postanowieniem ustawy o VAT jest prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym do nabytych lub importowanych towarów i usług u podatnika podatku VAT (sprzedającego) powstał obowiązek podatkowy. U nabywcy

towarów i usług konieczne będzie ustalenie, kiedy powstał obowiązek podatkowy u sprzedającego, co będzie wymagało dodatkowego nakładu pracy.

Jednostki będące podatnikami podatku od towarów i usług, co w szczególności dotyczy samorządowych jednostek budżetowych, mogą przy zakupie niektórych towarów występować w roli podatnika (płatnika) należnego podatku VAT, gdy transakcja zakupu podlega **odwrotnemu obciążeniu podatkiem VAT**. Ten sposób obciążenia podatkiem polega na obowiązku płacenia podatku VAT należnego przez kupującego towary. W opisanym przypadku kupujący otrzymuje fakturę na zakupione wyroby bez należnego podatku VAT, natomiast zawierającą adnotację „odwrotne obciążenie”. Zobowiązanymi do rozliczenia podatku VAT według formuły odwrotnego obciążenia mogą być osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą i nabywające towary wymienione w zał. nr 11 do ustawy o VAT, jeżeli spełnione są łącznie trzy warunki (art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT):

- 1) dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (dostawcą jest podatnik VAT czynny, niekorzystający ze zwolnienia podmiotowego ze względu na wysokość sprzedaży);
- 2) nabywcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT;
- 3) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (zwolnieniem z podatku VAT z tytułu dostawy towarów używanych).

Kupujący zobowiązany do odwrotnego obciążenia podatkiem VAT, jeśli wykorzystuje zakupiony towar w całości do prowadzenia działalności opodatkowanej VAT zalicza wyliczony podatek należny także do podatku naliczonego, co oznacza, że z tego tytułu nie będzie odprowadzał podatku do urzędu skarbowego. W przypadku nawet częściowego zaliczenia zakupionych towarów do działalności zwolnionej z podatku VAT lub objętej niższą stawkę może nastąpić faktyczne obciążenie finansowe rozliczane z innymi operacjami nabycia i zakupu towarów i usług. Podatek VAT należ-

ny w odwrotnym obciążeniu dokumentuje się fakturą wewnętrzną lub bezpośrednio w opisie faktury zakupu towarów.

Reasumując, stwierdzamy, że jednostki budżetowe tylko w wyjątkowych przypadkach będą stosowały **mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT**, co wynika ze specyfiki ich działalności. Wyroby objęte odwrotnym obciążeniem VAT przedstawiono w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług. **Odwrotne obciążenie VAT może być stosowane tylko wtedy, gdy nabywcą jest czynny podatnik VAT.** Jeśli odbiorcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca statusu podatnika VAT, to wtedy na sprzedawcy towaru ciąży obowiązek naliczenia w fakturze sprzedaży i ściągnięcia od nabywcy należnego podatku VAT. Faktury otrzymane przez nabywcę w ramach odwrotnego obciążenia VAT nie zawierają należnego podatku VAT i powinny być zaopatrzone adnotacją „Obciążenie odwrotne – reverse charge”. Nabywca otrzymujący fakturę VAT bez podatku należnego wystawia fakturę wewnętrzną, w której wykazuje podatek należny, który kwalifikuje do zobowiązania z tytułu podatku należnego i jednocześnie należności z tytułu podatku naliczonego podlegającego odliczeniu.

Konto 225 może mieć dwa salda ustalone jako sumy sald kont ksiąg pomocniczych. Saldo **Wn** oznacza stan należności, a saldo **Ma** – stan zobowiązań wobec budżetu.

Typowe zapisy strony Wn konta 225 „Rozrachunki z budżetami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zarachowanie na podstawie przepisów lub decyzji należnej od budżetu dotacji, która nie wpłynęła do końca roku na rachunek bankowy samorządowego zakładu budżetowego.	740

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Przelewy zobowiązań wobec budżetu z tytułu odprowadzenia nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych i środków pozostających na koniec roku na koncie 132 w samorządowych jednostkach budżetowych.	131, 132
3.	Przelewy z tytułu innych zobowiązań wobec budżetu finansowanych ze środków: – budżetowych, – samorządowych zakładów budżetowych, – funduszy celowych i ZFŚS, – sum na zlecenie.	130 131 135, 136 139
4.	Należności od budżetu z tytułu nadpłat podatków uprzednio naliczonych: – dotyczące kosztów działalności eksploatacyjnej, – dotyczące kosztów działalności finansowanej i funduszy celowych i ZFŚS, – wpłaconych w imieniu pracowników (np. podatku dochodowego od osób fizycznych).	403 851, 853 231
5.	Obciążenie z tytułu nadpłaty odprowadzonych zaliczek dotyczących nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych.	820
6.	Wpłata na rachunek budżetu jst dochodów budżetu państwa zrealizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe (cała kwota zrealizowanych dochodów bez potrąceń).	130
Operacje w zakresie rozliczenia VAT		
7.	VAT naliczony w fakturach i w fakturach korygujących dostawców oraz pobrany przez organ administracji celnej, jeśli w całości lub w części podlega odliczeniu od VAT należnego*.	201, 240, 300
8.	Przekazanie z rachunku dochodów VAT należnego na rachunek urzędu skarbowego przez państwowe jednostki budżetowe, w wysokości nadwyżki nad podatkiem naliczonym do potrącenia.	130

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
9.	Przekazanie z rachunku bieżącego samorządowej jednostki budżetowej VAT należnego na rachunek centralnego rozliczenia VAT w jst, w wysokości nadwyżki nad podatkiem naliczonym do potrącenia lub całego podatku należnego, gdy jednostka samodzielnie nie stosuje potrącenia z VAT naliczonym.	130
10.	Odliczenie państwowej jednostki budżetowej należnego VAT od wcześniej niezapłaconych faktur przez kontrahentów (zmniejszenie bieżącej należności wobec urzędu skarbowego z tytułu VAT dotyczy należności wcześniej odpisanej z konta 221).	760
11.	VAT naliczony z tytułu wykorzystania zakupionych towarów do działalności opodatkowanej VAT w wyniku rozliczenia odwrotnego obciążenia VAT.	225

* VAT naliczony dotyczący w całości sprzedaży opodatkowanej księguje się na Wn konta pomocniczego „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”, natomiast VAT rozliczany w proporcji księguje się na Wn konta pomocniczego „Rozliczenie naliczonego VAT”.

Typowe zapisy strony Ma konta 225 „Rozrachunki z budżetami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zobowiązania wobec budżetu z tytułu nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych oraz zobowiązania samorządowych jednostek budżetowych oświaty z tytułu pozostałości środków na koncie 132 na koniec roku.	820
2.	Naliczone zobowiązania podatkowe, cła i opłaty obciążające koszty lub fundusze.	080, 403, 851, 853
3.	Naliczony podatek dochodowy samorządowych zakładów budżetowych.	870
4.	Naliczony i potrącony na listach płac podatek dochodowy od osób fizycznych.	231

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
5.	Zobowiązania z tytułu nadmiernych lub nienależnych dotacji podlegających zwrotowi w roku następnym.	740
6.	Naliczone odsetki należne budżetowi z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań.	080, 751, 851, 853
7.	Wpływy należności z tytułu rozrachunków z budżetem (zwrot nadpłat i należnych za ubiegły rok dotacji).	130, 131, 135
8.	Naliczenie należności z tytułu dochodów budżetu państwa realizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe wykonujących zadania zlecone w administracji państwowej.	221 (240)
Operacje związane z rozliczeniem VAT		
9.	VAT należny od sprzedaży*:	
	– wynikający z wystawionych dla odbiorców faktur i faktur korygujących,	201, 221
	– według raportów sklepowych,	730
	– według kasy fiskalnej.	101
10.	VAT należny z tytułu przekazania rzeczowych składników majątku oraz nieodpłatnych świadczeń i usług (dokumentowany fakturą wewnętrzną)*:	
	– na potrzeby reprezentacji i reklamy,	409, 851, 853
	– na deputaty pracownicze,	231
	– od darowizn oraz bezpłatnych świadczeń i usług.	761, 851, 853
11.	VAT należny od otrzymanych zaliczek, zadatków i przedpłat na podstawie wystawionych faktur*.	201
12.	VAT należny od importu usług.	020, 080, 403, 853
13.	VAT należny od otrzymanej dotacji przedmiotowej dla samorządowych zakładów budżetowych będących podatnikami VAT.	131
14.	Faktury korygujące VAT zmniejszające sumy podatku naliczonego przy zakupach dotyczących działalności objętej VAT.	201, 240, 300

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
15.	Zwrot bezpośredni podatku naliczonego (z urzędu skarbowego lub rachunku centralnego rozliczenia VAT w jst).	130, 131, 135, 139
16.	Przebieganie VAT naliczonego, w części niepodlegającej zwrotowi lub odliczeniu od VAT należnego budżetowi**.	011, 013, 014, 016, 020, 080, 403, 640, 851, 853
17.	Sankcyjny podatek VAT naliczony na podstawie decyzji władz skarbowych dla państwowej jednostki budżetowej.	761
18.	Wygaszenie na koniec roku należności samorządowej jednostki budżetowej z tytułu zwrotu naliczonego VAT (Należność od centralnego ośrodka rozliczeń podatku VAT w jst).	800
19.	Odwrótnie obciążenie należnym podatkiem VAT w części:	
	– podlegającej rozliczeniu jako podatek naliczony,	225
	– niepodlegającej odliczeniu jako podatek naliczony.	011, 080, 300, 310, 401

** Na koncie analitycznym „Rozliczenie naliczonego VAT”.

Konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe”

Konto 226 służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem.

Na stronie **Wn konta 226** ujmuje się w szczególności:

- długoterminowe należności ewidencjonowane w korespondencji z **kontem 840**,
- przeniesienie należności krótkoterminowych z **konta 221** na długoterminowe.

Na stronie **Ma konta 226** ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych (np. przy należno-

ściach spłaconych przez kilka lat przeniesienie na **konto 221** raty należnej w danym roku).

Ewidencję analityczną prowadzi się według dłużników, od których te należności przysługują, ze wskazaniem okresów wymagalności.

Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które wykazuje wartość długoterminowych należności z tytułu dochodów budżetowych jednostek budżetowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przypisanie należności budżetowych wymagalnych w przyszłych latach.	840
2.	Przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych (np. w związku z przesunięciem terminu płatności).	221

Typowe zapisy strony Ma konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przesięgowanie wymagalnej w danym roku należności do krótkoterminowych (np. raty wymagalne w danym roku).	221

Konto 227 „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich”¹⁰

Konto 227 służy do ewidencji rozliczenia wydatków z budżetu środków europejskich **ujętych w planie wydatków środków europejskich** jednostki. **Konto 227** wystąpi zarówno, gdy jednostka jest dysponentem, jak i gdy nie jest dysponentem rachunku środków europejskich w BGK.

W przypadku kiedy jednostka **nie jest dysponentem rachunku bankowego** środków europejskich w BGK, płatności z tego rachunku dokonuje na jej zlecenie i w jej imieniu BGK, a zapłata zobowiązań wobec wykonawcy (odbiorcy) ujmowana jest w jednostce: **Ma 227** w korespondencji z kontami **zespołu 2**.

Na stronie **Wn konta 227** ujmuje się okresowo (miesięcznie lub na koniec roku) kwoty wykonanych wydatków z budżetu środków europejskich wykazanych w odpowiednich sprawozdaniach budżetowych (w korespondencji z **kontem 800**) oraz zwroty środków na centralny rachunek bieżący budżetu państwa (CRBBP), na przykład z tytułu zwrotu części niewykorzystanej zaliczki).

Na stronie **Ma konta 227** ujmuje się w szczególności:

- 1) wpływ z CRBBP środków europejskich otrzymanych na pokrycie wydatków związanych z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków (w korespondencji z **kontem 138**),
- 2) zapłatę zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji otrzymanej z BGK o dokonaniu płatności na rachunek wykonawczy (w korespondencji z kontem **Zespołu 2**),
- 3) w instytucji **koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej** – wartość płatności dokonanych przez BGK na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków **ujętych w planach finansowych tych instytucji** (w korespondencji z **kontem 224**).

Jeśli wydatki nie są objęte planami finansowymi tych instytucji, to ewidencja rozliczeń z budżetem środków europejskich przebiega na **koncie 230**.

¹⁰ Konto 227 występuje w państwowych jednostkach budżetowych, ale dodatkowo może być stosowane, podobnie jak konto 230, w urzędach marszałkowskich, które pełnią funkcje instytucji zarządzających dla programów regionalnych, jednak dotyczy to budżetu środków europejskich, a nie budżetu województwa samorządowego.

**Typowe zapisy strony Wn konta 227
„Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Okresowe przeksięgowanie wykonanych przez jednostkę wydatków z budżetu środków europejskich ujętych w jej planie finansowym na podstawie sprawozdań budżetowych.	800
2.	Zwroty środków europejskich na CRBBP.	138
3.	Zawiadomienie BGK o zwrocie przez beneficjenta niewykorzystanych środków europejskich.	224

**Typowe zapisy strony Ma konta 227
„Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków z CRBBP na rachunek bankowy w BGK, którego dysponentem jest jednostka, na finansowanie wydatków objętych jej planem finansowym.	138
2.	Informacja z BGK o dokonanych płatnościach na rzecz wykonawcy (odbiorcy) (z tytułu wydatków ujętych w planie środków europejskich jednostki w sytuacji, kiedy jednostka nie jest dysponentem rachunku).	Konta zespołu 2
3.	W instytucji koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji – na podstawie informacji z BGK.	224

Konto 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”

Konto 228 służy do ewidencji rozliczenia środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (art. 5 ust. 1 pkt 3 ufp), innych niż środki europejskie, które rozlicza się za pomocą **konta 227**.

Na stronie **Wn konta 228** ujmuje się w szczególności:

- 1) okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, w korespondencji z **kontem 800**,
- 2) przekazanie innym jednostkom środków na pokrycie wydatków realizowanych ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, w korespondencji z **kontem 137**.

Na stronie **Ma konta 228** ujmuje się w szczególności wpływ środków otrzymanych na pokrycie wydatków realizowanych ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi ujętych w planie finansowym jednostki lub przeznaczonych dla innych jednostek, w korespondencji z **kontem 137**.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 228** powinna umożliwić ustalenie stanu rozliczeń środków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi w podziale na źródła ich pochodzenia.

Typowe zapisy strony Wn konta 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Okresowe przeksięgowanie na podstawie sprawozdań budżetowych wykonanych przez jednostkę wydatków sfinansowanych ze środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi objętych jej planem finansowym.	800

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Przekazanie innym jednostkom środków na pokrycie wydatków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.	137
3.	Zwrot niewykorzystanych przez jednostkę środków.	137
4.	Przelew na dochody budżetu odsetek naliczonych przez bank od środków na rachunku, o ile nie zwiększają środków na finansowanie projektu.	137

2

Typowe zapisy strony Ma konta 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi ujętych w jej planie finansowym jednostki.	137
2.	Naliczone przez bank odsetki od środków na rachunku.	137

Konto 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Konto 229 służy do ewidencji innych niż z budżetami rozrachunków publicznoprawnych, a w szczególności z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz składek na Fundusz Pracy i Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Na stronie **Wn konta 229** ujmuje się należności (np. z tytułu wypłaconych zasiłków), spłatę i zmniejszenie zobowiązań (np. z tytułu korekt poprzednich naliczeń) oraz obciążenie z tytułu należności za prowadzenie inkasa składek ZUS, a na stronie **Ma** księguje się zobowiązania z tytułu naliczonych składek, otrzymane wpłaty i inne zmniejszenia należności z tytułu rozrachunków publicznoprawnych.

Do konta tego należy prowadzić ewidencję analityczną zapewniającą możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań wynikających z rozrachunków z poszczególnymi instytucjami z jednoczesnym wskazaniem tytułów tych rozrachunków i podziałek klasyfikacji budżetowej.

Konto 229 może wykazywać dwa salda: saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań z tytułu rozrachunków publicznoprawnych.

Typowe zapisy strony Wn konta 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelewy składek do ZUS – na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i Fundusz Pracy oraz do PFRON.	130, 131, 135, 139
2.	Wypłata zasiłków pokrywanych przez ZUS, które ujęto na listach wynagrodzeń.	231
3.	Wypłaty świadczeń ZUS nieobjętych listą wynagrodzeń.	101, 130, 131, 135
4.	Naliczone należności z tytułu inkasa składek.	760*
5.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych.	760, 851, 853

* W jednostkach budżetowych równowartość potrąconej należności z tytułu inkasa podlega odprowadzeniu na dochody budżetowe w ciężar wydatków z paragrafu, do którego kwalifikowane były zobowiązania.

Typowe zapisy strony Ma konta 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone składki płacone przez pracodawcę na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i na Fundusz Pracy oraz PFRON od wynagrodzeń: <ul style="list-style-type: none"> – działalności operacyjnej, – działalności finansowanej z funduszy celowych i ZFŚS, – pokrywanych z sum na zlecenie. 	405 851, 853 240
2.	Składki na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych płacone przez pracownika, które są potrącane z wynagrodzeń.	231

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Otrzymane przelewy z ZUS z tytułu zwrotu przewyżki wypłaconych świadczeń ponad składki na FUS i FP oraz zwrotu nadpłaty składek.	130, 131, 135
4.	Odpisanie należności umorzonych i przedawnionych.	761, 851, 853

Konto 230

„Rozliczenia z budżetem środków europejskich”

2

Konto 230 służy do ewidencji operacji związanych z decyzjami lub umowami o dofinansowanie zawieranymi przez instytucję koordynującą, zarządzającą lub pośredniczącą z beneficjentami realizującymi projekty finansowane z budżetu środków europejskich.

Konto 230 wystąpi wyłącznie w wyżej wymienionych instytucjach w sytuacji, gdy wydatki na realizację projektów nie są ujęte w ich planach finansowych. (Jeśli wydatki z budżetu środków europejskich byłyby objęte planami finansowymi tych instytucji, to ich rozliczenie przebiegałoby na **koncie 227**).

Na **stronie Wn konta 230** ujmuje się w szczególności wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone oraz środki zwrócone przez Bank Gospodarki Krajowej (BGK) na centralny rachunek bieżący budżetu państwa (CRBBP), zaś po stronie **Ma 230** ujmuje się w szczególności wartość płatności na rzecz beneficjentów dokonanych przez BGK, w korespondencji z **kontem 224**.

Ewidencja analityczna do **konta 230** powinna być prowadzona według umów o dofinansowanie zawieranych z beneficjentami oraz według poszczególnych programów, w ramach których rozliczane są środki.

Typowe zapisy strony Wn konta 230 „Rozliczenia z budżetem środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Płatności uznane za rozliczone.	224
2.	Informacja z BGK o zwrocie niewykorzystanych środków europejskich na CRBBP.	224

Typowe zapisy strony Ma konta 230 „Rozliczenia z budżetem środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Informacja z BGK o płatnościach wykonanych na rzecz beneficjentów.	224

Konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

2

Konto 231 służy do ewidencji rozrachunków z pracownikami jednostki i innymi osobami fizycznymi z tytułu wypłat pieniężnych i świadczeń rzeczowych zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do wynagrodzeń wynikających ze stosunku pracy, umowy agencyjnej, umów zlecenia, umów o dzieło i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami oraz z tytułu wypłat zasiłków pokrywanych przez ZUS, które naliczono na listach wynagrodzeń.

Na koncie tym mogą być również ewidencjonowane (jeśli są ujmowane na listach płac) świadczenia niezaliczane do wynagrodzeń, np. różne ekwiwalenty za używanie własnej odzieży lub narzędzi, za pranie odzieży roboczej itp.

Na **koncie 231** księguje się wszelkie wynagrodzenia i zaliczane do nich świadczenia w naturze należne za dany okres sprawozdawczy oraz wypłaty z tych tytułów, bez względu na to, z jakich środków są finansowane.

Do wynagrodzeń danego okresu zalicza się wynagrodzenia za czas przepracowany lub za pracę wykonaną w danym okresie oraz należne dodatkowe wynagrodzenia roczne dla pracowników jednostek sfery budżetowej¹¹, a także zasiłki chorobowe pokrywane przez zakład pracy.

Świadczenia w naturze (deputaty) nalicza się za poszczególne okresy, za które przysługują, i wycenia je w cenie nabycia lub po koszcie wytworzenia, a jeśli jednostka jest podatnikiem VAT – po doliczeniu VAT, który dokumentuje się fakturą wewnętrzną.

¹¹ Ustawa z dnia 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2217).

Do wynagrodzeń nie zalicza się wartości posiłków regeneracyjno-wzmacniających.

Na stronie **Wn konta 231** ewidencjonuje się w szczególności:

- wypłaty wynagrodzeń i zaliczek na wynagrodzenia (zarówno gotówką, jak i przelewem),
- wydanie zaliczonych do wynagrodzeń świadczeń w naturze lub wypłacenie za nie ekwiwalentów,
- potrącenia obciążające pracownika, dokonane z wynagrodzeń naliczonych na liście,
- wypłaty zasiłków ZUS naliczonych na liście wynagrodzeń,
- obciążenia z tytułu nadpłaty wynagrodzeń,
- odpisanie zobowiązań przedawnionych (np. z tytułu niepobranych w terminie wynagrodzeń).

Na stronie **Ma konta 231** księguje się przede wszystkim:

- naliczone wynagrodzenia obciążające koszty lub straty nadzwyczajnej działalności operacyjnej, inwestycyjnej albo funduszy celowych i ZFŚS,
- naliczone wynagrodzenia pokrywane z sum na zlecenie,
- naliczone na listach wynagrodzeń zasiłki finansowane przez ZUS,
- ujęte w listach płac ekwiwalenty za należne pracownikom świadczenia,
- przedawnione lub umorzone należności z tytułu niesłusznie pobranych wynagrodzeń.

Do **konta 231** należy prowadzić szczegółową imienną ewidencję wynagrodzeń i świadczeń poszczególnych pracowników i innych osób fizycznych otrzymujących wynagrodzenia i świadczeń zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do wynagrodzeń (z uwzględnieniem wymogów ustawy o rachunkowości¹²). Imienna ewidencja wynagrodzeń powinna być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie podstawy do naliczeń zasiłków, emerytur, rent oraz podatków obciążających pracownika.

Ponadto do **konta 231** należy prowadzić pomocniczą ewidencję szczegółową umożliwiającą rozliczenie list płac i ustalenie imiennych należności od pracowników z tytułu nadpłaconych wynagrodzeń oraz imiennych zo-

¹² Artykuł 17 ust. 1 pkt 3 „ustawy”.

bowiązań z tytułu niepobranych w terminie wynagrodzeń, które szczególnie na przełomie roku wpłaca się z rachunku wydatków lub z kasy na rachunek pomocniczy jako sumy obce.

Konto 231 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** oznacza stan należności od pracowników, np. z tytułu wypłaconych zaliczek na wynagrodzenia, wydanych z góry deputatów, nadpłaconych wynagrodzeń. Saldo **Ma** oznacza stan zobowiązań z tytułu naliczonych, a niewypłaconych wynagrodzeń.

Typowe zapisy strony Wn konta 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wypłata wynagrodzeń i zaliczek na poczet wynagrodzeń, zasiłków pokrywanych ze środków ZUS, oraz ujętych na listach płac: ekwiwalentów pieniężnych za deputaty, za używanie własnej odzieży roboczej, materiałów i narzędzi: <ul style="list-style-type: none"> – gotówką z kasy, – przelewem na konta pracowników. 	101 130, 131, 132, 135, 136, 137, 138, 139
2.	Potrącenia dokonane na liście płac z tytułu*: <ul style="list-style-type: none"> – podatku dochodowego od osób fizycznych, – składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych płaconych przez pracowników z własnych środków, – składek na dobrowolne ubezpieczenia grupowe, – składek i zwrotu pożyczek do pracowniczej kasy zapomogowo-pożyczkowej oraz potrąceń z tytułu alimentów i innych zobowiązań określonych przepisami, – nierozliczonych zaliczek i innych należności od pracowników, – opłat za świadczenia działalności socjalnej (nieprzypisanych). 	225 229 240 240 234 851

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Przekazane świadczenia rzeczowe, zaliczane do wynagrodzeń:	
	– z zakupu,	201, 300
	– z zapasu materiałów,	310
	– własnych produktów (po koszcie wytworzenia lub w cenie sprzedaży netto),	500, 530, 600, 700
	– VAT naliczony od wydanych produktów.	225
4.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań z tytułu wynagrodzeń dotyczących:	
	– działalności operacyjnej,	760
	– działalności funduszy celowych i ZFŚS.	851, 853
5.	Obciążenia z tytułu nadpłaty wynagrodzeń:	
	– działalności operacyjnej,	404
	– działalności funduszy celowych i ZFŚS.	851, 853

* Potrącenia z wynagrodzeń mogą być dokonywane tylko z tytułów określonych w odpowiednich ustawach¹³ lub na podstawie pisemnej zgody pracownika.

¹³ W art. 87 Kodeksu pracy ustalono, że z wynagrodzeń za pracę mogą być potrącone:

– sumy egzekwowane na mocy tytułów wykonawczych:

a) na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych,

b) na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne,

– zaliczki pieniężne udzielone pracownikowi,

– kary pieniężne przewidziane w art. 108 k.p.

i w takiej kolejności dokonuje się tych potrąceń w granicach:

– przy egzekucji świadczeń alimentacyjnych – do wysokości 3/5 wynagrodzenia,

– przy egzekucji innych należności lub potrącenia zaliczek pieniężnych – do wysokości 1/2 wynagrodzenia.

W art. 87 podano, że od potrąceń wolna jest kwota wynagrodzenia w wysokości:

– minimalnego wynagrodzenia za pracę przysługującego pracownikom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy, po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne oraz zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych – przy potrącaniu sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne,

– 75% minimalnego wynagrodzenia – przy potrącaniu zaliczek pieniężnych udzielonych pracownikom,

– 90% minimalnego wynagrodzenia – przy potrącaniu kar pieniężnych przewidzianych

Typowe zapisy strony Ma konta 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone w listach wynagrodzenia brutto obciążające: – koszty działalności operacyjnej, – koszty środków trwałych w budowie (inwestycji), – straty zawinione w działalności operacyjnej, – fundusze celowe i ZFŚS.	404 080 761 851, 853
2.	Naliczone zasiłki, które pokrywa ZUS, wypłacane na podstawie listy wynagrodzeń.	229
3.	Naliczenie kosztów z tytułu świadczeń rzeczowych należnych pracownikom*: – działalności operacyjnej, – działalności funduszy celowych i ZFŚS.	404 851, 853
4.	Odpisanie należności przedawnionych i umorzonych: – działalności operacyjnej, – działalności funduszy celowych i ZFŚS.	761 851, 853
5.	Przebieganie roszczeń spornych dotyczących wynagrodzeń.	240
6.	Wynagrodzenia pokrywane ze środków otrzymanych do wypłaty od innych jednostek (z sum na zlecenie).	240
7.	Wartość należnego pracownikowi umundurowania.	401

* W jednostkach będących podatnikiem VAT wycenionych łącznie z VAT i dokumentowanych fakturami wewnętrznymi.

w Kodeksie pracy.

Dla zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy kwoty te ulegają proporcjonalnemu zmniejszeniu w stosunku do godzin ich pracy. Po potrąceniu pracownikowi musi jednak zostać kwota równa minimalnemu wynagrodzeniu za pracę (ostatnie zdanie art. 91 Kodeksu pracy).

Konto 234 **„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”**

Konto 234 służy do ewidencji należności, roszczeń i zobowiązań wobec pracowników z innych tytułów niż wynagrodzenia, np. należności z tytułu pobranych do rozliczenia zaliczek na wydatki obciążające jednostki, z tytułu odpłatności za świadczenia dokonane na rzecz pracowników oraz z tytułu udzielonych pracownikom pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód, a także zapłacone zobowiązania wobec pracowników.

2

Na **koncie 234** księguje się zobowiązania z tytułu ekwiwalentów wypłacanych za używanie własnej odzieży, za zużyte materiały i sprzęt własny, jeżeli ich naliczenie nie jest dokonywane na liście wypłat wynagrodzeń oraz za przejazdy służbowe własnym samochodem pracownika i z tytułu zwrotu sum wyłożonych przez pracownika na pokrycie kosztów jednostki.

Na stronie **Wn konta 234** księguje się w szczególności:

- wypłacone pracownikom zaliczki i sumy do rozliczenia na pokrycie kosztów jednostki,
- zwrot wydatków dokonanych ze środków własnych pracownika, a związanych z działalnością jednostki,
- obciążenia za odpłatne świadczenia jednostki na rzecz pracownika,
- należności od pracowników z tytułu pożyczek z ZFŚS na cele mieszkaniowe,
- należności z tytułu niedoborów i szkód oraz kar obciążających pracownika,
- zapłacone zobowiązania wobec pracownika,
- odpisane zobowiązania wobec byłego pracownika z tytułu przedawnienia.

Na stronie **Ma konta 234** ewidencjonuje się przede wszystkim:

- wpłaty należności od pracowników,
- uznania z tytułu wydatków pokrytych przez pracowników w imieniu jednostki,

- poniesione koszty lub nabyte zapasy stanowiące rozliczenie zaliczek wypłaconych pracownikom,
- wpłaty z tytułu zwrotu zaliczek i pożyczek,
- sporne roszczenia skierowane na drogę sądową,
- odpisanie należności przedawnionych i umorzonych lub z których dochodzenia zrezygnowano ze względu na nieistotną wartość.

Do **konta 234** należy prowadzić ewidencję analityczną imienną dla poszczególnych pracowników, ze wskazaniem tytułów rozrachunków i podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Konto 234 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** stanowi sumę sald należności, a saldo **Ma** wykazuje sumę zobowiązań wynikających z kont imiennych poszczególnych pracowników.

W bilansie wykazuje się należności pomniejszone o odpisy aktualizujące.

Typowe zapisy strony Wn konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłaty sum do rozliczenia (zaliczek)* i spłata zobowiązań wobec pracowników:	
	– gotówką,	101
	– z rachunków bankowych.	130, 131, 132, 135, 139
2.	Należności z tytułu:	
	– sprzedaży wyrobów, usług, towarów i składników majątkowych działalności operacyjnej:	
	a) przychód ze sprzedaży,	700, 730, 760
	b) należny VAT naliczony w fakturach **,	225
	– świadczeń odpłatnych działalności zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,	851
	– wypłaty pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,	101, 135
	– naliczonych odsetek od pożyczek mieszkaniowych z ZFŚS (wymagalnych).	851

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Należności z tytułu niedoborów i szkód.	240
4.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych:	
	– działalności eksploatacyjnej,	760
	– działalności funduszy celowych i ZFŚS.	851, 853
5.	Należności z tytułu roszczeń spornych zasądzonych na rzecz jednostki:	
	– roszczenie podstawowe,	240
	– zasądzone należności dodatkowe:	
	<input type="checkbox"/> z tytułu kosztów postępowania sądowego,	760
	<input type="checkbox"/> z tytułu odsetek.	750

* Zaliczki wypłacone pracownikom w walutach obcych można ujmować do czasu ich rozliczenia w równowartości waluty polskiej ustalonej przy wypłacie zaliczki (komentarz do konta 234 z zał. nr 3 do „rozporządzenia”).

** W jednostkach będących podatnikiem VAT.

Typowe zapisy strony Ma konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Pokryte przez pracownika z pobranej zaliczki lub z własnych środków:	
	– koszty:	
	a) działalności operacyjnej,	401–411
	b) środków trwałych w budowie (inwestycji),	080
	c) działalności funduszy celowych i ZFŚS,	851, 853
	d) działalności finansowanej przez inne jednostki (z sum na zlecenie),	240
	– materiały przyjęte do magazynu,	310
	– towary przyjęte do magazynu,	330
	– naliczony przy zakupach VAT podlegający rozliczeniu (w jednostkach będących podatnikiem VAT).	225*

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Wpłaty z tytułu zwrotu niewykorzystanych zaliczek oraz należności od pracowników **: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="208 304 328 335">– do kasy, <li data-bbox="208 348 470 378">– na rachunki bankowe. 	101 130, 131, 132, 135, 139
3.	Zobowiązania z tytułu ekwiwalentów *** za używanie przez pracowników własnej odzieży, materiałów i sprzętu do: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="208 525 500 555">– działalności operacyjnej, <li data-bbox="208 568 689 599">– środków trwałych w budowie (inwestycji), <li data-bbox="208 611 663 642">– działalności funduszy celowych i ZFŚS. 	401 080 851, 853
4.	Należności od pracowników potrącone na liście wynagrodzeń.	231
5.	Odpisanie należności umorzonych, przedawnionych lub o nieistotnej wartości: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="208 786 500 817">– działalności operacyjnej, <li data-bbox="208 830 663 860">– działalności funduszy celowych i ZFŚS. 	761 851, 853
6.	Skierowanie roszczeń do sądu.	240
7.	Odpisanie należności, na które uprzednio księgowano odpis aktualizujący należności w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.	290

* Na koncie pomocniczym „Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu VAT” (jeśli VAT podlega w całości odliczeniu) lub na „Rozliczenie naliczonego VAT”, jeśli podlega odliczeniu tylko w części.

** Przy spłacie należności, do których uprzednio zaksięgowano odpis aktualizujący, należy tę samą kwotę zaksięgować dodatkowo na Wn 290 i Ma 760 w części dotyczącej należności głównej lub Ma 750 – w części stanowiącej odsetki za zwłokę w zapłacie.

*** Jeśli nie są naliczane i wypłacane na podstawie listy wynagrodzeń.

Konto 235

„Rozliczenie dochodów budżetowych z tytułu podatków”

Konto 235 stosowane jest w księgach rachunkowych izb administracji skarbowej do ewidencji operacji rozliczeń dochodów budżetowych z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Na stronie **Wn konta 235** księguje się, na podstawie rocznych jednostkowych sprawozdań budżetowych, dochody budżetowe z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa w korespondencji z **kontem 720**.

Na stronie **Ma konta 235** ewidencjonuje się, na podstawie rocznych łącznych sprawozdań budżetowych, przekięgowania dochodów budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa, na **konto 800**.

Typowe zapisy strony Wn konta 235

„Rozliczenie dochodów budżetowych z tytułu podatków”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Kwoty w oparciu o roczne jednostkowe sprawozdanie budżetowe organu podatkowego o dochodach budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organ podatkowy na rachunek budżetu państwa.	720

Typowe zapisy strony Ma konta 235

„Rozliczenie dochodów budżetowych z tytułu podatków”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Kwota dochodów na podstawie rocznego łącznego sprawozdania izby administracji skarbowej o dochodach przekazanych przez podległe organy podatkowe na rachunek budżetu państwa.	800

Konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Na **koncie 240** ewidencjonuje się zarówno krajowe, jak i zagraniczne należności i roszczenia oraz zobowiązania nieobjęte ewidencją na **kontach 201–234**, a także do rozliczenia niedoborów i szkód. Ponadto konto to może być używane do ewidencji pożyczek i różnych rozliczeń, a także krótko- i długoterminowych należności funduszy celowych.

Na koncie tym ujmuje się przede wszystkim:

- 1) rozrachunki wewnątrzzakładowe (np. z podległymi oddziałami samorządowych zakładów budżetowych),
- 2) rozrachunki z tytułu sum depozytowych (np. kaucji, wadium, zabezpieczenia należytego wykonania umów) oraz sum otrzymanych w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym,
- 3) rozrachunki z tytułu sum na zlecenie (w tym także środków otrzymanych na budowę środków trwałych (inwestycje) z wyjątkiem dotacji),
- 4) rozliczenia niedoborów, szkód i nadwyżek,
- 5) rozrachunki dotyczące potrąceń dokonanych na listach wynagrodzeń z innych tytułów niż podatki i składki odprowadzane do ZUS,
- 6) **rozrachunki z dostawcami oraz wykonawcami usług i robót dotyczących środków trwałych w budowie** (inwestycji) i zakupu gotowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 7) rozrachunki z tytułu zaliczek przekazanych na budowę środków trwałych (inwestycje) wspólnie prowadzoną przez innych inwestorów lub na sfinansowanie inwestycji zleconych inwestorom zastępczym¹⁴,

¹⁴ **Zastępstwo inwestycyjne** jest odpłatną usługą świadczoną przez jednostkę pełniącą funkcję inwestora zastępczego na rzecz inwestora właściwego (ponoszącego koszty przedsięwzięcia) na warunkach każdorazowo określonych w umowie. Umowa taka jako umowa cywilnoprawna może ustalać bardzo różne wzajemne relacje obu stron i warunki rozliczeń między inwestorem zastępczym a inwestorem głównym.

- 8) roszczenia sporne,
- 9) należności z tytułu pożyczek udzielanych z funduszy celowych i innych funduszy specjalnego przeznaczenia (z wyjątkiem udzielonych pracownikom),
- 10) rozrachunki z bankami z tytułu mylnego obciążenia i uznania rachunków bankowych.

Dodatkowo na **koncie 240** w urzędach jednostek samorządu terytorialnego mających wspólny rachunek bankowy budżetu i urzędu księguje się różnice pomiędzy dochodami otrzymanymi i dochodami wykonanymi zrealizowanymi na rachunku budżetu (dotyczy to tych urzędów, które zapisem wtórnym na koncie 130 księgują także dotacje, subwencje i podatki realizowane na rzecz jednostki samorządu terytorialnego przez urzędy skarbowe).

Rozliczane niedobory i szkody ujmuje się w wartości ewidencyjnej skorygowanej o ewentualne odchylenia od cen ewidencyjnych oraz o dotychczasowe umorzenie środków trwałych.

Sumę roszczenia z tytułu niedoborów lub szkód zawinionych określa kierownik jednostki, ustalając realną wartość niedoboru, z tym że różnicę dodatnią między tak ustaloną wartością roszczenia a wartością bilansową braków lub szkód księguje się po stronie Ma na **koncie 290**.

Wartość ewidencyjną nadwyżek aktywów rzeczowych ustala się w oparciu o dostępne dokumenty lub na podstawie szacunku uwzględniającego wartość godziwą i stopień zużycia.

Roszczenia sporne księguje się pod datą skierowania pozwu do sądu.

Realizacja przez gminy programów społecznych (rodzinnych) finansowanych w zakresie świadczeń na rzecz osób fizycznych (m.in. programu „Rodzina 500+”) wymaga ewidencji rozrachunków na **koncie 240**, chyba że jednostka wprowadzi do zakładowego planu kont odrębne konto syntetyczne utworzone do tego celu. Takie konto księgowo można oznaczyć jako 240 z dodatkiem litery lub cyfry podkreślającej, że jest to konto pochodne od **konta 240 „Pozostałe rozrachunki”**, np.: 240Ś „Rozrachunki z tytułu świadczeń pieniężnych na rzecz osób fizycznych”. Dla każdego pobierającego świadczenie powinno być prowadzone do **konta 240** lub 240Ś odrębne konto analityczne. Zadania zlecone z zakresu administracji

rządowej jednostkom samorządu terytorialnego, takie jak program 500+, są finansowane z dotacji z budżetu państwa, z której opłacane są dwie grupy wydatków. Grupa podstawowa dotyczy świadczeń pieniężnych na rzecz osób fizycznych oraz druga grupa na wydatki jednostki budżetowej związane z obsługą zadania (programu). Ten drugi rodzaj wydatków księguje się za pośrednictwem kont rozrachunkowych właściwych do ewidencji operacji powodujących powstanie kosztów działalności, np. **konta 201**. Za pośrednictwem kont rozrachunkowych koszty obsługi zadań zleconych księgowane są w koszty, np. wynagrodzenia, usługi obce, materiały.

Świadczenia na rzecz osób fizycznych w ramach programów społecznych (rodzinnych), takich jak program „Rodzina 500+”, wypłacane są na podstawie decyzji administracyjnej w przypadku niektórych programów wydanych na okres kilku lub kilkunastu miesięcy (w programie „Rodzina 500+” decyzje przyznające świadczenie wydawane są na przyjęty okres). Zobowiązania z tytułu tych świadczeń powinny być ewidencjonowane na bieżąco, czyli w okresach, na które przypada termin płatności poszczególnych kwot świadczeń pieniężnych. Księgowanie zobowiązań za cały okres, na który została przyznana decyzja o świadczeniach (płatnych w okresach miesięcznych) jest nieprawidłowe, szczególnie jeśli część okresu dotyczy następnego roku budżetowego, gdyż narusza zasady wyceny bilansowej i sposób ujmowania operacji gospodarczych. Ewidencja zobowiązań z tytułu świadczeń dotycząca przyszłych okresów sprawozdawczych (miesiące) kreowałaby pozorne aktywa – czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów – i pozorne pasywa – zobowiązania (wymagalne w przyszłych okresach sprawozdawczych) z tytułu wypłat świadczeń pieniężnych.

Szczególnym przypadkiem realizacji zobowiązań wobec beneficjentów programu „Rodzina 500+” jest ich forma rzeczowa, tzn. rodzice zamiast pieniędzy otrzymują świadczenia rzeczowe lub bony towarowe. Dotyczy to rodzin niewydolnych wychowawczo, pozbawionych mocą decyzji organu świadczenia w formie pieniężnej. Pomimo zmiany formy świadczenia na rzeczową wydatki za zakup usług i materiałów do realizacji tych świadczeń zaliczyć należy do kosztów rodzajowych ewidencjonowanych na **koncie 410**. Usługi i wydane środki na ten cel powinny być księgowane

za pośrednictwem **konta 240** jako zmniejszenie zobowiązań wobec rodziców.

Zakup bonów towarowych na realizację świadczeń z programów społecznych (programu „Rodzina 500+”) będzie ewidencjonowany w dwóch etapach:

- przekazanie środków z rachunku bieżącego na zakup bonów (130 Ma – 201 Wn),
- odbiór przez upoważnionego pracownika bonów i ewentualne przekazanie do kasy (201 Ma – 234 Wn lub 101 Wn).

Na stronie **Wn konta 240** księguje się:

- zapłatę zobowiązań finansowanych lub zaliczek ze środków na budowę środków trwałych (inwestycje),
- wypłacone pożyczki z ZFŚS na cele mieszkaniowe wraz z wymagalnymi od nich odsetkami (udzielone głównie emerytom),
- stwierdzone niedobory i szkody w aktywach rzeczowych i pieniężnych (w wartości netto),
- rozliczenie nadwyżek aktywów rzeczowych i pieniężnych,
- wypłaty z sum na zlecenie, sum depozytowych oraz zwrot pozostałości tych sum,
- roszczenia sporne,
- należności wewnątrzzakładowe,
- odpisanie zobowiązań przedawnionych ujętych na tym koncie,
- odprowadzenia różnych potrąceń z list płac (z tytułu zobowiązań księgowych na tym koncie),
- naliczone przez banki opłaty obciążające (na podstawie przepisów lub umów) obce sumy znajdujące się na rachunku sum depozytowych lub na zlecenie,
- błędne obciążenia i korekty błędnych uznań dokonanych przez bank (na podstawie wyciągów bankowych).

Na stronie **Ma konta 240** ewidencjonuje się przede wszystkim:

- zobowiązania za dostawy, usługi i roboty dotyczące budowy środków trwałych (inwestycji) i środków trwałych (wynikające z faktur VAT lub rachunków),

- ujawnione nadwyżki składników majątkowych,
- rozliczenie niedoborów i szkód,
- wpłaty z tytułu zwrotu udzielonych pożyczek z ZFŚS i należnych odsetek,
- zobowiązania z tytułu dokonanych potrąceń z list wynagrodzeń na rzecz różnych jednostek (z wyjątkiem podatków i składek na FUS oraz na PFRON),
- wpływy sum depozytowych i na zlecenie,
- naliczone przez bank odsetki od sum depozytowych i na zlecenie, jeśli zwiększają zobowiązania wobec właścicieli tych sum,
- odpisanie zasądzonych lub oddalonych roszczeń spornych,
- odpisanie należności i roszczeń nieistotnych oraz umorzonych lub przedawnionych,
- naliczone odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań ewidencjonowanych na tym koncie,
- wpływy należności wewnątrzzakładowych (od podległych oddziałów zakładów budżetowych),
- błędne uznania i korekty błędnych obciążeń bankowych.

Ewidencję analityczną do **konta 240** prowadzi się według jednostek i osób z uwzględnieniem tytułów poszczególnych rozrachunków, roszczeń i rozliczeń oraz zakresów działalności, z którymi są związane, z jednoczesnym wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

Na **koncie 240** mogą występować dwa salda będące sumą sald występujących na kontach analitycznych. Saldo **Wn** oznacza stan należności i roszczeń, a saldo **Ma** – stan zobowiązań z tytułu pozostałych rozrachunków.

W bilansie należności wykazuje się po pomniejszeniu o ewentualne odpisy aktualizujące, które są księgowane na koncie **290** po stronie **Ma**.

Typowe zapisy strony Wn konta 240 „Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Faktury VAT lub rachunki za dostawy i usługi finansowane z własnych i obcych środków na budowę środków trwałych (inwestycje) oraz z sum na zlecenie lub sum depozytowych.	201, 234, 300
2.	Wynagrodzenia obciążające sumy na zlecenie.	231
3.	Składki na FUS i Fundusz Pracy naliczone od wynagrodzeń wypłacanych z sum na zlecenie (w części obowiązującej zleceniodawcę).	229
4.	Zwrot niewykorzystanych sum na zlecenie, kaucji, sum zabezpieczenia* oraz wypłata sum depozytowych.	101, 131, 139
5.	Obciążenie właścicieli kaucji i kwot zabezpieczenia należytego wykonania umowy kosztami zapłaconymi przez jednostkę, ale pokrywanymi z tych kwot.	131, 139, 401–409
6.	Udzielone pożyczki mieszkaniowe z ZFŚS osobom niebędącym pracownikami (emerytom i rencistom).	101, 135
7.	Naliczone wymagalne odsetki od udzielonych pożyczek z ZFŚS (np. emerytom).	851
8.	Wypłacone zaliczki na budowę środków trwałych (inwestycje) wspólne realizowane przez innych inwestorów.	130, 131
9.	Wypłacone inwestorom zastępczym środki na sfinansowanie zleconej im budowy środków trwałych (inwestycji), którą sami rozliczają.	130, 131
10.	Należności od jednostek i osób fizycznych niebędących pracownikami z tytułu zwrotu poniesionych w ich imieniu wydatków.	101, 130, 131, 135
11.	Ujawnione niedobory i szkody:	
	– gotówki,	101
	– materiałów w magazynie i przerobie,	310

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– podstawowych środków trwałych (wartość nie-umorzona)** ,	011
	– dóbr kultury,	016
	– papierów wartościowych i innych środków pieniężnych,	140
	– związane ze środkami trwałymi w budowie (inwestycjami),	080
	– obcych składników majątkowych,	201, 240
	– towarów,	330
	– wyrobów gotowych w magazynie*** ,	600
	– produkcji w toku**** .	500, 530
12.	Kompensata nadwyżek z niedoborami.	240
13.	Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych niedoborów materiałów, towarów i wyrobów gotowych.	340, 620
14.	Zmniejszenie kosztów z tytułu nadwyżek uznanych za korygujące zużycie materiałów**** .	401
15.	Rozliczenie nadwyżek pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych.	760
16.	Rozliczenie nadwyżek dóbr kultury.	800
17.	Rozliczenie nadwyżki środków trwałych umarzanych stopniowo oraz środków trwałych w budowie (inwestycji).	800
18.	Nadwyżki środków obrotowych zaliczone do pozostałych przychodów operacyjnych.	760
19.	Wyksięgowanie nadwyżek pozornych.	011, 016, 101, 310, 330, 600
20.	Roszczenia z tytułu niedoborów:	
	– wartość ewidencyjna niedoboru (netto),	240
	– dodatnia różnica między wartością ewidencyjną netto a wartością roszczenia.	290

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwwstawne
21.	Roszczenia sporne: – z tytułu dostaw i sprzedaży, – z tytułu należności od pracowników.	201 231, 234
22.	Zasądzone należności z tytułu: – odsetek, – kosztów postępowania.	750 760
23.	Należna od spółki dywidenda *****.	750
24.	Wypłaty z kasy dotyczące sum na zlecenie i depozytowych.	101
25.	Niesłuszne obciążenia i korekty pomyłkowych uznań bankowych.	130, 131, 132, 135, 137, 138, 139
26.	Faktura korygująca zmniejszająca kwotę zobowiązania wobec dostawcy (np. z tytułu uznania reklamacji, korekty błędu, udzielenia rabatu lub bonifikaty) dotycząca budowy środka trwałego (inwestycji): – wartość łączna z VAT niepodlegającym odliczeniu, – zmniejszenie uprzednio naliczonego VAT do odliczenia (w całości lub w części).	011, 020, 080 225
27.	Należności z tytułu pewnych odszkodowań przyznanych przez ubezpieczyciela.	760, 840
28.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych dotyczących działalności: – operacyjnej, – inwestycyjnej – nierozliczonych środków trwałych w budowie, – funduszy celowych. Zaliczenie wadium z przetargu na sprzedaż nieruchomości na poczet przychodów ze sprzedaży nieruchomości.	761 080 851, 853 760

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
29.	Należności wewnątrzzakładowe od oddziałów samorządowych zakładów budżetowych.	131
30.	Realizacja świadczenia na beneficjentów programów społecznych i rocznych:	
	– w formie pieniężnej,	101, 130
	– w formie rzeczowej,	310
	– w formie bonów towarowych (potwierdzenie odbioru przez beneficjenta).	101, 234

* Art. 147–151 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j.: Dz.U. z 2017 r. poz. 1579).

** Niedobory środków trwałych w 100% umorzonych oraz pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych, których wartość bilansowa jest zerowa, rozlicza się tylko ilościowo, a na koncie 240 należy ująć wartość roszczenia (w przypadku uznania niedoboru za zawiniony) w kwocie określonej przez kierownika jednostki.

*** W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 i 7 zapis równoległy Wn 490 Ma 760.

**** W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 zapis równoległy Wn 490 Ma 500, 530.

***** Konto analityczne „Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych”.

***** Pod datą uprawomocnienia się uchwały walnego zgromadzenia akcjonariuszy.

Typowe zapisy strony Ma konta 240 „Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłaty należności* (głównej i dodatkowych).	101, 130, 131, 135, 139
2.	Otrzymane sumy na zlecenie, kwoty kaucji, wadium i zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz wpłaty sum depozytowych:	
	– do kasy,	101
	– na inne rachunki jednostki budżetowej,	139
	– na rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego.	131

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Zobowiązania z tytułu potrąceń dokonanych na listach płac na rzecz jednostek innych niż budżet, ZUS i PFRON.	231
4.	Wpływ należnej dywidendy.	130
5.	Umorzenie należności oraz odpisanie należności przedawnionych lub nieistotnych obciążające: – pozostałe koszty operacyjne, – koszty działalności funduszy celowych i ZFŚS.	761 851, 853
6.	Wpływy należności z tytułu pożyczek udzielonych z ZFŚS.	101, 135
7.	Ujawnione nadwyżki: – gotówki w kasie, – materiałów, – towarów, – wyrobów gotowych i półfabrykatów **, – środków trwałych umarzanych stopniowo ***, – pozostałych środków trwałych w użytkowaniu ***, – zbiorów bibliotecznych, – dóbr kultury, – środków trwałych w budowie (inwestycji) ***.	101 310 330 600 011 013 014 016 080
8.	Przyjęcie efektów inwestycji wspólnych od innego inwestora (jako rozliczenia wpłaconej zaliczki).	011, 020
9.	Zobowiązania wynikające z faktur VAT lub rachunków z tytułu dostaw, robót i usług dotyczących działalności inwestycyjnej.	011, 020, 080, 300
10.	Naliczone odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań dotyczących budowy środka trwałego (inwestycji): – przed rozliczeniem inwestycji, – po zakończeniu inwestycji.	080 751
11.	Przyjęcie środków trwałych uzyskanych w wyniku budowy (inwestycji) prowadzonej i rozliczanej przez inwestora zastępczego (na podstawie faktury).	011, 013, 020

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
12.	Rozliczenie niedoborów i szkód środków obrotowych w wyniku: <ul style="list-style-type: none"> – kompensaty z nadwyżkami, – uznania za straty wynikłe ze zdarzeń losowych, – uznania za pozostałe koszty operacyjne, – uznania za zwiększające koszty działalności, – uznania za zmniejszające fundusz jednostki (niedobory podstawowych środków trwałych w wartości niemorzonej), – obciążenia osób i jednostek odpowiedzialnych, jeśli wyraziły na to zgodę. – wniesienia roszczenia do sądu. 	240 761, 851, 853, 761 080, 401, 851, 853 800 234, 240 240****
13.	Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych niedoborów materiałów, towarów i wyrobów gotowych.	340, 620
14.	Niesłuszne uznania i korekty mylnych obciążeń bankowych.	130, 131, 132, 135, 137, 138, 139
15.	Zobowiązania wewnątrzzakładowe (dotyczące oddziałów samorządowych zakładów budżetowych).	131
16.	Zwiększenie zobowiązań związanych z depozytami pieniężnymi z tytułu oprocentowania obcych środków pieniężnych na rachunku bankowym.	131, 139
17.	Zaksięgowanie zobowiązania wobec beneficjentów programów społecznych i rodzinnych z tytułu miesięcznej wypłaty świadczenia.	410

* Przy spłacie zasądzonych kosztów postępowania spornego i odsetek za zwłokę, które przypisuje się na koncie 240 na podstawie uprawomocnionego wyroku w korespondencji z kontem 760 w części dotyczącej kosztów postępowania spornego oraz Ma 750 w części dotyczącej odsetek za zwłokę.

** W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5, zapis równoległy Wn 760 Ma 490.

*** Ujawnione w wyniku inwentaryzacji nadwyżki środków trwałych lub środków trwałych w budowie (inwestycji) wycenia się w wysokości poniesionych kosztów, a jeżeli wartość ta nie jest znana, to w aktualnej wartości godziwej z uwzględnieniem stopnia zużycia, jeżeli są to środki używane.

**** Wn 240 „Roszczenia sporne”.

Konto 245 „Wpływy do wyjaśnienia”

Konto 245 służy do ewidencji wpłaconych a niewyjaśnionych kwot należności z tytułu dochodów budżetowych.

Na stronie **Wn konta 245** ujmuje się w szczególności:

- przekięgowanie kwoty wyjaśnionych wpłat na konto ujmujące należność, których dotyczą wpłaty,
- zwroty kwot uznanych w toku wyjaśnienia za nienależne.

Na stronie **Ma konta 245** ujmuje się w szczególności kwoty niewyjaśnionych wpłat.

Ewidencję analityczną prowadzi się według poszczególnych niewyjaśnionych wpłat.

Konto 245 może wykazywać saldo Ma, które wykazuje stan niewyjaśnionych wpłat.

Typowe zapisy strony Wn konta 245 „Wpływy do wyjaśnienia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zwrot pomyłkowo wpłaconej kwoty.	130
2.	Zwrot kwot dotyczących wpłat należności budżetowych pomyłkowo wpłaconych na inne konta niż rachunek bieżący jednostki.	132, 135, 136, 139
3.	Zaliczenie wpłaty po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym do przychodów nieprzypisanych lub niezawidencjonowanych wcześniej jako należność.	700, 720, 750, 760
4.	Uznanie wpłaty za spłatę należności po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym.	221

Typowe zapisy strony Ma konta 245 „Wpływy do wyjaśnienia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek bieżący jednostki budżetowej kwoty dotyczącej należności z tytułu dochodów budżetowych bez podania tytułu wpłaty.	130
2.	Wpłata na rachunek dochodów oświatowych jednostek budżetowych, rachunek funduszy specjalnego przeznaczenia, rachunek państwowych funduszy celowych, inne rachunki bankowe kwot dotyczących należności budżetowych.	132, 135, 136, 139

2

Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Konto 290 służy do ewidencji odpisów aktualizujących wartość należności wątpliwych. Odpisy aktualizujące dokonuje się w odniesieniu do należności wątpliwych wymienionych w art. 35b ust. 1 „ustawy”¹⁵.

¹⁵ Wartość należności aktualizuje się, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do: 1) należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości – do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym, 2) należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności, 3) należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, 4) należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania, 5) należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności (art. 35b ust. 1 pkt 1–5 „ustawy”).

Należności wątpliwe to takie, co do których jest prawdopodobne, że nie zostaną zapłacone w terminie i w pełnej wysokości, a przedwczesne byłoby uznanie ich za nieściągalne.

Zgodnie z zasadą ostrożności odpisy aktualizujące należności powinny uwzględniać także te przyczyny ich dokonania, które wystąpiły po dniu bilansowym, ale zostały ujawnione do dnia sporządzenia bilansu (np. zgon kontrahenta, postanowienie o upadłości)¹⁶.

Dokumenty stanowiące podstawę księgowania odpisu aktualizującego powinny szczegółowo określać przesłanki jego dokonania. Aktualizacja nie zwalnia od działań służących ściągnięciu należności. Odpisy aktualizujące należności powinny być uzasadnione opisem okoliczności uprawdopodobniających ich nieściągalność (np. charakterystyka sytuacji finansowej dłużnika oraz przyczyn powstania zaległości w spłacie należności, ocena możliwości spłaty zaległych i bieżących należności, przyjętych zabezpieczeń i ich realnej wartości na dzień powstania należności i na dzień dokonania aktualizacji) oraz opisem czynności podjętych dla ściągnięcia należności.

Odpis aktualizujący należności nie zwalnia od działań zmierzających do wyegzekwowania tych należności.

„Odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych – zależnie od tytułu należności, której dotyczy odpis aktualizacji” (art. 35b ust. 2 „ustawy”), natomiast odpisy aktualizujące dotyczące funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają te fundusze (§ 10 ust. 3 „rozporządzenia”). Odpisy aktualizujące należności z tytułu podatków lokalnych powinny być księgowane na stronie **Wn konta 720**, gdyż na tym koncie, zgodnie z § 20 rozporządzenia MF z dnia 25 października 2010 r., na stronie **Wn konta 720** księguje się odpisy należności podatkowych, a odpis aktualizujący należność jest zapisem poprzedzającym odpisanie należności.

Na stronie **Wn konta 290** ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących należności a na stronie **Ma** naliczone odpisy i ich zwiększenie.

¹⁶ Z. Fedak, *op. cit.*, s. 179.

Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają dokonane uprzednio odpisy aktualizujące ich wartość (art. 35b ust. 3 „ustawy”).

Konto 290 może wykazywać **saldo Ma**, które oznacza wartość odpisów aktualizujących należności.

Odpisy aktualizujące należności korygują (zmniejszają) wykazywane w aktywach bilansu należności, do których te odpisy zostały dokonane, i dlatego ewidencja szczegółowa do **konta 290** powinna zapewnić ustalenie odpisów aktualizujących od poszczególnych należności.

Typowe zapisy strony Wn konta 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego w związku z zapłatą: – należności dotyczących:	
	a) działalności podstawowej eksploatacyjnej (z wyjątkiem związanych z operacjami finansowymi),	760
	b) operacji finansowych oraz finansowych przychodów budżetowych,	750
	c) podatków lokalnych objętych odpisem aktualizującym,	720
	d) funduszy celowych i ZFŚS.	851, 853
2.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego w związku z umorzeniem oraz z odpisaniem należności przedawnionych lub nieściągalnych.	201, 221, 234, 240
3.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w związku z ustaniem przyczyn dokonania tego odpisu.	720, 750, 760

**Typowe zapisy strony Ma konta 290
„Odpisy aktualizujące należności”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	<p>Odpis aktualizujący wątpliwe należności:</p> <p>a) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych:</p> <ul style="list-style-type: none"> – związanych z działalnością eksploatacyjną, – związanych z operacjami finansowymi, – z tytułu podatków lokalnych, <p>b) funduszy celowych i ZFŚS.</p>	<p>761</p> <p>751</p> <p>720</p> <p>851, 853</p>
2.	Nadwyżka rozszczenia z tytułu niedoboru ponad wartość bilansową brakujących składników.	240
3.	Przypis zasądzonych należności z tytułu kosztów postępowania i odsetek.	201, 221, 234, 240

Zespół 3 – „Materiały i towary”

Konta **zespołu 3** przeznaczone są do ewidencji:

- 1) zapasów rzeczowych aktywów obrotowych w postaci:
 - materiałów – **konto 310, 340,**
 - towarów – **konto 330, 340,**
- 2) rozliczenia zakupu materiałów i towarów oraz usług – **konto 300.**

Na **kontach 310 i 330** ewidencjonuje się własne materiały i towary przechowywane **w magazynach zarówno własnych, jak i obcych**, a także materiały znajdujące się **w przerobie własnym i obcym** oraz wartość materiałów księgowanych w ciężar kosztów bezpośrednio po zakupie, ale niezużytych do dnia bilansowego, które inwentaryzuje się na dzień bilansowy i wprowadza na stan.

W **zespole 3** można prowadzić również **konta pozabilansowe** służące do ewidencji **obcych zapasów** materiałów i towarów przechowywanych przejściowo w jednostce.

Do materiałów zalicza się nabyte surowce i inne materiały podstawowe, półfabrykaty obcej produkcji, materiały pomocnicze, opakowania, paliwa, części zamienne maszyn i urządzeń oraz odpady użytkowe przeznaczone do zużycia na własne potrzeby jednostki.

Do materiałów w przerobie własnym zalicza się także inwentarz żywy hodowlano-ubojowy nabywany i hodowany z przeznaczeniem na cele żywienia zbiorowego prowadzonego przez jednostkę.

Surowcem są materiały zużywane do produkcji wyrobów, jak również artykuły spożywcze zużywane do przygotowania posiłków w szkołach, świetlicach, żłobkach, przedszkolach i szpitalach.

Odpadki użytkowe to pozostałości materiałów bądź produktów powstałe w toku produkcji oraz odzyski z likwidacji lub remontu składników majątkowych, które przedstawiają określoną wartość użytkową i nadają się do dalszego zużycia lub odsprzedaży. Do odpadków nie zalicza się efektów ubocznej produkcji towarowej.

Towary to rzeczowe składniki majątku nabyte w celu odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Do towarów zalicza się również produkty spożywcze w bufetach.

Zakupione materiały i towary ujmowane w ewidencji wartościowej wykazuje się w księgach rachunkowych według **rzeczywistych cen ich nabycia**¹. Można je też ujmować w rzeczywistych **cenach zakupu**², jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (art. 34 ust. 1 pkt 1 „ustawy”), z tym że wówczas w zakładowym planie kont trzeba wskazać, że koszty ich zakupu zalicza się w całości do kosztów okresu, w którym je poniesiono.

Za cenę nabycia materiałów i towarów wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie uznaje się **koszt wytworzenia**³ lub **cenę sprzedaży netto**⁴.

¹ **Cena nabycia to cena zakupu** składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz **powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem** i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdanego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (art. 28 ust. 2 „ustawy”).

² **Cena zakupu** składnika aktywów to kwota należna sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym (z definicji zawartej w art. 28 ust. 2 „ustawy” dotyczącej ceny nabycia).

³ **Koszt wytworzenia** (definicja w art. 28 ust. 3 „ustawy”).

⁴ **Cena sprzedaży netto** to możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty i inne

W przypadku przyjęcia ceny ewidencyjnej w wysokości rzeczywistych cen zakupu lub nabycia rozchód materiałów może być wyceniany:

- według **ceny średniej ważonej** ustalonej po każdym przychodzie i rozchodzie lub ustalonej raz dla całego okresu sprawozdawczego na bazie wartości i ilości zapasu występującego na początku miesiąca,
- według **zasady „pierwsze przyszło – pierwsze wyszło”** polegającej na wycenie rozchodów według ceny przychodu kolejnych dostaw, poczynając od dostawy nabytej najwcześniej,
- według **zasady „ostatnie przyszło – pierwsze wyszło”** polegającej na wycenie rozchodów według cen przychodu kolejnych dostaw, poczynając od dostawy najpóźniejszej.

W ewidencji materiałów i towarów można też stosować stałe ceny ewidencyjne, ale w przypadku wystąpienia odchyień między ceną rzeczywistą a ceną ewidencyjną muszą one być ujęte w księgach odpowiednio na stronie **Wn** lub **Ma** konta **340** „**Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów**”.

Odchylenia te mogą być wyksięgowywane w proporcji do rozchodu materiałów lub w całości odnoszone w ciężar kosztów okresu, w którym powstały, ale tylko wówczas, gdy to zaliczenie do kosztów nie zmniejszyłoby znacząco wartości zapasów i wysokości kosztów okresu. Zasady rozliczania odchyień cen ewidencyjnych od cen rzeczywistych muszą być określone w zakładowym planie kont w opisie do **konta 340**.

Stale ceny ewidencyjne winny być weryfikowane na koniec roku i jeśli występują odchylenia w stosunku do cen wynikających z końcowych faktur, to na dzień bilansowy ceny ewidencyjne każdego asortymentu należy tak zweryfikować, aby odpowiadały one rzeczywistym cenom zakupu lub

podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększona o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy. Za **wartość godziwą** przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami (art. 28 ust. 5 i 6 „ustawy”).

nabycia posiadanych zapasów, a więc by na koniec roku nie występowały żadne odchylenia. Ewentualne różnice odpisuje się w koszty działalności kończącego się roku obrotowego.

Zweryfikowane ceny na dzień bilansowy mogą stanowić nowe ceny ewidencyjne przyjęte od początku następnego roku⁵.

Wartość dostaw niefakturowanych ustala się, stosując ceny przyjęte w ewidencji materiałów i towarów.

Odpadki użytkowe zaliczone do materiałów wykazuje się w księgach według cen sprzedaży netto, a w razie ich braku – w cenach wynikających z oszacowania wartości odpadków przydatnych do dalszego wykorzystania w jednostce⁶.

W przypadku uszkodzenia, zepsucia lub innych powodów obniżenia wartości zapasów dokonuje się nowej wyceny, przyjmując szacunkową cenę sprzedaży netto lub wartość godziwą i w tej nowej wartości ujmuje się w dalszej ewidencji, a różnicą z tytułu obniżenia wartości obciąża się osobę winną lub jeśli utrata wartości jest niezawiniona, różnicę tę zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (**Wn konto 761**).

Jeśli na dzień bilansowy wycenia się zapas materiałów faktycznie niez użytých spośród tych, które w momencie zakupu zostały w całości odpisane w ciężar kosztów, to wartość ich, przy wycenie arkusza spisu z natury, ustala się odpowiednio według cen zakupu lub nabycia z ostatnich faktur.

Analityczna ewidencja materiałów i towarów znajdujących się w magazynach powinna być zorganizowana w oparciu o indeks stanowiący szczegółowy wykaz poszczególnych rodzajów zapasów występujących w danej jednostce.

Ewidencja wartościowa prowadzona do kont „**Materiały**” i „**Towary**” powinna zapewnić możliwość ustalenia stanów zapasów według miejsc ich składowania i osób, które są za nie odpowiedzialne, a w odniesieniu do zapasów materiałów i towarów objętych ewidencją ilościowo-wartościową, także według ich poszczególnych rodzajów lub grup rodzajowych.

⁵ Z. Fedak, *op. cit.*, s. 148.

⁶ *Ibidem*, s. 151.

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup materiałów lub towarów posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z możliwych metod prowadzenia ewidencji analitycznej, tj. kont ksiąg pomocniczych (art. 17 ust. 2 pkt 1–3 „ustawy”).

Kierownik jednostki, zgodnie z zasadami podanymi w art. 17 ust. 2 pkt 4 „ustawy”, może też zdecydować (podając to w opisie przyjętych zasad rachunkowości), że całość lub określone grupy materiałów i towarów będą w całości spisywane w koszty w momencie ich zakupu. W takim przypadku pozostałości niez użytych materiałów, w jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego na koniec każdego okresu rozliczenia podatku dochodowego, zaś w pozostałych jednostkach na koniec roku, podlegają spisowi z natury, wycenie i ujęciu odpowiednio na **koncie 310** lub **330**. O wartość zinventaryzowanych zapasów zmniejsza się koszty zużycia materiałów lub wartość sprzedanych towarów na koniec okresu, w którym przeprowadzono inwentaryzację, a jednocześnie wykسیęgować należy wartość zapasów wprowadzonych na **konto 310** lub **330** na podstawie spisu na koniec poprzedniego okresu.

3

Konto 300 „Rozliczenie zakupu”

Konto 300 służy do ewidencji rozliczenia zakupu materiałów, towarów, robót i usług wszystkich rodzajów działalności, a w szczególności do ustalania:

- 1) wartości materiałów i towarów w drodze,
- 2) wartości dostaw i usług niefakturowanych (np. według dowodów odbioru).

Rozliczenie zakupu polega na porównaniu przyjętych dostaw z fakturami lub rachunkami dostawców albo z innymi dokumentami przekazania w celu ustalenia:

- zgodności ilości i jakości dostaw zafakturowanych z ilością i jakością przyjętych materiałów i towarów,
- odchyień między rzeczywistą wartością w cenie zakupu przyjętych zapasów a ich wartością według cen ewidencyjnych,

- materiałów i towarów w drodze, tj. tych, które są ujęte w zaakceptowanych dowodach zakupu od dostawców, a jeszcze nie zostały przyjęte przez jednostkę (np. znajdujące się u przewoźnika),
- dostaw niefakturowanych, stanowiących przyjęte na podstawie dowodów przychodu materiały i towary lub potwierdzone protokołem odbioru usługi, na które dostawca wystawił faktury, w roku następnym po dniu sporządzenia bilansu,
- wartości zafakturowanych zaliczek na poczet dostaw, robót i usług wpłaconych dostawcom na podstawie zawartych umów⁷.

Na **koncie 300** można:

- rozliczać wszystkie dostawy i faktury lub rachunki,
- ujmować tylko występujące na koniec okresu wartości dostaw w drodze, robót, dostaw i usług niefakturowanych oraz zapłaconych zaliczek objętych fakturami VAT,
- ustalać odchylenia od cen ewidencyjnych,
- rozliczać koszty zakupu materiałów i towarów zawarte w dowodach dostawców,
- rozliczać ujęty w dowodach zakupu podatek od towarów i usług,
- rozliczać podatek akcyzowy, opłaty manipulacyjne i cło pobierane przy imporcie,
- ustalać wartość niedoborów, szkód i nadwyżek w dostawach,
- rozliczać reklamacje i sprostowania dotyczące fakturowanych dostaw.

Stosowanie **konta 300** do rozliczania wszystkich dostaw i usług występujących w ciągu roku nie jest obowiązkowe. Na koncie tym należy księgować operacje przede wszystkim, gdy:

- 1) istnieje rozbieżność między datą księgowania dowodu przyjęcia dostawy a datą księgowania faktury dotyczącej tej dostawy, szczególnie gdy daty te odnoszą się do różnych okresów, w wyniku czego na koniec okresu występują dostawy niefakturowane lub dostawy w drodze,

⁷ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

- 2) występują różnice ilościowe lub wartościowe uzasadniające reklamacje, a w szczególności gdy w fakturze są wymienione inne ceny, rodzaje lub inne ilości, aniżeli ustalono w toku odbioru,
- 3) w toku odbioru dostawy stwierdzono szkody, niedobory lub nadwyżki,
- 4) zapasy materiałów i towarów ujmuje się w stałych cenach ewidencyjnych, w związku z czym mogą wystąpić różnice między wartością w cenie zakupu a wartością ewidencyjną, którą jako odchylenie od cen ewidencyjnych przeksięguje się z **konta 300 na konto 340**.

Na stronie **Wn konta 300** księguje się przede wszystkim:

- faktury VAT i rachunki dostawców obejmujące wartość dostarczonych materiałów czy towarów lub wpłaconych zaliczek, naliczony podatek VAT oraz ewentualne dodatkowe koszty obciążające nabywcę (np. transportu),
- reklamacje podwyższające pierwotną wartość dostaw,
- obciążenia dodatkowe naliczone przy zakupie, które podwyższają cenę zakupu (np. pobierane przy imporcie cło oraz podatek akcyzowy),
- odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych (gdy ceny ewidencyjne są wyższe od cen zakupu).

Na stronie **Ma konta 300** księguje się:

- wartość brutto przyjętych dostaw i usług w jednostce niebędącej podatnikiem VAT lub dotyczących działalności zwolnionej albo niepodlegającej VAT (wówczas VAT stanowi element ceny nabycia),
- wartość przyjętych dostaw i usług netto, tzn. z wyłączeniem naliczonego w fakturach podatku VAT, jeśli u podatnika tego podatku podlega on w całości lub w części odliczeniu od podatku należnego,
- naliczony podatek VAT do rozliczenia z urzędem skarbowym bezpośrednio lub po spełnieniu określonych warunków,
- reklamacje ilościowe i wartościowe obniżające pierwotną wartość wynikającą z dowodów dostawcy,

- niedobory i szkody w transporcie wycenione według rzeczywistych cen zakupu,
- odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych (gdy ceny ewidencyjne są niższe od cen rzeczywistych),
- przeniesienie kosztów zakupów zafakturowanych łącznie z wartością dostaw,
- wartość wykonanych i przyjętych do 31 grudnia usług, które zostały zafakturowane dopiero w następnym roku, ale do dnia sporządzenia bilansu.

Materiały nieprzyjęte, postawione do dyspozycji dostawcy, księguje się tylko jednostronnie na koncie pozabilansowym (np. **391 „Zapasy obce”**), w wartości podanej w dowodach dostawcy lub w cenach ewidencyjnych.

3

Odchylenia od cen ewidencyjnych i koszty zakupu ujęte w fakturach lub rachunkach dostawców powinny być wyksięgowane z **konta 300** nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego.

Konto 300 może być prowadzone także w sposób uproszczony, polegający na wprowadzeniu na to konto tylko sald występujących na koniec okresu z tytułu rozliczenia dostaw, z pominięciem rejestracji obrotów występujących w ciągu okresu sprawozdawczego.

Zakres operacji ewidencjonowanych na **koncie 300** należy określić w zakładowym planie kont.

W przypadku księgowania na **koncie 300** wszystkich operacji związanych z zakupem ewidencję analityczną do **konta 300** należy prowadzić w sposób umożliwiający rozliczenie każdej operacji zakupu, a także ustalenie dostaw i usług niefakturowanych (oddzielnie materiałów i towarów) oraz dostaw w drodze (np. w formie rejestru zakupu i dostaw).

Konto 300 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** oznacza stan dostaw materiałów i towarów w drodze oraz wartość zafakturowanych zaliczek wpłaconych na przyszłe dostawy lub usługi, a saldo **Ma** – stan dostaw, robót i usług niefakturowanych do dnia bilansowego.

Saldo **Wn konta 300** ujmuje się w bilansie razem z zapasami odpowiednio materiałów lub towarów, a saldo **Ma** łącznie ze zobowiązaniami z tytułu dostaw, robót i usług.

Typowe zapisy strony Wn konta 300 „Rozliczenie zakupu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Faktury lub rachunki za dostawy oraz za usługi (łącznie z naliczonym podatkiem VAT).	201, 240
2.	Reklamacje i korekty podwyższające wartość fakturowanych dostaw i usług (na podstawie faktury korygującej VAT lub noty do rachunku).	201, 240
3.	Niefakturowane przez dostawców opakowania i inne materiały pomocnicze posiadające wartość użytkową.	760
4.	Nadwyżki materiałów i towarów ujawnione w toku odbioru dostawy.	201, 240
5.	Naliczone przy imporcie materiałów i towarów cło, podatek akcyzowy oraz opłaty, które zwiększają cenę zakupu materiałów i towarów.	225
6.	Kredytowe odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów (różnice między wartością w cenach zakupu i w cenach ewidencyjnych).	340
7.	Przedawnione zobowiązania za dostawy niefakturowane.	760, 851, 853
8.	Przyznane przez dostawców ryczałty na pokrycie kosztów napraw gwarancyjnych.	840

Typowe zapisy strony Ma konta 300 „Rozliczenie zakupu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Materiały otrzymane z zakupu: <ul style="list-style-type: none"> – przyjęte do magazynów (w cenie ewidencyjnej), – przekazane bezpośrednio do przerobu, – przekazane bezpośrednio do zużycia. 	310 310 080, 401, 851, 853

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwwstawne
2.	Towary przyjęte do magazynów lub punktów sprzedaży.	330
3.	Przyjęte bezpośrednio do używania:	
	– gotowe środki trwałe,	011, 013
	– zbiory biblioteczne i dzieła sztuki.	014, 016
4.	Przyjęte dostawy dotyczące środków trwałych w budowie (inwestycji).	080
5.	Wartość zafakturowanych usług obciążających koszty działalności:	
	– eksploatacyjnej,	402
	– inwestycyjnej,	080
	– finansowanej z funduszy celowych i ZFŚS,	851, 853
	– pozostałej operacyjnej,	761
	– usuwania skutków strat wynikłych ze zdarzeń losowych.	761
6.	Obciążenia dostawców z tytułu uznanych przez nich reklamacji wynikające z faktur korygujących.	201, 240
7.	Koszty zakupu ujęte w fakturach lub rachunkach dostawców (np. ubezpieczenia, transportu i spedycji, przeładunku).	080, 402, 640*, 851, 853
8.	Wartość fakturowanych usług dotyczących przerobu materiałów.	310
9.	Odchylenia debetowe dotyczące materiałów i towarów (przewyżka cen zakupu nad cenami ewidencyjnymi).	340
10.	Niedobory i szkody ujawnione w toku odbioru:	
	– obciążające dostawcę, przewoźnika lub inne jednostki (albo osoby),	201, 240
	– obciążające koszty.	080, 401, 851, 853
11.	Przebiegowanie fakturowanego podatku VAT podlegającego rozliczeniu lub odliczeniu.	225**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
12.	VAT ujęty w fakturach, ale niepodlegający odliczeniu z VAT należnego: <ul style="list-style-type: none"> – dotyczący środków trwałych i środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz wartości niematerialnych i prawnych, – dotyczący pozostałych działalności. 	011, 013, 014, 016, 020, 080 401, 402, 851, 853

* Jeśli koszty zakupu są rozliczane w czasie proporcjonalnie do wartości rozchodowanych zapasów.

** Na konto analityczne „Rozliczenie naliczonego VAT” – jeżeli podlega rozliczeniu po spełnieniu warunków określonych w ustawie, albo na konto analityczne „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT” – jeżeli podlega w całości odliczeniu od VAT należnego.

Konto 310 „Materiały”

3

Konto 310 służy do ewidencji własnych zapasów materiałów, w tym także opakowań i odpadków, znajdujących się w magazynach zarówno własnych, jak i obcych oraz będących w przerobie własnym i obcym, a także do ujęcia wartości materiałów zaliczonych w koszty w momencie ich zakupu, lecz niezutytych (u płatników podatku dochodowego do końca okresu rozliczeniowego podatku dochodowego, a w pozostałych jednostkach do końca roku obrotowego).

Kierownik jednostki może ustalić w zakładowym planie kont (na podstawie art. 17 ust. 2 pkt 4 „ustawy”), że pełną wartością wszystkich lub określonej rodzajowo części zakupionych materiałów obciąża się od razu właściwe koszty, rezygnując z ewidencji wartościowej zapasów, ale wówczas w przypadku gdy część z nich nie zostanie zużyta do końca roku obrotowego, a u podatników podatku dochodowego do końca okresu rozliczeniowego podatku, to te pozostałe ilości materiałów obejmuje się spisem z natury i po wycenie (odpowiednio w aktualnej cenie zakupu lub nabycia) ujmuje ich wartość na **koncie 310**, zmniejszając równocześnie odpowiednie koszty. Pod datą 31 grudnia następnego roku lub w przypadku płatników podatków dochodowych pod datą ostatniego dnia następnego okresu

rozliczeniowego wartość tych zapasów odnosi się w koszty, a zapasy ujęte w następnym spisie wprowadza się na stan **konta 310**.

Na **koncie 310** ewidencjonuje się zapasy materiałów przewidzianych do zużycia także w działalności inwestycyjnej i finansowanej z funduszy celowych lub ZFŚS.

Na stronie **Wn konta 310** księguje się wszelkie przychody materiałów do magazynów, do przerobu oraz pozostałość niezużytych do końca roku (lub okresu rozliczeniowego podatku) materiałów odniesionych uprzednio w całości w koszty bezpośrednio po zakupie, a ponadto zwiększenia wartości zapasów z tytułu kosztów przerobu.

Na stronie **Ma** ewidencjonuje się wszelkie rozchody zapasów z magazynów i z przerobu oraz zmniejszenia wartości zapasów z tytułu uszkodzenia.

3

Przerób materiałów ewidencjonuje się na subkoncie wyodrębnionym w ramach **konta 310**. Subkonto to obciąża się wartością materiałów wydanych do przerobu z magazynu lub bezpośrednio z zakupu oraz wartością usług obcych dotyczących przerobu, a uznaje się wartością materiałów uzyskanych z przerobu, które przekazano do magazynu, bezpośrednio do zużycia lub do sprzedaży, wyceniając je według zasad i stawek przyjętych w ewidencji materiałów. Różnica między wartością w cenie ewidencyjnej materiałów przyjętych z przerobu a wartością obejmującą materiały wydane do przerobu i koszty tego przerobu stanowi **wynik na przerobie**, który koryguje koszty danego okresu na **koncie 401** lub może być rozliczony w czasie przez konto odchyień od cen ewidencyjnych (**340**).

W jednostkach i samorządowych zakładach budżetowych jako koszty przerobu materiałów traktuje się również materiały i usługi obce dotyczące utrzymania żywca hodowanego, np. przy szkołach i zakładach opieki społecznej (na potrzeby żywienia podopiecznych).

Z ewidencji na **koncie 310** można wyłączyć materiały o niewielkiej wartości, nabywane w małych ilościach i bezpośrednio po zakupie przekazywane do zużycia lub **podlegające magazynowaniu** w składach podręcznych, ale objęte tylko ewidencją ilościową. Wartość takich materiałów księguje się na odpowiednim koncie kosztów bezpośrednio po ich nabyciu. Wykaz takich materiałów ustala kierownik jednostki w zakładowym planie

kont, określając jednocześnie formy pozaksięgowej kontroli ich stanu i zużycia.

Jeżeli jednostka budżetowa realizuje różne zadania objęte odrębnymi planami finansowymi, to w finansowaniu zakupów oraz w ewidencji kosztów zużycia materiałów można stosować następujący tryb postępowania:

- zakup materiałów opłaca się tylko ze środków planu podstawowej działalności,
- koszty dotyczące zużycia materiałów wyłączonych z ewidencji magazynowej księguje się najpierw tylko na koncie kosztów działalności podstawowej, a dopiero po ich przeznaczeniu do innej działalności koszty te koryguje się na podstawie zestawień rozchodu z ewidencji pozaksięgowej,
- magazynowe dowody dotyczące rozchodu materiałów do zadań objętych odrębnymi planami wycenia się i księguje w ciężar kosztów tych zadań, uznając równocześnie konto kosztów działalności podstawowej,
- do wysokości rzeczywistych kosztów zużycia materiałów do zadań finansowanych ze środków na odrębnych rachunkach bankowych dokonuje się refundacji (zwrotu wydatków⁸) na konto, z którego sfinansowano zapas.

Do **konta 310** należy prowadzić ewidencję szczegółową dostosowaną do potrzeb gospodarki materiałowej i obowiązującej sprawozdawczości, a jednocześnie umożliwiającą rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im zapasy.

W ewidencji trzeba wyodrębnić materiały w poszczególnych magazynach tak własnych, jak i obcych oraz materiały w przerobie. Rodzaj ewidencji szczegółowej określa kierownik jednostki w zakładowym planie kont.

Ewidencję ilościową i ilościowo-wartościową dla poszczególnych materiałów znajdujących się w magazynie prowadzi się na kartach ilościowych

⁸ Do zwrotu wydatków można zaliczyć tylko refundacje dokonane w tym samym roku, w którym był wydatek, natomiast wartość refundacji dokonanych w następnych latach zalicza się do dochodów budżetowych.

i ilościowo-wartościowych. W przypadku prowadzenia równoległe ewidencji ilościowej i ilościowo-wartościowej zapisy w ewidencji ilościowej muszą być dokonywane na bieżąco w chronologii dziennej, zaś ewidencję ilościowo-wartościową prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie obrotów oraz stanu zapasów na koniec każdego okresu sprawozdawczego i na każdy termin inwentaryzacji.

W ewidencji ilościowo-wartościowej można prowadzić szczegółowe zapisy na podstawie poszczególnych dowodów lub ograniczyć się do księgowania zbiorczych zestawień przychodów i rozchodów poszczególnych rodzajów materiałów dokonanych w danym okresie sprawozdawczym.

Ewidencja analityczna materiałów w przerobie powinna być prowadzona według osób lub jednostek dokonujących przerobu i według poszczególnych zleceń na dokonanie przerobu z wykazaniem wartości materiałów oddanych do przerobu, kosztów przerobu oraz wartości materiałów uzyskanych z przerobu w cenie ewidencyjnej.

Inwentaryzacja materiałów **znajdujących się na terenie strzeżonym** i objętych ewidencją ilościowo-wartościową powinna być przeprowadzona co najmniej raz w ciągu 2 lat⁹, natomiast jeśli dostęp do nich nie jest ograniczony, przeprowadzać należy w okresie ustalonym w art. 26 ust. 1 z uwzględnieniem ust. 3 pkt 1 „ustawy”. Materiały nieobjęte bieżącą ewidencją ilościowo-wartościową zinwentaryzować należy w terminie określonym przez kierownika jednostki, natomiast materiały znajdujące się w innych jednostkach inwentaryzuje się corocznie w drodze pisemnego potwierdzenia ich stanu na dzień bilansowy.

Konto 310 może wykazywać **saldo Wn**, które wyraża wartość zapasów materiałów w magazynach w cenach ewidencyjnych oraz materiałów znajdujących się w przerobie wraz z wartością usług obcych dotyczących przerobu, a w końcu roku także wartość tej części materiałów księgowanych bezpośrednio w ciężar kosztów, które nie zostały zużyte do końca okresu (ujmowane tylko w ewidencji syntetycznej na podstawie wycenionego spisu z natury).

⁹ Artykuł 26 ust. 3 pkt 2 „ustawy”.

W bilansie wartość materiałów wykazuje się w zweryfikowanej wartości ewidencyjnej bez odchyleń.

Typowe zapisy strony Wn konta 310 „Materiały”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychód materiałów:	
	– z zakupu od zewnętrznych dostawców (przy imporcie łącznie z podatkiem akcyzowym, cłem, opłatami manipulacyjnymi),	101, 201, 225, 234, 300
	– z przerobu (w wartości po przerobie),	310
	– wytworzonych przez własną działalność,	790
	– otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.	800
2.	Przychód odpadów użytkowych z:	
	– produkcji,	401*
	– przerobu,	310
	– likwidacji majątku trwałego,	760
	– rozbiórek związanych z inwestycjami**,	080
	– likwidacji skutków zdarzeń zaliczanych do strat.	761
3.	Nadwyżki zapasów w magazynie.	240
4.	Podwyższenie cen ewidencyjnych zapasów.	340
5.	Nieodpłatne otrzymanie materiałów (poza centralnym zaopatrzeniem).	760
6.	Przychód niefakturowanych przez dostawców opakowań i innych materiałów pomocniczych posiadających wartość użytkową.	760
7.	Zwrot materiałów wydanych do:	
	– działalności eksploatacyjnej,	401*
	– budowy środków trwałych (inwestycji)**,	080

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– działalności finansowanej z funduszy celowych i z ZFŚS***.	851, 853
8.	Ustalona w wyniku inwentaryzacji na koniec roku lub okresu rozliczeniowego wartość materiałów, które były rozchodowane i księgowane w ciężar kosztów, a nie zostały zużyte.	401, 851, 853
9.	Przyjęcie materiałów do przerobu:	
	– z magazynów własnych,	310
	– bezpośrednio z zakupu.	101, 201, 234, 300
10.	Koszty przerobu obcego.	101, 201, 234
11.	Odpadki pokonsumpcyjne zużyte dla żywca hodowlano-ubojowego (konto przerób materiałów).	401*
12.	Przychówek i przyrost wartości zwierząt w ramach produkcji na wyżywienie podopiecznych (z materiałów w przerobie).	310
13.	Zwierzęta przyjęte do uboju (w ramach przerobu).	310
14.	Różnica między wartością materiałów według ich cen ewidencyjnych zwiększonych o koszty przerobu obcego a wartością według cen ewidencyjnych materiałów otrzymanych z przerobu.	340, 401

* W jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5 zapis równoległy Wn 490 Ma 500 lub 530.

** Jeśli uprzednio przy zakupie materiałów do środków trwałych w budowie równowartość środków wydanych na ich sfinansowanie księgowano Wn 810 lub 740, Ma 800, to o wartość zwróconych materiałów przeznaczonych do działalności nieinwestycyjnej należy zapis ten skorygować zapisem minutowym na tych samych kontach i jednocześnie skorygować finansowanie.

*** Równocześnie należy dokonać zwrotu środków na odpowiedni rachunek bankowy z konta 135.

**Typowe zapisy strony Ma konta 310
„Materiały”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód z magazynu materiałów przeznaczonych do zużycia:	
	– w działalności eksploatacyjnej,	401
	– w działalności inwestycyjnej*,	080
	– w działalności finansowanej z funduszy celowych i z ZFŚS*.	851, 853
2.	Rozchód materiałów z tytułu:	
	– przekazania do przerobu,	310
	– sprzedaży,	761
	– niedoborów (w magazynach własnych i obcych),	240
	– wydania deputatów pracowniczych,	231
	– zdarzeń losowych powodujących straty.	761
3.	Obniżenie cen ewidencyjnych zapasów.	340
4.	Obniżenie wartości zapasów na skutek uszkodzenia, upływu daty przydatności itp.	240, 761
5.	Nieodpłatne przekazanie.	761
6.	Materiały uzyskane z przerobu:	
	– przekazane do magazynu,	310
	– zużyte do działalności podstawowej,	401
	– zużyte do inwestycji*,	080
	– zużyte w działalności finansowanej z funduszy celowych i z ZFŚS*,	851, 853
	– sprzedane,	761
	– przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia.	800
7.	Niedobory i szkody dotyczące przerobu.	240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Przewyżka wartości materiałów wydanych do przerobu i usług obcych nad wartością według cen ewidencyjnych materiałów otrzymanych z przerobu.	340, 401

* O równowartość zużytych materiałów należy skorygować sfinansowanie odpowiednio ze środków na inwestycje, z sum na zlecenie lub ze środków funduszy celowych, refundując jednocześnie wydatki. Ponadto równowartość finansowania materiałów przeznaczonych na środki trwałe w budowie należy księgować odpowiednio Wn 810 lub 740 Ma 800.

Konto 330 „Towary”

3

Konto 330 przeznaczone jest do ewidencji zapasów towarów w magazynach własnych i obcych, w punktach sprzedaży oraz punktach przerobu własnego i obcego.

Zasady wyceny i ewidencji analitycznej towarów są takie same jak dla materiałów, z tym że zapasy znajdujące się w punktach sprzedaży detalicznej i w bufetach bez kas rejestrujących ewidencjonowane są w detalicznych cenach sprzedaży, a więc łącznie z marżą detaliczną oraz należnym VAT, i wobec tego różnicę między ceną sprzedaży a ceną zakupu rejestruje się na stronie **Ma konta 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”** z podziałem na:

- odchylenia z tytułu marży detalicznej,
- odchylenia z tytułu wliczonego w cenę sprzedaży detalicznej VAT.

Na stronie **Wn konta 330** księguje się przychody i zwiększenia wartości stanu zapasów towarów i artykułów spożywczych, a na stronie **Ma** rozchody i zmniejszenia ich wartości.

Rozchód towarów sprzedanych księguje się w cenie ewidencyjnej w ciężar **konta 730 „Sprzedaż towarów”**, korygując równocześnie wartość o odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na część sprzedaną.

Rozchód artykułów spożywczych do stołówek prowadzonych w ramach działalności podstawowej lub pomocniczej księguje się w ciężar kosztów danej działalności i w związku z tym artykuły spożywcze przeznaczone do sporządzenia posiłków w stołówkach należy traktować jak inne

surowce do produkcji, ujmując ich stan i obroty na **koncie 310 „Materiały”**, a nie na **koncie 330** jako towary.

Do **konta 330** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą wyodrębnienie wartości towarów znajdujących się:

- 1) w poszczególnych punktach sprzedaży,
- 2) w magazynach własnych i obcych – z podziałem według osób lub jednostek materialnie odpowiedzialnych.

Konto 330 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan zapasu towarów w cenach zakupu lub nabycia.

W bilansie wartość towarów wykazuje się skorygowaną o dotyczące ich odchylenia ewidencjonowane na **koncie 340**.

Typowe zapisy strony Wn konta 330 „Towary”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychód towarów z zakupu (w cenie zakupu lub nabycia).	101, 201, 234, 300
2.	Nadwyżka zapasów.	240
3.	Podwyższenie cen ewidencyjnych zapasów.	340
4.	Zwrot towarów sprzedanych.	730*
5.	Otrzymanie nieodpłatne.	760

* Do tej operacji należy wprowadzić zapis techniczny korygujący obroty strony Ma konta 730.

Typowe zapisy strony Ma konta 330 „Towary”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód towarów sprzedanych.	730
2.	Niedobory i szkody w zapasach.	240
3.	Obniżenie cen ewidencyjnych zapasów.	340
4.	Przekazanie nieodpłatne.	761

Konto 340 **„Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”**

Konto 340 służy w ciągu roku obrotowego do ewidencji różnicy pomiędzy przyjętą w ewidencji ceną materiałów i towarów oraz artykułów spożywczych w zakładach gastronomicznych a rzeczywistą ceną ich zakupu lub nabycia.

Na stronie **Wn konta 340** księguje się odchylenia debetowe i rozliczenia odchyłeń kredytowych, a na stronie **Ma** odchylenia kredytowe i rozliczenia odchyłeń debetowych.

Jeżeli rzeczywista cena zakupu jest wyższa od ceny ewidencyjnej, to występują odchylenia debetowe (dodatnie), a jeśli niższa – odchylenia kredytowe (ujemne).

3

Konto 340 obciąża się bądź uznaje z tytułu odchyłeń ustalonych w momencie rozliczenia zakupu, przerobu lub zmiany cen ewidencyjnych. Istniejące odchylenia rozlicza się według zasad określonych w zakładowym planie kont.

W ciągu roku odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów mogą być rozliczane:

- w całości w okresie sprawozdawczym, w którym je zaksięgowano, o ile w poszczególnych okresach sprawozdawczych nie występują istotne wahania ich poziomu,
- w czasie – proporcjonalnie do wartości zapasów magazynowych na koniec okresu sprawozdawczego i wartości zapasów rozchodowanych w tym okresie.

W przypadku rozliczania odchyłeń w proporcji do wartości zapasów występujących na koniec okresu sprawozdawczego i wartości rozchodów dokonanych w tym okresie oblicza się najpierw procentowy wskaźnik wyrażający stosunek odchyłeń od cen ewidencyjnych do wartości zapasów w cenach ewidencyjnych.

Wskaźnik narzutu odchyłeń oblicza się według wzoru:

$$\frac{\text{saldo odchyłeń na początku miesiąca} + \text{odchylenia danego miesiąca}}{\text{zapas materiałów na koniec miesiąca} + \text{rozchody w miesiącu (według cen ewidencyjnych)}} \times 100$$

Sumę odchyłeń przypadających na rozchodowane materiały oblicza się według wzoru:

$$\frac{\text{wartość rozchodowanych materiałów (w cenie ewidencyjnej)}}{100} \times \text{wskaźnik narzutu odchyłeń}$$

Odchylenia przypadające na zapasy rozchodowane podlegają wyksięgowaniu na te same konta, które obciążono z tytułu rozchodu zapasów w cenach ewidencyjnych, lub tylko na konta, na które księgowano większość rozchodowanych zapasów.

Odchylenia można rozliczać według jednego średniego wskaźnika dla wszystkich zapasów lub też według wskaźników odrębnych dla poszczególnych grup zapasów. Można też stosować rozwiązania mieszane polegające na tym, że odchylenia dotyczące niektórych grup zapasów rozlicza się w całości w miesiącu ich powstania, a przypadające na pozostałe grupy rozlicza się w czasie w proporcji do rozchodu.

Jeżeli odchylenia od cen ewidencyjnych rozlicza się przy zastosowaniu różnych metod i zróżnicowanych podstaw dla poszczególnych grup zapasów, to należy prowadzić ewidencję szczegółową odchyłeń przypadających na te grupy zapasów, dla których stosuje się odrębne podstawy i metody rozliczeń.

Na koniec roku obrotowego, a więc na dzień bilansowy, należy ustalić ceny ewidencyjne materiałów na poziomie rzeczywistych cen zakupu lub nabycia, eliminując odchylenia, a o pozostałe po tych korektach saldo **konta 340** koryguje się koszty zużycia materiałów lub wartość sprzedanych towarów kończącego się roku obrotowego.

Na **koncie 340** ewidencjonuje się też równowartość marży oraz VAT przypadających na towary handlowe oddane do punktów sprzedaży detalicznej, jeśli ujmuje się je w ewidencji wartościowej w cenie sprzedaży.

W jednostkach handlowych wyceniających zapasy w cenie sprzedaży, która oprócz ceny zakupu obejmuje też planowaną marżę, a w jednostkach będących podatnikami VAT także podatek od towarów i usług, do **konta 340** należy prowadzić dwa konta analityczne: „Odchylenia z tytułu planowanej marży”, „Odchylenia z tytułu VAT wliczonego w cenę sprzedaży brutto”.

Rozliczenie odchyłeń z tytułu VAT oraz zarezerwowanych marż dokonuje się według zasad określonych w zakładowych planach kont, księgując **Wn 340, Ma 730** jako korektę wartości sprzedanych towarów do poziomu ceny zakupu.

3

Konto odchyłeń przypadających na towary ujmowane w cenach sprzedaży obciąża się odchyleniami przypadającymi na rozchodowane towary (z tytułu sprzedaży, zwrotu do dostawcy, niedoboru itp.), a uznaje odchyleniami przypadającymi na towary przychodowane do punktów sprzedaży.

Wysokość odchyłeń przypadających na rozchodowane towary, z wyjątkiem odchyłeń z tytułu VAT, w ciągu roku oblicza się przy zastosowaniu wskaźnika procentowego ustalonego według wzoru:

$$\frac{\text{saldo początkowe} + \text{obroty Ma konta 340}}{\text{saldo początkowe} + \text{obroty Wn konta 330}} \times 100 = \%$$

Natomiast odchylenia z tytułu wkalkulowanego w cenę sprzedaży VAT przypadające na sprzedane towary ustala się i rozlicza w wartości równej kwocie podatku należnego od sprzedaży i księguje na **Wn 340, Ma 730** (konto analityczne „**Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu**”) a równolegle na **Wn 730** (konto analityczne „**Przychody ze sprzedaży towarów**”) i **Ma konto 225** (konto analityczne „**Rozrachunki z tytułu VAT**”).

Konto odchyłeń w części przypadającej na towary w punktach sprzedaży detalicznej powinno wykazywać saldo kredytowe, które odpowiada różnicy między wartością zapasów w cenie sprzedaży a wartością w cenie zakupu lub nabycia, zaś u podatników VAT obejmuje dodatkowo wliczony w cenę sprzedaży VAT.

W ewidencji szczegółowej należy wyodrębnić odchylenia dotyczące materiałów oraz odchylenia dotyczące towarów z podziałem na towary w magazynie i towary w poszczególnych punktach sprzedaży detalicznej.

Wartość odchyleń dotyczących towarów, które występują na moment bilansowy, należy zweryfikować do poziomu rzeczywistej marży zarezerwowanej dla pozostających zapasów i VAT według stawek dla poszczególnych grup asortymentowych wykazanych w spisie z natury¹⁰.

Konto 340 może wykazywać saldo **Wn** i **Ma**, które oznaczają stan odchyleń od cen ewidencyjnych zapasów materiałów i towarów ujętych na **kontach 310 i 330**. Wynikać one muszą z ewidencji analitycznej odchyleń do poszczególnych grup materiałów i towarów.

Typowe zapisy strony Wn konta 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odchylenia debetowe powstałe:	
	– przy rozliczeniu zakupu,	101, 201, 234, 300
	– przy rozliczeniu przerobu materiałów.	310
2.	Wyksięgowanie odchyleń kredytowych przypadających na rozchodowane zapasy z tytułu:	
	– zużycia materiałów,	401, 080, 851, 853
	– sprzedaży:	
	a) materiałów,	761
	b) towarów,	730
	– niedoborów i szkód,	240
	– przekazania nieodpłatnego.	761

¹⁰ Szczegółowe omówienie różnych metod aktualizacji sumy odchyleń od towarów ewidencjonowanych w cenach detalicznych znajduje się w opracowaniu Z. Fedaka, *op. cit.*, s. 160–162.

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Obniżenie cen ewidencyjnych towarów.	330
4.	Obniżenie cen ewidencyjnych materiałów.	310

**Typowe zapisy strony Ma konta 340
„Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odchylenia kredytowe powstałe przy rozliczeniu: – zakupu, – przerobu materiałów.	101, 201, 234, 300 310
2.	Wyksięgowanie odchyleń debetowych przypadających na rozchodowane zapasy z tytułu: – zużycia materiałów, – sprzedaży: a) materiałów, b) towarów, – niedoborów i szkód, – przekazania nieodpłatnego.	080, 401, 851, 853 761 730 240 761
3.	Podwyżka cen ewidencyjnych materiałów.	310
4.	Podwyższenie cen ewidencyjnych towarów*.	330
5.	Ustalone odchylenia od nadwyżek towarów w punktach sprzedaży.	240
6.	U podatników VAT bez kas rejestrujących odchylenia kredytowe z tytułu zarezerwowanego należnego VAT wliczonego w cenę sprzedaży brutto, po której ewidencjonowane są zapasy towarów.	330

* Na przykład naliczenia odchyleń z tytułu marży handlowej i podatku VAT w kalkulowanych w cenę sprzedaży towarów przekazanych do detalu.

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Konta zespołu 4 służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym związanych z działalnością operacyjną (podstawową, pomocniczą oraz ogólnego zarządu) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (**konta 400–405, 409–411**) oraz do rozliczenia kosztów i ustalenia zmiany stanu produktów (**konto 490**). Z uwagi na ujęcie we wzorze w części B rachunku zysków i strat dodatkowych pozycji „**Inne świadczenia finansowane z budżetu**” oraz „**Pozostałe obciążenia**” skład kont zespołu 4 można uzupełnić o konta **410** i **411** odpowiadające tym dodatkowym pozycjom. Można też księgować na koncie **409** koszty dotyczące tych pozycji z jednoczesnym wydzieleniem ich w ewidencji analitycznej prowadzonej do konta **409**. W celu zapewnienia większej przejrzystości ewidencji zaleca się prowadzenie dodatkowych kont **410 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”** i **411 „Pozostałe obciążenia”**, co przyjęto w tej książce.

Na kontach zespołu 4 ujmuje się również koszty finansowane z dochodów gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym w samorządowych i państwowych jednostkach budżetowych oświaty.

Nie księguje się na kontach zespołu 4:

- 1) kosztów środków trwałych w budowie (inwestycji),
- 2) kosztów działalności finansowanej z ZFŚS i z innych funduszy celowych,
- 3) kosztów operacji finansowych,

- 4) pozostałych kosztów operacyjnych¹,
- 5) kosztów związanych z usuwaniem szkód losowych i innymi stratami nadzwyczajnymi²,
- 6) kosztów poniesionych przez jednostkę, lecz obciążających (zgodnie z umową lub przepisami) inne podmioty (np. pokrywanie z sum na zlecenie).

Ewidencja kosztów tylko na kontach 400–405 i 409–411 w jednostkach objętych „rozporządzeniem” i wymaga podania w opisie zakładowych zasad (polityki) rachunkowości szczegółowego zakresu ewidencji na poszczególnych kontach układu rodzajowego.

W celu uzyskania kompletnych danych o faktycznych kosztach poniesionych w okresie sprawozdawczym należy na poniesione koszty, na które nie otrzymano jeszcze dokumentów (od dostawców czy wykonawców), wystawić własne dowody wewnętrzne i ująć je w ewidencji kosztów tego okresu, którego dotyczą, księgując w korespondencji z **kontem 300** jako dostawy niefakturowane lub **kontem 640** jako rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne. Ewentualne różnice między wartością ustaloną przez dostawcę po okresie sporządzenia sprawozdania bilansowego a własną wyceną ujmuje się w kosztach tego okresu, w którym otrzymano dowód zewnętrzny zakupu.

Do **kont 400–405, 409–411** należy prowadzić **szczegółową ewidencję pomocniczą** według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków umożliwiającą grupowanie kosztów w przekrojach wymaganych w planowaniu finansowym oraz pozwalającą na sporządzenie sprawozdań finansowych, budżetowych i innych określonych w odrębnych przepisach, a także na analizę wykonania planu.

¹ Zdefiniowanych w art. 3 ust. 1 pkt 32 „ustawy” (w tym niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną jednostki kosztów usuwania skutków, np. wypadków drogowych i wypadków przy pracy, które księguje się na koncie 761).

² Kosztów związanych z usuwaniem skutków zdarzeń niepowtarzalnych, trudnych do przewidzenia, niezwiązanych z działalnością i niemieszczących się w ogólnym ryzyku gospodarowania, jak np. kosztów usunięcia skutków pożaru, powodzi oraz straty w majątku obrotowym, które odnosi się bezpośrednio jako pozostałe koszty operacyjne na konto 761 (art. 3 ust. 1 pkt 32 „ustawy”).

Propozycję przyporządkowania paragrafów klasyfikacji budżetowej wydatków do kont kosztów rodzajowych określonych w „rozporządzeniu” przedstawiono w tabeli 1³.

Tabela 1
Przyporządkowanie paragrafów wydatków bieżących do rodzaju kosztów
wyszczególnionych w planie kont oraz w rachunku zysków i strat

Nazwa konta kosztów rodzajowych	Paragrafy klasyfikacji budżetowej wydatków
400 Amortyzacja	
401 Zużycie materiałów i energii	421 Zakup materiałów i wyposażenia 422 Zakup środków żywności 423 Zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych 424 Zakup środków dydaktycznych i książek 425 Zakup sprzętu i uzbrojenia 426 Zakup energii
402 Usługi obce	427 Zakup usług remontowych 428 Zakup usług zdrowotnych (w zakresie realizacji programów zdrowotnych dla mieszkańców gmin) 430 Zakup usług pozostałych (część usług nie zaliczanych do innych kosztów rodzajowych) 433 Zakup usług przez jst od innych jst 434 Zakup usług remontowo-konserwatorskich... 436 Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych 438 Zakup usług obejmujących tłumaczenia 439 Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii 440 Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe

³ Pomocne w zaliczeniu kosztów oznaczonych poszczególnymi paragrafami klasyfikacji budżetowej wydatków do tytułów kosztów rodzajowych ujmowanych na kontach 400–405 i 409–411 może być opracowanie M. Majdrowicz-Dmitrzak, J. Frąckowiak, *Szczegółowa klasyfikacja dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych z komentarzem, przykładami i uwagami objaśniającymi*, ODDK, Gdańsk 2017.

Nazwa konta kosztów rodzajowych	Paragrafy klasyfikacji budżetowej wydatków
403 Podatki i opłaty	443 Różne opłaty i składki (np. opłaty za patenty, wynalazki) 447 Cła 448 Podatek od nieruchomości 449 Pozostałe podatki na rzecz budżetu państwa 450 Pozostałe podatki na rzecz budżetów jst 451 Opłaty na rzecz budżetu państwa 452 Opłaty na rzecz budżetów jst 453 Podatek od towarów i usług (VAT) 454 Składki do organizacji międzynarodowych 469 Składki do organizacji międzynarodowych (związanych z uczestnictwem w Unii Europejskiej)
404 Wynagrodzenia	401 Wynagrodzenia osobowe pracowników 402 Wynagrodzenia osobowe członków korpusu służby cywilnej 403 Wynagrodzenia osobowe sędziów i prokuratorów oraz asesorów i aplikantów 404 Dodatkowe wynagrodzenia roczne 405 Uposażenia żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy 406 Inne należności żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy zaliczane do wynagrodzeń 407 Dodatkowe uposażenie roczne dla żołnierzy zawodowych oraz nagrody roczne dla funkcjonariuszy 409 Honoraria 410 Wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne 417 Wynagrodzenia bezosobowe 476 Uposażenia żołnierzy Narodowych Sił Rezerwowych
405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	302 Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń 307 Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacane żołnierzom i funkcjonariuszom 408 Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby 411 Składki na ubezpieczenia społeczne 412 Składki na Fundusz Pracy 414 Wpłaty na PFRON

Nazwa konta kosztów rodzajowych	Paragrapy klasyfikacji budżetowej wydatków
	418 Równoważniki pieniężne i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy oraz pozostałe należności 428 Zakup usług zdrowotnych (w zakresie świadczeń dla pracowników, np.: badania okresowe) 444 Odpisy na ZFŚS 455 Szkolenia członków korpusu służby cywilnej 470 Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej 478 Składki na Fundusz Emerytur Pomostowych
409 Pozostałe koszty rodzajowe	302 Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń (niektóre rodzaje, np. odprawy pośmiertne) 420 Fundusz operacyjny 430 Zakup usług pozostałych (usługi: reklamy, naukowo-badawcze i kultury) 432 Staże i specjalizacje medyczne 441 Podróże służbowe krajowe 442 Podróże służbowe zagraniczne 443 Różne opłaty i składki (np. ubezpieczenia rzeczowe i samochodowe, składki na rzecz stowarzyszeń) 461 Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego 462 Umorzenie należności agencji płatniczych 463 Rozliczenie wydatków agencji płatniczych związanych z interwencją rynkową w ramach Wspólnej Polityki Rolnej 464 Wydatki egzekucyjne poniesione w postępowaniu egzekucyjnym wszczętym i prowadzonym na poczet należności objętych wnioskiem obcego państwa, nieściągnięte od zobowiązanego 472 Amortyzacja (zwrot kosztów amortyzacji ponoszonych przez inne jednostki) 477 Rekompensata dla pracodawcy zatrudniającego żołnierza NSZ
410 Inne świadczenia finansowane z budżetu	303 Różne wydatki na rzecz osób fizycznych 304 Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń (nie dotyczy pracowników jednostki) 305 Zasądzone renty 311 Świadczenia społeczne 321 Stypendia i zasiłki dla studentów

Nazwa konta kosztów rodzajowych	Paragrafy klasyfikacji budżetowej wydatków
	324 Stypendia dla uczniów 325 Stypendia różne 326 Inne formy pomocy dla uczniów 413 Składki na ubezpieczenie zdrowotne 429 Zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego 430 Zakup usług pozostałych (m.in. usługi oświaty)
411 Pozostałe obciążenia	285 Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych... 290 Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin, związków powiatowo-gminnych lub związków powiatów na dofinansowanie zadań bieżących 291 Zwrot dotacji oraz płatności, w tym wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy o finansach publicznych, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości 293 Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa 294 Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie 296 Przelewy redystrybucyjne 297 Różne przelewy 416 Pokrycie ujemnego wyniku finansowego jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych 459 Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych 460 Kary, odszkodowania i grzywny wypłacane na rzecz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych 490 Pokrycie zobowiązań zakładów opieki zdrowotnej 498 Zwroty dotyczące rozliczeń z Komisją Europejską

Źródło: Opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1421.

Przy księgowaniu zmniejszeń uprzednio ujętych kosztów **nie obowiązuje** zasada „czystości obrotów”, co oznacza, że księguje się je na **kontach 400–405, 409–411** po stronie Ma.

Konta 400–405, 409–411 mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża poniesione od początku roku koszty działalności operacyjnej.

W końcu roku obrotowego salda **kont 400–405, 409–411** przenosi się na **konto 860**.

Konto 400 „Amortyzacja”

Konto 400 służy do ewidencji naliczonych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011** oraz tych wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy amortyzacyjne są naliczane stopniowo według przyjętych stawek amortyzacyjnych.

Na podstawie ustaleń zawartych w § 7 ust. 1 „rozporządzenia” – środki trwałe (z wyjątkiem gruntów) oraz wartości niematerialne i prawne amortyzuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Jednostka **może** przyjąć stawki amortyzacyjne określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku, natomiast będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (np. samorządowe zakłady budżetowe) muszą naliczać amortyzację za okresy, za jakie składają deklaracje CIT.

Na stronie Wn **konta 400** księguje się naliczone odpisy amortyzacyjne, a na stronie Ma ewentualne korekty zmniejszające odpisy amortyzacyjne oraz przeniesienie w końcu roku salda konta na wynik finansowy.

W ciągu roku **konto 400** może wykazywać saldo Wn, które wyraża wysokość kosztów amortyzacji naliczonej od początku danego roku.

W końcu roku saldo **konta 400** przenosi się na **konto 860**.

Typowe zapisy strony Wn konta 400 „Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczona amortyzacja.	071

Typowe zapisy strony Ma konta 400 „Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie z tytułu korekty uprzednio naliczonych kosztów amortyzacji.	071
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów amortyzacji na koniec roku obrotowego.	860

4 Konto 401 „Zużycie materiałów i energii”

Konto 401 służy do ewidencji kosztów: zużycia materiałów i wyposażenia oraz energii ponoszonych w podstawowej działalności operacyjnej, a także w działalności pomocniczej i ogólnego zarządu jednostki.

Nie ujmuje się na nim materiałów i energii zużytych w działalności inwestycyjnej oraz w działalności finansowanej z ZFŚS i z funduszy celowych.

Koszt zużycia materiałów ustala się zgodnie z przyjętymi zasadami określonymi w polityce rachunkowości w cenie zakupu, nabycia lub w stałych cenach ewidencyjnych skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych, zaś energii w cenie zakupu, jeśli naliczony VAT podlega odliczeniu.

Jeżeli naliczony podatek VAT nie podlega odliczeniu od należnego, wówczas o jego wartość zwiększa się cenę zakupu materiałów energii, więc ostatecznie powiększa się koszt zużycia.

Na tym koncie **ujmuje się** także równowartość umorzenia składników wyszczególnionych w § 7 ust. 2 pkt 1–6 „rozporządzenia”, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości początkowej w miesiącu wydania do używania (**Wn 401 Ma 072**).

W szczególności na stronie **Wn konta 401** ujmuje się zużycie:

- 1) materiałów wydanych do działalności podstawowej, ogólnej i pomocniczej, w tym także artykułów spożywczych i odpadków,
- 2) wyposażenia,
- 3) opakowań,
- 4) paliwa,
- 5) części zapasowych maszyn i urządzeń,
- 6) energii.

Po stronie Wn tego konta księguje się także niedobory i szkody materiałów powstałe w wyniku błędnych pomiarów zużycia i ubytków naturalnych mieszczących się w granicach norm.

Nie ujmuje się na **koncie 401** odpisów z tytułu trwałej utraty wartości materiałów dokonywanej na dzień bilansowy. Odpis z tytułu obniżenia wartości zapasu materiałów do poziomu cen sprzedaży netto ujmowany jest na stronie **Wn konta 761**.

Na stronie **Ma konta 401** ujmuje się w szczególności zmniejszenie poniesionych kosztów zużycia materiałów i energii oraz nadwyżki materiałów mieszczące się w granicach dopuszczalnego błędu pomiaru.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego. W rachunku zysków i strat wartość zużytych materiałów i energii ewidencjonowanych na **koncie 401** wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.II**.

Typowe zapisy strony Wn konta 401 „Zużycie materiałów i energii”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Koszty w wartości umorzenia wydanych do używania pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych w cenie nabycia nie wyższej niż 10 000 zł oraz zbiorów bibliotecznych (umarzanych w 100% w miesiącu oddania do używania).	072
2.	Materiały wydane do zużycia w działalności operacyjnej: – bezpośrednio z zakupu, – z magazynu.	101, 201, 234, 300, 310
3.	Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych przypadające na zużyte materiały lub niedobory obciążające koszty.	340
4.	Niedobory i szkody materiałów uznane za niezawiniowe, zwiększające koszty.	240
5.	Zużycie energii według faktur: – zapłaconych gotówką, – do rozliczenia bezgotówkowego.	101 201, 234, 300
6.	Korekta zwiększająca koszty naliczone w poprzednim roku, które dotyczyły dostaw niefakturowanych.	300

Typowe zapisy strony Ma konta 401 „Zużycie materiałów i energii”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów z tytułu: – korekty obniżającej wartość w cenie zakupu (łącznie z niepodlegającymi odliczeniu VAT) materiałów wydanych bezpośrednio do zużycia (na podstawie korygujących dowodów sprzedaży otrzymanych od dostawców),	201

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– zwrotu materiałów i odpadków użytkowych do magazynu (pobranych do działalności)*,	310
	– sprzedaży materiałów, których wartość księgowano w koszty bezpośrednio po przyjęciu od dostawcy* ,	761
	– wartości odpadków wydanych do sprzedaży bezpośrednio z produkcji* .	761
2.	Nadwyżka materiałów uznana za zmniejszającą koszty.	240
3.	Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych dotyczące zużytych materiałów.	340
4.	Wartość materiałów wydanych do zużycia, ale niezaużytych (według spisu z natury odpowiednio na koniec okresu rozliczania podatku dochodowego lub roku)* .	310
5.	Przeniesienie salda konta występującego na koniec roku obrotowego.	860

* W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 zapis równoległy Wn 490, Ma 500, 530, 550.

4

Konto 402 „Usługi obce”

Konto 402 służy do ewidencji kosztów usług obcych wykonanych na rzecz działalności operacyjnej jednostki.

Koszty usług obcych ewidencjonuje się w cenie zakupu netto, tj. bez podlegającego odliczeniu naliczonego w fakturach podatku VAT. Natomiast jeżeli naliczony podatek VAT nie podlega odliczeniu od należnego, wówczas o jego wartość zwiększa się koszt nabytej usługi.

Na koncie 402 ujmuje się w szczególności przyjęte:

- 1) usługi remontów, napraw i konserwacji środków trwałych używanych przez jednostkę,
- 2) usługi spedycyjne, składowania, transportowe, także przewozu pracowników, o ile koszty te nie są wliczane do kosztów podróży służbowych lub nie wiążą się z działalnością socjalną,

- 3) inne usługi (np. pocztowe, łączności, bankowe, pralnicze, komunalne, obliczeniowe, z tytułu najmu i dzierżawy, z tytułu leasingu operacyjnego, doradcze, tłumaczenia, informatyczne, telekomunikacyjne, dozoru mienia, utrzymania czystości i wywozu śmieci, ogłoszeń w środkach masowego przekazu, archiwów).

Na stronie **Wn konta 402** ujmuje się poniesione koszty, zaś po stronie **Ma** ich zmniejszenie wynikające z faktur lub rachunków korygujących. Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

Na **koncie 402** nie księguje się kosztów zakupu usług zdrowotnych dla osób nieobjętych ubezpieczeniem zdrowotnym zaliczanym do świadczeń o charakterze pomocy społecznej.

W rachunku zysków i strat koszty usług obcych wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.III**.

Typowe zapisy strony Wn konta 402 „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odebrane usługi według faktur lub rachunków wykonawców:	
	– zapłacone gotówką,	101
	– do zapłacenia w formie bezgotówkowej.	201, 234, 300
2.	Odebrane niefakturowane usługi.	300

Typowe zapisy strony Ma konta 402 „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów z tytułu korekty obniżającej wartość usług w cenie zakupu na podstawie korygujących dowodów sprzedaży otrzymanych od wykonawców (łącznie z niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT).	201

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Zmniejszenie wartości usług niefakturowanych o przewyżkę nad wartością fakturowaną.	300
3.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów usług obcych na koniec roku obrotowego.	860

Konto 403 „Podatki i opłaty”

Konto 403 służy do ewidencji podatków i opłat o charakterze kosztowym, a w szczególności:

- podatku akcyzowego,
- podatku od nieruchomości,
- podatku od środków transportu,
- podatku od czynności cywilnoprawnych,
- opłat o charakterze podatkowym (np. opłaty za czynności cywilnoprawne, opłaty z tytułu gospodarczego korzystania ze środowiska, opłaty za ochronę środowiska i na rzecz PFRON,
- opłat: lokalnych, skarbowych, notarialnych, sądowych (niezwiązanych z dochodzeniem roszczeń, zakupem aktywów trwałych, niezaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych), administracyjnych,
- opłaty roczne z tytułu wieczystego użytkowania gruntu.
- składek i opłat na rzecz organizacji międzynarodowych.

Szczególnym przypadkiem kosztów księgowanych na **koncie 403** są wydatki na podatek VAT naliczony niepodlegający zwrotowi z tytułu rozliczeń wydatków, np. interwencji na wspólnych rynkach rolnych, gdy te wydatki wykazane są w odrębnym paragrafie wydatków 453.

Na **koncie 403 nie księguje się** opłat ponoszonych w działalności podstawowej mających charakter sankcji, które ujmuje się na stronie **Wn konta 761**, odsetek z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań ewidencjonowa-

nych na stronie **Wn konta 751** oraz opłat sądowych z tytułu dochodzenia należności spornych ewidencjonowanych na stronie **Wn konta 761**.

Nie ujmuje się na nim także podatku dochodowego od osób prawnych odprowadzanego przez samorządowe zakłady budżetowe (**Wn 870 Ma 225**), zaliczek pobranych przez płatnika z tytułu podatku dochodowego od wynagrodzeń, umów zlecenia i o dzieło (**Wn 231 Ma 225**).

W ciągu roku podatki i opłaty zwiększające koszty działalności podstawowej ujmuje się na stronie Wn konta, zaś ich zmniejszenie po stronie Ma.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat podatki i opłaty księgowane na koncie 403 wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.IV**.

Typowe zapisy strony Wn konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Podatki i opłaty – zapłacone lub naliczone, w szczególności koszty z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej oraz składek i wpłat do organizacji międzynarodowych.	101, 130, 131, 132, 137, 138, 225

Typowe zapisy strony Ma konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie naliczonych uprzednio podatków i opłat.	201, 225, 300
2.	Przeniesienie na koniec roku obrotowego rocznej sumy kosztów z tytułu podatków i opłat.	860

Konto 404 „Wynagrodzenia”

Konto 404 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń za pracę (pieniężnych i w naturze) dla pracowników i innych osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami. Na koncie 404 ujmuje się zarówno wynagrodzenia zaliczane do osobowych, bezosobowych, jak i do honorariów.

Na stronie **Wn konta 404** ujmuje się kwotę wynagrodzeń brutto łącznie z wartością przysługujących świadczeń w naturze zaliczonych do wynagrodzeń (bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych w listach płac).

Na koncie **404** nie ujmuje się:

- wynagrodzeń niezwiązanych z działalnością operacyjną jednostki, naliczonych np. w związku z usuwaniem skutków zdarzeń nadzwyczajnych (pożaru, powodzi, kradzieży z włamaniem), które księguje się na stronie **Wn konta 761**, oraz dotyczących środków trwałych w budowie (inwestycji) księgowanych na stronie **Wn konta 080**,
- wypłat ze środków funduszy celowych oraz świadczeń niezaliczanych do wynagrodzeń, które obciążają **konta 405** lub **409**,
- wypłat z sum na zlecenie.

Na stronie **Ma konta 404** księguje się korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane wynagrodzenia brutto.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860** i wobec tego nie wykazuje ono salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat koszty wynagrodzeń wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.V.**

Typowe zapisy strony Wn konta 404 „Wynagrodzenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone wynagrodzenia łącznie z wartością przysługujących świadczeń w naturze zaliczanych do wynagrodzeń.	231

Typowe zapisy strony Ma konta 404 „Wynagrodzenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenia z tytułu korekty błędu w naliczeniu wynagrodzeń.	231
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów wynagrodzeń na koniec roku obrotowego.	860

4

Konto 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Konto 405 służy do ewidencji kosztów działalności operacyjnej z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń.

Na koncie 405 ujmuje się w szczególności:

- koszty ubezpieczeń społecznych pracowników i podopiecznych, obciążających jednostkę,
- koszty z tytułu różnych świadczeń wypłacanych pracownikom, ale niezaliczanych do wynagrodzeń lub uposażeń,
- naliczone w ciężar kosztów odpisy na ZFŚS oraz świadczenia urlopowe wypłacane nauczycielom (świadczenia urlopowe płacone są ze środków ZFŚS),
- składki na Fundusz Pracy oraz PFRON,

- dopłaty do biletów, kwater, wyżywienia, stołówek i bufetów pracowniczych,
- koszty szkoleń pokrywane przez pracodawcę,
- wydatki związane z bhp i ochroną zdrowia,
- inne świadczenia na rzecz pracowników oraz innych osób uprawnionych.

Na stronie **Wn konta 405** ujmuje się naliczone koszty z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i innych osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń, oraz na rzecz innych osób uprawnionych.

Na stronie **Ma konta 405** księguje się zmniejszenia uprzednio ujętych kosztów.

Saldo **konta 405** na koniec roku obrotowego przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.VI**.

4

Typowe zapisy strony Wn konta 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone składki na: <ul style="list-style-type: none"> – ubezpieczenia społeczne (płacone przez jednostkę), – Fundusz Pracy, – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. 	229
2.	Wartość przelanych lub naliczonych odpisów na ZFŚS*.	130, 131, 240
3.	Wydanie materiałów na potrzeby BHP.	310, 300
4.	Opłaty za udział w szkoleniach, konferencjach.	201, 240, 234

* Wpływy tych środków na rachunek Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych księguje się Wn 135 Ma 851.

Typowe zapisy strony Ma konta 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów uprzednio ujętych (np. z tytułu błędów w obliczeniach lub z tytułu zaliczenia ich do działalności finansowanej z funduszy celowych).	240, 851, 853
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

Konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Konto 409 służy do ewidencji pozostałych kosztów działalności podstawowej, które **nie są ujmowane** na kontach **400–405** oraz na dodatkowych kontach **410 i 411**, względnie podlegających zaliczeniu do kosztów finansowych ewidencjonowanych na koncie **751** lub do pozostałych kosztów operacyjnych księgowanych na **koncie 761**.

Na koncie tym ujmuje się w szczególności:

- koszty ryczałtów dla pracowników za używanie samochodów prywatnych do zadań służbowych,
- koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych pracowników, z wyjątkiem delegacji związanych bezpośrednio z budową środków trwałych, które obciążają konto **080**, lub z działalnością finansowaną z funduszy celowych,
- koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych,
- odprawy z tytułu wypadków przy pracy,
- koszty reprezentacji i reklamy, np. ogłoszeń w różnych środkach przekazu (prasa, telewizja, radio, Internet, bilbordy), koszty przyjmowania gości krajowych i zagranicznych (w tym koszty hoteli, przejazdów, przyjęć), wartość upominków i nagród rzeczowych służących reklamie, koszty wyjazdów własnych pracowników w celach reklamy i reprezentacji,
- inne koszty.

Na stronie **Wn konta** ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie **Ma** ich zmniejszenie oraz przeniesienie salda na dzień bilansowy na **konto 860**.

Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat pozostałe koszty rodzajowe wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.VII**.

Typowe zapisy strony Wn konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zwroty kosztów za używanie samochodów prywatnych do zadań służbowych:	
	– wypłacone,	101, 130, 131, 234
	– naliczone zobowiązania.	234
2.	Koszty podróży służbowych pracowników.	101, 130, 131
	– zapłacone,	132, 135
	– naliczone zobowiązania.	234, 240
3.	Opłaty za ubezpieczenia majątkowe i osobowe.	101, 130, 131, 240
4.	Koszty reprezentacji i reklamy.	101, 130, 131, 201, 234, 240
5.	Odprawy z tytułu wypadków przy pracy:	
	– wypłacone,	101, 130, 131
	– naliczone.	234, 240
6.	Ekwiwalenty za używanie przez pracowników własnej odzieży roboczej, środków czystości, narzędzi, sprzętu itp.	101, 130, 131, 231, 234

Typowe zapisy strony Ma konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie kosztów uprzednio ujętych.	Odpowiednie konta zespołu 1 i 2
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

Konto 410 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”

Konto 410 służy do ewidencji specyficznych kosztów podstawowej działalności operacyjnej jednostek budżetowych. **Konto 410** nie występuje w samorządowych zakładach budżetowych. Utworzenie odrębnego **konta 410** jest potrzebne w celu ewidencji kosztów prezentowanych w pozycji B.IX „Inne świadczenia finansowane z budżetu” rachunku zysków i strat. Na **koncie 410** księguje się koszty świadczeń dla osób fizycznych innych niż pracownicy jednostki, finansowanych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Koszty księgowane na stronie **Wn konta 410** obejmują w szczególności:

- świadczenia społeczne wypłacane w formie pieniężnej i rzeczowej,
- diety i koszt przejazdu radnych, posłów oraz inne koszty związane z funkcjonowaniem organów stanowiących jst,
- nagrody, stypendia i inne świadczenia przyznawane dla osób niebędących pracownikami jednostki budżetowej ponoszącej koszty.

Na koncie 410 księguje się koszty należnych świadczeń wypłacanych w ramach programu „Rodzina 500+”.

Na stronie Ma **konta 410** księguje się zmniejszenia uprzednio ujętych kosztów.

Saldo **konta 410** na koniec roku obrotowego przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

**Typowe zapisy strony Wn konta 410
„Inne świadczenia finansowane z budżetu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Świadczenia społeczne i rodzinne	101, 130, 240, 300
2.	Diety, koszty przejazdu radnych, posłów	101, 130, 240
3.	Stypendia dla uczniów i studentów	101, 130, 240
4.	Składki ubezpieczenia zdrowotnego opłacone za osoby niebędące pracownikami jednostki.	101, 130, 240
5.	Nagrody dla osób niebędących pracownikami jednostki.	101, 130
6.	Dopłaty do biletów dla uczniów.	130, 240
7.	Pozostałe świadczenia wymienione w specyfikacji do konta 410 na stronie 231.	130, 240

**Typowe zapisy strony Ma konta 410
„Inne świadczenia finansowane z budżetu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie kosztów uprzednio ujętych.	Odpowiednie konta zespołu 1 i 2
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

Konto 411 **„Pozostałe obciążenia”**

Konto 411 „Pozostałe obciążenia” służy do ewidencji specyficznych kosztów działalności niektórych państwowych jednostek budżetowych oraz urzędów jednostek samorządu terytorialnego. W przypadku urzędów jednostek samorządu terytorialnego koszty księgowane na koncie nie dotyczą bezpośrednio działalności samego urzędu, lecz odnoszą się do jednostki samorządu terytorialnego jako całości. **Konto 411** nie występuje w samorządowych zakładach budżetowych. Utworzenie odrębnego **konta 411** jest podyktowane potrzebą ewidencji kosztów prezentowanych w pozycji B.X. „Pozostałe obciążenia” rachunku zysków i strat. Na **koncie 411** księguje się koszty wynikające z realizacji specyficznych zobowiązań sektora finansów publicznych w stosunku do innych instytucji i organizacji. Na **koncie 411** nie księguje się świadczeń dla osób fizycznych finansowanych z budżetu. Kary i odszkodowania księgowane na **koncie 411** nie dotyczą jednostki budżetowej je wypłacającej tylko są realizacją zobowiązań Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego na rzecz osób prawnych i osób fizycznych. Koszty księgowane na stronie **Wn konta 411** obejmują w szczególności:

- wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych,
- wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego, związków gmin i związków powiatów,
- wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa,
- przelewy redystrybucyjne,
- zwroty dotacji i subwencji otrzymanych w latach ubiegłych,
- kary i odszkodowania dla osób fizycznych i prawnych, jako realizacja zobowiązań Skarbu Państwa,
- pokrycie zobowiązań zakładów opieki zdrowotnej.

Na stronie **Ma konta 411** księguje się zmniejszenia uprzednio ujętych kosztów.

Saldo **konta 411** na koniec roku obrotowego przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

Typowe zapisy strony Wn konta 411 „Pozostałe obciążenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego, związków gmin i związków powiatów oraz izb rolniczych.	130, 240
2.	Przelewy redystrybucyjne.	130, 234
3.	Kary i odszkodowania jako realizacja zobowiązań Skarbu Państwa.	130, 240
4.	Pokrycie zobowiązań zakładów opieki zdrowotnej.	130, 240
5.	Pozostałe tytuły obciążenia budżetu wymienione w specyfikacji do konta 411 na stronie 268.	130, 240

Typowe zapisy strony Ma konta 411 „Pozostałe obciążenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie kosztów uprzednio ujętych.	Odpowiednie konta zespołu 1 i 2
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

4

Konto 490 „Rozliczenie kosztów”

Konto 490 musi występować przede wszystkim w jednostkach ewidencjonujących koszty na **kontach 400–405, 409–411 oraz równocześnie na kontach zespołu 5** (według typów działalności), a ponadto może występować także w jednostkach, które ewidencjonują poniesione koszty tylko w układzie rodzajowym, ale część z tych kosztów rozliczają w czasie za pośrednictwem konta **640** lub jeśli w wyniku działalności powstają zapasy produktów (wyrobów gotowych) ujętych na **koncie 600**.

A. W jednostkach nieprowadzących kont zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczanie” konto 490 służy do ewidencji:

- 1) wartości wytworzonych i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych wycenionych według cen sprzedaży netto – w korespondencji z kontem 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”,
- 2) kosztów rozliczanych w czasie, które w okresie poniesienia ujęto na kontach kosztów rodzajowych, a ich wartość została odłożona do rozliczenia w wyniku w późniejszym okresie, oraz do rozliczania tych kosztów w następnym okresie – w korespondencji z **kontem 640** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 3) utworzonych rezerw na przyszłe koszty (**Wn 490 Ma 640**) oraz ich rozwiązania w następnym okresie po poniesieniu kosztów (**Wn 640 Ma 490**).

B. W jednostkach prowadzących konta zespołu 5 konto 490 służy do:

- 1) przeniesienia na konto **zespołu 5** kosztów prostych zaewidencjonowanych w ciągu okresu sprawozdawczego na **kontach 400–405, 409, 410, 411**,
- 2) przeniesienia na **konto 640** kosztów poniesionych w danym okresie, które do kosztów działalności na kontach **zespołu 5** będą zaliczane w późniejszych okresach,
- 3) ujęcia zmian stanu produktów niepowodujących zapisów w korespondencji z kontami **zespołu 5** lub **kontem 700** (np. zmiana stanu produktów spowodowana zdarzeniami losowymi albo związana z ponadnormatywnymi nadwyżkami lub niedoborami – ich równowartość księguje się dodatkowo odpowiednio na Wn lub Ma **konta 490** w korespondencji z **kontem 760** lub **761**), co jest zapisem wtórnym w stosunku do zapisu na **koncie 600** w korespondencji odpowiednio z **kontem 760** po stronie Ma (nadwyżka produktów) lub **kontem 761** po stronie Wn (niedobór produktów). Alternatywnie do księgowania tych operacji można wykorzystać **konta 790, 791**.

- 4) ujęcia kosztu wytworzenia produktów przekazanych na własne potrzeby (**Wn 791**⁴ lub **Ma 500, 530, 600**), z **konta 791** w następnej kolejności przeksięgowuje się na stronę **Wn konta 490**,
- 5) przeniesienia w końcu roku kosztów wytworzenia sprzedanych produktów (z **konta 700**) oraz kosztów niewliczonych do kosztu własnego produktów, ale obciążających wynik finansowy danego roku (np. kosztów zarządu – z **konta 550**, kosztów handlowych – z **konta 503**, kosztów sprzedaży – z **konta 504**).

Rozliczenie kosztów prostych w korespondencji z **kontami zespołu 5 i 6** może być dokonywane równoległe z zapisami kosztów na kontach kosztów rodzajowych lub zbiorczo na koniec okresu sprawozdawczego.

Rozliczenie kosztów można księgować na podstawie:

- poszczególnych dowodów lub ich zestawień zbiorczych,
- rozdzielników kosztów, sporządzonych dla poszczególnych rodzajów kosztów lub ich grup, zaewidencjonowanych na **kontach 400–405 i 409–411**,
- arkusza rozliczeniowego dla wszystkich zaewidencjonowanych na **kontach 400–405 i 409–411** kosztów prostych, które rozlicza się na właściwe konta **zespołu 5** lub pozostawia na **koncie 640** do rozliczenia w przyszłych okresach.

Saldo **konta 490** wyraża **zmianę stanu produktów**. Saldo **Wn konta 490** wskazuje **zmniejszenie** stanu produktów, a saldo **Ma** **zwiększenie** ich stanu.

Przez zmianę stanu produktów rozumie się zwiększenie lub zmniejszenie sald na koniec okresu w stosunku do sald na początku okresu występujących na kontach dotyczących następujących składników:

- produktów gotowych i półfabrykatów przyjętych do magazynu (**konta 600 i 620**),
- produkcji niezakończonyj (**konto 500 i 530**),
- rozliczeń międzyokresowych kosztów (**konto 640**).

⁴ Konto 791 „Koszt obrotów wewnętrznych” bliżej zostało omówione w zespole 7 kont.

Jeśli na kontach produktów występują zmiany niezaliczane do kosztów lub ich zmniejszenia (np. nadwyżki lub niedobory produkcji w toku lub produktów), to ich wartość należy równoległe zaksięgować na **koncie 490** w korespondencji odpowiednio z **kontem 760 i 761** lub za pośrednictwem **kont 790 i 791** dodatkowo wprowadzonych do planu kont.

Na dzień bilansowy saldo **konta 490** przenosi się na **konto 860** jako korektę kosztów poniesionych w okresie (zmiana stanu produktów na koniec roku obrotowego w stosunku do stanu na początek roku).

W rachunku zysków i strat jednostki saldo **konta 490** jest wykazywane w grupie **A.II. „Zmiana stanu produktów...”**, saldo **Wn** jako liczba ujemna (zmniejszenie stanu produktów), saldo **Ma** jako wartość dodatnia (zwiększenie stanu produktów).

Na koniec roku **konto 490** nie wykazuje salda.

Typowe zapisy strony Wn konta 490 „Rozliczenie kosztów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
A. W jednostkach nieprowadzących kont zespołu 5		
1.	Przypadające na dany okres koszty rozliczane w czasie, które poniesiono w poprzednich okresach.	640
2.	Wartość rozchodowanych zapasów wyrobów gotowych i półfabrykatów.	600
3.	Przesięgowanie salda kredytowego występującego na koniec roku.	860
B. W jednostkach rozliczających koszty według typów działalności na kontach zespołu 5		
4.	Wartość odpadków użytkowych zmniejszających koszty działalności.	500, 530, 550
5.	Przeniesienie kosztów wytworzenia sprzedanych produktów.	700

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
6.	Przeniesienie kosztów handlowych, zakupu i sprzedaży.	500 lub 501, 502, 503, 504
7.	Przeniesienie kosztów zarządu.	550
8.	Zapisy uzupełniające z tytułu księgowania na dobro kont zespołu 5 lub 6 zmniejszeń stanu produktów w korespondencji z innymi kontami niż 490 lub kontami zespołu 5, 6 i 7 (np. z tytułu niedoborów ponadnormatywnych i strat).	761
9.	Przebieganie na koniec roku kosztu wytworzenia wyrobów gotowych przekazanych do własnej działalności operacyjnej oraz świadczeń wykonanych na rzecz środków trwałych w budowie (inwestycji lub działalności finansowanej z funduszy celowych), a także przekazanych darowizn wyrobów gotowych. (Przyjęcie własnych wyrobów gotowych na środki trwałe oraz wyroby i usługi wykonane w ramach własnej działalności operacyjnej na rzecz środków trwałych w budowie księguje się Wn 011, 080, Ma 790⁵).	791
10.	Przebieganie salda kredytowego występującego na koniec roku.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 490 „Rozliczenie kosztów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	A. W jednostkach nieprowadzących kont zespołu 5 Koszty poniesione w danym okresie, a pozostawione do rozliczenia w następujących okresach.	640

⁵ Konto 790 „Obroty wewnętrzne” zostało bliżej przedstawione w komentarzu do zespołu 7 kont.

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Wartość wyrobów gotowych przyjętych jako zapasy po cenach sprzedaży netto lub na podstawie pozaksięgowo obliczonych kosztów wytworzenia.	600
3.	Przebieganie salda debetowego występującego na koniec roku.	860
B. W jednostkach rozliczających koszty według typów działalności na kontach zespołu 5		
4.	Przeniesienie kosztów poniesionych w okresie: – do rozliczenia w danym okresie na poszczególne typy działalności, – do rozliczenia w przyszłych okresach.	500 lub 501 i 502, 530, 550 640
5.	Zapisy uzupełniające z tytułu księgowania w ciężar kont zespołu 5 lub 6 zwiększeń produktów w korespondencji z innymi kontami niż konto 490 lub zespołu 5, 6 i 7 (np. nadwyżki inwentaryzacyjne produktów).	760
6.	Przeniesienie równowartości zmniejszenia stanu produktów (saldo Wn) na wynik finansowy.	860

Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

Konta **zespołu 5** służą do ewidencji i rozliczenia kosztów działalności operacyjnej w układzie według typów działalności (tzw. układzie kalkulacyjnym).

Na kontach **zespołu 5** nie księguje się:

- 1) kosztów finansowych (**konto 751**),
- 2) pozostałych kosztów operacyjnych (**konto 761**),
- 3) kosztów związanych z usuwaniem skutków zdarzeń trudnych do przewidzenia i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem działalności, tj. strat z tytułu tych zdarzeń (**konto 761**),
- 4) kosztów zwiększających wartość środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które są umarzane stopniowo według tabeli amortyzacyjnej (**konta 011, 020 lub 080**),
- 5) kosztów działalności finansowanych z ZFŚS i z funduszy celowych (**konta 851 i 853**).

Ewidencja kosztów w tym układzie umożliwia między innymi:

- wykazanie związku kosztów z celem, dla którego zostały poniesione, przez odniesienie kosztów do każdego z prowadzonych typów działalności i z ewentualnym dalszym podziałem na rodzaje produktów lub ich grupy oraz miejsca powstania,
- uwzględnienie przy rozliczaniu kosztów występującej produkcji niezakończonej (produkcji w toku i półfabrykatów nieobjętych wartościową ewidencją zapasów),

- uwidocznienie w rachunku kosztów świadczeń wzajemnych między poszczególnymi rodzajami działalności w obrębie danej jednostki,
- wyodrębnienie kosztów poszczególnych funkcji związanych z zasadniczym przedmiotem działalności, np. kosztów zakupu materiałów czy kosztów sprzedaży produktów,
- wyodrębnienie kosztów ogólnego zarządu,
- ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów,
- ustalenie udziału kosztu wytworzenia sprzedanych produktów w całości kosztów uzyskania przychodu ze sprzedaży (zarówno w postaci wyrobów, jak i usług).

W jednostkach i samorządowych zakładach budżetowych **ewidencja kosztów w układzie według typów działalności powinna być prowadzona** przede wszystkim wtedy, gdy konieczne jest rozliczenie kosztów w zakresie działalności:

- nieprodukcyjnej – według poszczególnych typów działalności, a w ich ramach według rzeczowych mierników działalności lub innych przyjętych przedmiotów kalkulacji,
- produkcyjnej – według rodzajów działalności produkcyjnej, a w ich ramach według zleceń produkcyjnych lub produktów albo innych przedmiotów kalkulacji, oraz gdy istnieje potrzeba sporządzenia kalkulacji poniesionych kosztów wytworzenia produktów (wyrobów lub usług).

Ewidencję i rozliczanie kosztów na kontach **zespołu 5** powinny więc prowadzić **przede wszystkim te samorządowe zakłady budżetowe**, których celem jest działalność produkcyjna wymagająca kalkulacji kosztów poszczególnych produktów, lub te zakłady, które ubiegają się o dotację przedmiotową na prowadzoną działalność.

W opisie do zadań **zespołu 5** planu kont (załącznik nr 3 do „rozporządzenia”) podano, że **zespół 5** kont może być wykorzystany do ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym. Jednak pamiętać należy, że sprawozdanie RB-BZ1 z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym według wzoru podanego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym wyma-

ga prezentacji danych z wykonania budżetu zadaniowego w ujęciu kasowym, natomiast ewidencja kosztów w księdze rachunkowej jednostki, w tym również w **zespole 5** kont, prowadzona jest w ujęciu memoriałowym. Oznacza to, że ewidencja kosztów **zespołu 5** kont może być wykorzystana tylko pomocniczo do rozliczenia wykonania budżetu w układzie zadaniowym.

Na kontach **zespołu 5** ujmuje się koszty dotyczące wykonywanych w danym okresie zadań:

- 1) działalności podstawowej – **konto 500**,
- 2) działalności pomocniczej – **konto 530**,
- 3) zarządu – **konto 550**,

a ponadto dokonuje się porównania kosztu wytworzenia poszczególnych produktów z wartością wyrażoną w cenach ewidencyjnych tych produktów na **koncie 580**.

Na stronie Wn **kont zespołu 5** ujmuje się:

- rozliczone za pośrednictwem **konta 490** poniesione koszty rodzajowe ujęte na **kontach 400–409** oraz **kontach 410 i 411**, to jest koszty proste, które związane są z działalnością prowadzoną w danym okresie,
- rozliczone koszty złożone przenoszone między działalnościami z tytułu świadczeń wzajemnych (w ramach **kont zespołu 5**),
- koszty rozliczane w czasie za pośrednictwem **konta 640**,
- koszty zużycia własnych półfabrykatów, których zapasy były uprzednio objęte ewidencją ilościowo-wartościową na **koncie 600**,
- wartość nadwyżek produkcji w toku (w korespondencji z **Ma 240**).

Na stronie Ma **kont 500 i 530** księguje się przeniesienie:

- rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów gotowych odpowiednio na **konta 580, 700** lub na **791**, jeżeli po zakończeniu wytwarzania produktów zalicza się je do produkcji sprzedanej,
- kosztów działalności podstawowej rozłożonych do rozliczenia w czasie na **konto 640**,
- wartości niedoborów produkcji w toku na **Wn konta 240**,

- przychody półfabrykatów w jednostkach, które prowadzą ich ewidencję ilościowo-wartościową (**Wn konta 600** lub **580**).

Zaś na stronie **Ma konta 550** księguje się przeniesienie w końcu roku salda tego konta na **Wn 490**.

Świadczenia wzajemne między poszczególnymi działalnościami rozliczonymi na **kontach 500, 530 i 550** księguje się, uznając jedno, a obciążając drugie spośród tych kont.

Na koniec okresu **konta 500 i 530** mogą wykazywać saldo **Wn**, które w jednostkach nieprowadzących ewidencję półfabrykatów oznacza wartość produkcji niezakończoną, a w jednostkach ewidencjonujących półfabrykaty na **koncie 600** tylko wartość produkcji w toku.

Produkcję w toku jednostki mogą wyceniać w sposób uproszczony, jeżeli nie zniekształci to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

Może to być wycena w wysokości tylko bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich, a nawet można ich w ogóle nie wyceniać¹.

Do **kont 500 i 530** prowadzi się ewidencję szczegółową w przekrojach układu pozycji kalkulacyjnych z uwzględnieniem warunków produkcji istniejących w danej jednostce, a więc technologii oraz organizacji produkcji i zarządzania.

Ewidencja szczegółowa musi być też dostosowana do przyjętych zasad ustalania wartości wytworzonych produktów gotowych i produkcji niezakończonych.

Ustalenia dotyczące ewidencji i rozliczenia kosztów w poszczególnych jednostkach, a więc między innymi określenie zakresu i stopnia szczegółowości danych oraz wykazu przedmiotów i metod kalkulacji, powinny być dokonane przez kierownika jednostki i zawarte w zakładowej instrukcji ewidencji i rozliczania kosztów, stanowiącej część składową zakładowego planu kont.

¹ Artykuł 34 ust. 1 pkt 2 „ustawy”.

W instrukcji tej powinny być określone przede wszystkim:

- rodzaje prowadzonej działalności zarówno podstawowej, jak i pomocniczej,
- przedmioty kalkulacji, do których będą odnoszone koszty,
- miejsca powstania lub funkcje, w których ponoszone są koszty wspólne dla kilku przedmiotów kalkulacji,
- kryteria rozliczania wspólnych kosztów produkcji (zwanymi wydziałowymi) na poszczególne przedmioty (jednostki) kalkulacji,
- kryteria rozliczania kosztów i zasady wyceny produktów działalności pomocniczej przekazywanych na rzecz działalności podstawowej lub do innych wydziałów działalności pomocniczej albo sprzedawanych,
- komórki organizacyjne lub stanowiska albo funkcje, których koszty zaliczone będą do kosztów zarządu, obejmujących koszty ogólnoadministracyjne i koszty ogólnego zarządu,
- tytuły kosztów rozliczanych w czasie oraz okres i kryteria ich rozliczania,
- tytuły tworzenia rezerw na koszty przyszłych okresów,
- zasady rozliczania kosztów zakupu materiałów.

Określając stopień szczegółowości ewidencji i rozliczania kosztów, należy **brać pod uwagę pracochłonność poszczególnych rozwiązań i ograniczyć do szczybla gospodarczo uzasadnionego.**

Samorządowe zakłady budżetowe, prowadzące rozwiniętą działalność produkcyjną, przy opracowywaniu zakładowych zasad ewidencji i rozliczania kosztów mogą korzystać z propozycji szczegółowych rozwiązań zawartych we wzorcowych planach kont dla poszczególnych branż².

Przy ewidencji i rozliczaniu kosztów działalności w układzie według typów działalności należy przestrzegać następujących zasad:

- koszty poniesione w okresie i dotyczące działalności tego okresu księguje się bezpośrednio na kontach właściwych dla poszcze-

² Między innymi: J. Gierusz, K. Koleśnik, *Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi*, ODDK, Gdańsk 2018.

gólnych typów działalności z podziałem na poszczególne rodzaje produktów działalności podstawowej i pomocniczej,

- z rozliczanych w czasie kosztów poniesionych w poprzednich okresach przeksięgowuje się na koszty poszczególnych typów działalności odpowiednią do ustaleń część, która zaliczana jest do kosztów wytworzenia danego okresu,
- rezerwy na koszty przyszłych okresów księguje się w ciężar kosztów wytworzenia tej działalności, z którą mają być one związane,
- na koniec okresu sprawozdawczego najpierw rozlicza się:
 - a) świadczenia wzajemne między wydziałami działalności pomocniczej, a następnie świadczenia działalności pomocniczej na rzecz innych działalności jednostki,
 - b) wartość produkcji niezakończoną ustala się, przyjmując określone w „ustawie” zasady jej wyceny (art. 28 ust. 3),
 - c) koszt wytworzenia produkcji zakończonej przeksięgowuje się odpowiednio na **konto 580 „Rozliczenie kosztów działalności”** lub wprost na **konto 600** (w zależności od tego, w jakiej wartości są ewidencjonowane zapasy), względnie na **konto 700** (jeśli produkty zostały sprzedane z pominięciem magazynu lub przyjęto zasadę, że pełną wartość produkcji zakończonej zalicza się bieżąco do kosztów wytworzenia sprzedanych produktów),
- koszty zarządu (koszty ogólnoadministracyjne i ogólnozakładowe) przenosi się na **konto 490**,
- nadwyżkę kosztów poniesionych na produkcję zaniechaną nad wartością odzysków przenosi się na pozostałe koszty operacyjne (**konto 761**).

Na koniec roku mogą występować salda **Wn** tylko na **kontach 500 i 530** i wyrażają one:

- a) **produkcję niezakończoną** – w jednostkach, które półfabrykaty ewidencjonują na koncie **600**,
- b) **produkcję w toku** – w jednostkach, które nie wyodrębniają w ewidencji wartości półfabrykatów.

Konto 500 „Koszty działalności podstawowej”

Konto 500 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej, do której zalicza się poszczególne typy działalności stanowiące zasadniczy przedmiot działania, zgodny z celem utworzenia jednostki. Może to więc być: działalność usługowa, wytwarzanie wyrobów lub działalność handlowa.

W samorządowych zakładach budżetowych produkcyjnych i usługowych na **koncie 500** ewidencjonuje się koszty składające się na koszt wytworzenia³ wyrobów lub usług oraz koszty sprzedaży.

Na stronie Wn **konta 500** księguje się w szczególności:

- poniesione koszty dotyczące prowadzonej w okresie działalności,

³ **Koszt wytworzenia produktu** obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiąganą przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- 4) kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione (art. 28 ust. 3 „ustawy”).

- zaliczenie do kosztów działalności podstawowej danego okresu kosztów rozliczanych w czasie, które poniesiono w okresach poprzednich (rozliczeń międzyokresowych czynnych),
- utworzenie rezerw w ciężar kosztów działalności danego okresu na koszty, które planuje się ponieść w przyszłych okresach (rozliczenia międzyokresowe bierne),
- wartość własnych półfabrykatów (uprzednio aktywowanych jako zapasy), które zużyto do własnej działalności produkcyjnej (z **konta 600**),
- wartość świadczeń działalności pomocniczej na rzecz działalności podstawowej (z **konta 530**).

Na stronie **Ma konta 500** księguje się w szczególności:

- przeniesienie kosztu wytworzenia produktów gotowych i półfabrykatów (aktywowanych jako zapasy lub sprzedanych) oraz zakończonych usług na **konto 580 „Rozliczenie kosztów działalności”** albo **600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”** lub też bezpośrednio na **konto 700 „Sprzedaż produktów”** lub **791**,
- zmniejszenie kosztów rozliczanych o wartość przyjętych do magazynu lub sprzedanych odpadków użytkowych (**Wn konto 490**),
- nadwyżki kosztów zaniechanej produkcji nad odzyskami (**Wn 761**),
- przeniesienie poniesionych kosztów sprzedaży na **konto 490**, gdyż koszty te obciążają wynik finansowy okresu, w którym zostały poniesione.

Saldo **konta 500** na koniec okresu wykazuje wartość produkcji niezakończonych lub produkcji w toku i może wystąpić tylko w jednostkach zajmujących się działalnością produkcyjną (wyrobów lub usług).

Produkcję niezakończoną wycenia się (zgodnie z zasadami określonymi w art. 28 ust. 3 „ustawy”) według **kosztu wytworzenia** lub, jeżeli nie jest możliwe ustalenie tego kosztu, według **ceny sprzedaży netto**⁴ takiego

⁴ Za **cenę (wartość) sprzedaży netto** składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży,

samemu albo podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągniany przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, z uwzględnieniem stopnia przetworzenia poszczególnych produktów.

Przy wycenie produkcji w toku dopuszczalne są też pewne uproszczenia, o ile nie zmniejszają one istotnie wartości stanu aktywów i wyniku finansowego. Produkcję w toku o przewidywanym czasie wykonywania nie dłuższym niż 3 miesiące można wyceniać w wysokości bezpośrednich kosztów wytwarzania lub tylko materiałów bezpośrednich bądź nie wyceniać ich w ogóle (art. 34 ust. 1 „ustawy”).

Koszty działalności produkcyjnej można wyodrębniać dla każdej z form tej działalności, a więc oddzielnie koszty dotyczące produkcji wyrobów, a oddzielnie związane z wykonywaniem usług.

Można zatem w zakładowym planie kont ustalić, że zamiast **konta 500** prowadzone będą konta np.:

501 – „Koszty produkcji wyrobów”,

502 – „Koszty wykonywania usług”,

504 – „Koszty sprzedaży”.

Zasady ewidencji na tych kontach są takie same jak na **koncie 500**.

Do **konta 500** lub kont wydzielonych z **konta 500**, obejmujących poszczególne zakresy działalności podstawowej, należy prowadzić ewidencję analityczną, uwzględniającą potrzeby kalkulacji kosztów, ustalenia wyniku działalności i sprawozdawczości każdego typu lub zakresu działania. Szczególnie znaczenie ma prowadzenie odrębnego **konta 504** „Koszty sprzedaży” wydzielanego z **konta 500**. Koszty ewidencjonowane na **koncie 504** podobnie jak na **koncie 550** są kosztami okresu i podlegają na koniec roku przeksięgowaniu na stronę **Wn konta 490**, natomiast pozostałe koszty ewidencjonowane na **kontach 500 (501 lub 502)** będą kosztami produktów albo usług, co w istotny sposób uprości kalkulację kosztów wyrobów gotowych lub usług.

a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy (art. 28 ust. 5 „ustawy”).

Ewidencja analityczna do **konta 501 „Koszty produkcji wyrobów”** i do **konta 502 „Koszty wykonywania usług”** powinna umożliwić:

- 1) ustalenie kosztu wytworzenia produktów gotowych i półfabrykatów,
- 2) uzyskanie danych dostosowanych do odpowiednich metod kalkulacji kosztu wytworzenia określonych wyrobów czy usług lub ich grup,
- 3) kontrolę kosztów według miejsc ich powstania,
- 4) analizę czynników wpływających na kształtowanie wielkości kosztów poszczególnych produktów z uwzględnieniem miejsc ich powstania,
- 5) ustalenie jednostek, którym przekazano produkty niezakończone do obróbki obcej z podaniem rodzaju, ilości i wartości tych produktów.

Do celów kalkulacji kosztu wytworzenia prowadzi się szczegółową ewidencję kosztów produkcji z podziałem na pozycje kalkulacyjne określone w zakładowym planie kont.

Przy produkcji jednorodnej całość kosztów produkcji można ewidencjonować, dzieląc je tylko na dwie grupy:

- koszty zużycia materiałów,
- koszty przerobu.

Koszty produkcji różnorodnej zaleca się ujmować według pozycji kalkulacyjnych, wyodrębniając:

- materiały bezpośrednie,
- wynagrodzenia bezpośrednie wraz z narzutami i odpisami,
- usługi obce,
- inne koszty bezpośrednie,
- koszty pośrednie produkcji.

Do pośrednich kosztów produkcji (zwanymi kosztami wydziałowymi) zalicza się te koszty, których na podstawie odpowiednich dokumentów nie można odnieść wprost do poszczególnych przedmiotów kalkulacji i wobec tego najpierw ewidencjonuje się je w przekrojach miejsc ich powstania lub zakresów działania (np. koszty braków), a następnie rozlicza na poszczególne przedmioty kalkulacji.

Do kosztów wydziałowych zalicza się przede wszystkim:

- koszty utrzymania i remontów urządzeń i pomieszczeń produkcyjnych oraz amortyzacji środków trwałych zużywanych w tych wydziałach,
- koszty zużycia wody, energii do ogrzania i oświetlenia pomieszczeń produkcyjnych,
- koszty kierownictwa i obsługi poszczególnych komórek produkcyjnych,
- koszty nadzoru i kontroli technicznej.

Przy ustalaniu jednostkowych kosztów różnorodnej produkcji stosuje się na ogół kalkulację doliczeniową. Metoda ta polega na tym, że koszty proste (materiały, wynagrodzenia z narzutami i odpisami, usługi obce i inne koszty bezpośrednie) odnosi się bezpośrednio na poszczególne przedmioty kalkulacji na podstawie dokumentów źródłowych lub ich zestawień albo na podstawie okresowych rozdzielników kosztów bezpośrednich, natomiast koszty pośrednie produkcji rozlicza się na poszczególne przedmioty kalkulacji na podstawie ustalonych w jednostce kluczy podziałów (wspólnych dla całości kosztów wydziałowych lub odrębnych dla poszczególnych grup tych kosztów – np. maszynogodziny dla kosztów remontów, konserwacji i amortyzacji, a robocizna bezpośrednia dla pozostałych kosztów).

W przypadku przyjęcia za podstawę podziału kosztów wspólnych proporcji wynikających z nośników ilościowych konieczne są dodatkowe informacje ilościowe o tych nośnikach.

Zakres kosztów produkcji zaliczanych do pośrednich oraz sposób i kryteria ich rozliczania na poszczególne jednostki kalkulacyjne należy określić w zakładowej instrukcji ewidencji i rozliczania kosztów.

Wykazy typowych zapisów na stronie **Wn** i **Ma** opracowano do kont proponowanych do ewidencji kosztów poszczególnych rodzajów działalności podstawowej.

**Typowe zapisy strony Wn konta 501
„Koszty produkcji wyrobów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zaliczenie kosztów poniesionych w okresie.	490
2.	Rozliczenie kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a dotyczących produkcji bieżącego okresu.	640
3.	Zaliczenie w ciężar kosztów działalności danego okresu rezerwy na koszty planowane do poniesienia w przyszłych okresach.	640
4.	Zużycie półfabrykatów własnej produkcji pobranych z zapasów uprzednio ujętych w ewidencji.	600
5.	Świadczenia działalności pomocniczej.	530
6.	Koszty wykonania usług własnej działalności.	502

**Typowe zapisy strony Ma konta 501
„Koszty produkcji wyrobów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie kosztu wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów ujmowanych w magazynie: <ul style="list-style-type: none"> – w cenach ewidencyjnych, 580 – w cenach opartych na rzeczywistych kosztach. 600 	
2.	Koszt wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów: <ul style="list-style-type: none"> – przekazanych bezpośrednio z produkcji do sprzedaży oraz usług zakończonych, 700 – przekazanych do własnej wyodrębnionej działalności* (funduszy celowych i ZFŚS lub środków trwałych w budowie). 791 	
3.	Wyroby przekazane na rzecz innej własnej działalności operacyjnej:	

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– usługowej,	502
	– kosztów sprzedaży,	504
	– pomocniczej,	530
	– ogólnozakładowej.	550
4.	Wartość odpadów użytkowych przekazanych do magazynu lub do sprzedaży (równoległy zapis Wn 310, Ma 760 lub Ma 401).	490

* Równowartość świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej finansowo działalności podlega refundacji ze środków na tę działalność. Gdy jednostka nie stosuje kont 790 i 791, księgowanie jak w operacji 4 i równoległe księgowanie 760 Ma w korespondencji odpowiednio z kontem 080, 851, 853. Odrębną operacją jest refundacja środków z funduszu specjalnego i funduszy celowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 502 „Koszty wykonywania usług”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zaliczenie kosztów prostych poniesionych w okresie.	490
2.	Rozliczenie kosztów poniesionych w poprzednich okresach w części dotyczącej działalności usługowej bieżącego okresu.	640
3.	Utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów.	640
4.	Wykorzystane świadczenia własnej działalności pomocniczej na rzecz działalności usługowej.	530
5.	Koszt wytworzenia własnych wyrobów zużytych do własnej działalności usługowej.	501

Typowe zapisy strony Ma konta 502 „Koszty wykonywania usług”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie kosztu wytworzenia usług:	

Zespól 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– sprzedanych,	700
	– świadczonych na rzecz własnej wyodrębnionej działalności* funduszy celowych lub ZFŚS oraz środków trwałych w budowie.	791
2.	Przeniesienie wartości usług zakończonych, lecz niesprzedanych.	600
3.	Wartość odpadów użytkowych przekazanych do magazynu lub sprzedaży (równoległy zapis Wn 310 lub 761 Ma 401).	490
4.	Usługi wykonane na rzecz własnej działalności operacyjnej:	
	– produkcji wyrobów,	501
	– kosztów sprzedaży,	504
	– działalności pomocniczej,	530
	– kosztów ogólnozakładowych.	550

* Równowartość świadczeń na rzecz własnej działalności finansowo wyodrębnionej podlega refundacji ze środków na tę działalność.

5

**Typowe zapisy strony Wn konta 504
„Koszty sprzedaży”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczone w okresie koszty związane ze sprzedażą produktów.	490
2.	Rozliczenie kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a dotyczących kosztów sprzedaży bieżącego okresu.	640
3.	Świadczenia własnej działalności pomocniczej.	530
4.	Zużyte wyroby własnej działalności podstawowej.	501
5.	Usługi własnej działalności podstawowej.	502

Typowe zapisy strony Ma konta 504 „Koszty sprzedaży”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku salda kosztów sprzedaży obciążających wynik finansowy.	490

Konto 530 „Koszty działalności pomocniczej”

Konto 530 służy do ewidencji kosztów produkcji wydzielonych organizacyjnie wydziałów pomocniczych utworzonych głównie w celu świadczenia usług i wytwarzania produktów uzupełniających dla podstawowej i wyodrębnionej działalności jednostki, a także w celu sprzedaży zewnętrznym odbiorcom.

Prowadzenie wydziałów pomocniczych jest zasadne, jeśli:

- istnieją możliwości organizacyjnego wyodrębnienia wydziałów,
- istnieją podstawy dla prawidłowego ustalenia przedmiotu oraz rozmiaru świadczeń w oparciu o sprawdzalne wielkości rzeczowe,
- uzasadniają to rozmiary świadczeń oraz wysokość ponoszonych na ten cel kosztów,
- jest ekonomicznie uzasadnione wyodrębnienie kosztów i rozliczanie wartości świadczeń na rzecz poszczególnych odbiorców zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych korzystających z tych świadczeń.

Jeśli natomiast rozmiary tej działalności są stosunkowo nieznaczące lub nie można dokładnie określić ilości świadczeń wykonywanych dla poszczególnych działalności wyodrębnionych w rachunku kosztów, a szczególnie gdyby nakłady związane z takim ustaleniem i szczegółowym rozliczeniem kosztów były niewspółmierne do korzyści wynikających z pogłębionej szczegółowości rozliczenia kosztów, to koszty świadczeń wewnętrznych działalności pomocniczej należy zaliczyć do ogólnozakładowych i ewidencjonować na **koncie 550 „Koszty zarządu”**.

W postaci wydzielonych zakładów pomocniczych prowadzi się najczęściej wewnętrzne usługi budowlane i transportowe, własne ciepłownie lub produkcję materiałów pomocniczych i opakowań.

Usługi i wyroby wykonane w ramach działalności pomocniczej mogą być też sprzedawane zewnętrznym odbiorcom.

Na **koncie 530** ujmuje się koszt wytworzenia produktów działalności pomocniczej oraz ich rozliczenie.

Na stronie **Wn konta 530** księguje się w szczególności:

- naliczenie kosztów poniesionych w okresie,
- rozliczenie kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a dotyczących działalności bieżącego okresu,
- utworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów,
- koszty świadczeń wewnętrznych innych wyodrębnionych działalności.

Na stronie **Ma konta 530** wyksięgowuje się między innymi koszty wytworzenia dotyczące:

- świadczeń wydziałów pomocniczych na rzecz własnej działalności podstawowej lub ogólnozakładowej oraz innych wydziałów działalności pomocniczej,
- usług i wyrobów sprzedanych zewnętrznym odbiorcom lub wykonanych dla działalności finansowanej z funduszy celowych oraz na rzecz środków trwałych w budowie (inwestycji),
- wyrobów przyjętych na magazyn oraz wartość odpadków użytkowych przyjętych do magazynu materiałów lub sprzedanych.

Gdy w jednostce wyodrębni się kilka wydziałów działalności pomocniczej, to zamiast jednego **konta 530** można w zakładowym planie kont przewidzieć prowadzenie odrębnych kont dla każdego wydziału, np. konto:

531 – „Wydział transportu”,

532 – „Wydział remontowo-budowlany”,

533 – „Kotłownia”

i inne.

Jeśli dla działalności pomocniczej prowadzi się tylko jedno **konto 530**, należy w ewidencji szczegółowej wydzielić koszty każdego wydziału pomocniczego, a w tych ramach według pozycji kalkulacyjnych z ewentualnym uwzględnieniem poszczególnych przedmiotów kalkulacji.

Koszty działalności pomocniczej rozlicza się na działalność podstawową i ogólnozakładową, a także na rzecz innego wydziału pomocniczego oraz na sprzedane albo przyjęte do magazynu produkty według zasad i metod dostosowanych do przedmiotu działalności.

W wydziałach, które wytwarzają jeden produkt (np. energię) czy jeden rodzaj usług wymiernych ilościowo (w jednostkach naturalnych lub umownych), najpierw ustala się koszt przypadający na jednostkę świadczeń, a następnie rozlicza na odbiorców, mnożąc koszt jednostkowy przez ilość jednostek wykorzystanych świadczeń.

Przy działalności pomocniczej bardziej zróżnicowanej koszty świadczeń dla poszczególnych odbiorców ustala się według zasad kalkulacji zleceniowej, gromadząc w ewidencji koszty w przekroju poszczególnych przedmiotów świadczeń (np. w wydziale remontowo-budowlanym).

W wypadkach uzasadnionych wielkością lub organizacją produkcji, przy rozliczaniu kosztów różnorodnej produkcji pomocniczej na poszczególnych odbiorców świadczeń, mogą też być stosowane pewne uproszczenia, na przykład:

- 1) bezpośrednio na poszczególne zlecenia odnosi się tylko koszty materiałów bezpośrednich, a pozostałe koszty rozlicza się na poszczególne zlecenia proporcjonalnie do zużytych na nie ilości lub wartości przyjętych za nośnik mierników (np. roboczogodzin, maszynogodzin, wartości materiałów bezpośrednich),
- 2) kosztami materiałów zużytych przy wykonywaniu określonego zlecenia (np. zużywanych przy remontach) obciąża się od razu tę usługę, natomiast pozostałe koszty rozlicza się na korzystających ze świadczeń w proporcji do przepracowanego dla nich czasu pracy.

W przypadku prowadzenia kilku wydziałów pomocniczych korzystających przy tym z wzajemnych świadczeń najpierw rozlicza się świadczenia wzajemne między tymi wydziałami. Do rozliczeń tych konieczne jest:

- ustalenie stałej kolejności rozliczania wydziałów – mając przy tym na uwadze, aby w pierwszej kolejności rozliczać ten wydział, który świadczy usługi na rzecz wszystkich lub większości pozostałych, a w dalszej kolejności rozliczać te wydziały, które wcale lub w niewielkim wymiarze świadczą usługi na rzecz wydziałów już uprzednio rozliczanych, zakładając, że nie dokonuje się rozliczeń powrotnych na rzecz wydziałów już rozliczonych,
- wskazanie wydziału, którego świadczenia wycenia się według kosztów planowych, co umożliwi wycenę świadczeń powrotnych lub przyjęcie zasady, że wszystkie świadczenia wzajemne rozlicza się, stosując planowany koszt wytworzenia, a ewentualne różnice odnosi się na dobro lub w ciężar **konta 550**.

Po rozliczeniu świadczeń wzajemnych między działalnościami (ujmowanych jako obroty wewnętrzne **konta 530** lub między wydzielonymi kontami z **konta 530**) ustala się koszt wytworzenia działalności pomocniczej na rzecz działalności podstawowej i ogólnozakładowej oraz dla produktów sprzedanych oraz dla działalności finansowo wyodrębnionej lub przyjętych na stan.

Saldo **konta 530** na koniec miesiąca wyraża stan produkcji w toku, której wartość ustala się według zasad podanych w art. 28 ust. 3 „ustawy”.

5

Typowe zapisy strony Wn konta 530 „Koszty działalności pomocniczej”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozliczenie kosztów prostych poniesionych w okresie na działalność poszczególnych wydziałów pomocniczych.	490
2.	Rozliczenie kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a dotyczących tej działalności bieżącego okresu.	640
3.	Zaliczenie w ciężar kosztów działalności danego okresu rezerwy na koszty planowane do poniesienia w przyszłych okresach.	640

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Świadczenia wzajemne przyjęte od innych wydziałów pomocniczych.	530
5.	Przekazane z działalności podstawowej:	
	– wyroby,	501
	– usługi.	502
6.	Różnice wynikające z wyceny świadczeń wzajemnych między wydziałami pomocniczymi w wysokości planowanego kosztu wytworzenia a później ustalonym rzeczywistym kosztem poszczególnych wydziałów.	550

Typowe zapisy strony Ma konta 530 „Koszty działalności pomocniczej”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Świadczenia na rzecz innych wydziałów pomocniczych.	530
2.	Świadczenia na rzecz działalności podstawowej.	500 lub 501, 502, 504
3.	Świadczenia na rzecz działalności ogólnozakładowej.	550
4.	Przewyżka kosztów rzeczywistych nad planowanymi kosztami świadczeń wzajemnych wydziałów pomocniczych.	550
5.	Świadczenia działalności pomocniczej dotyczące kosztów przyszłych okresów.	640
6.	Świadczenia działalności pomocniczej związane z usuwaniem skutków wydarzeń losowych.	761
7.	Sprzedaż produktów działalności pomocniczej i świadczenia na rzecz własnej wyodrębnionej działalności* (ZFSS i funduszy celowych oraz środków trwałych w budowie).	790

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Rozliczenie kosztu wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów przyjętych jako zapasy do magazynu.	580, 600
9.	Wartość odpadków użytkowych przyjętych do magazynu lub sprzedanych (zapis równoległy Wn 310 lub 760 Ma 401).	490

* Równowartość świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej finansowo działalności podlega refundacji ze środków na tę działalność. Alternatywny sposób ewidencji za pośrednictwem konta 791.

Konto 550 „Koszty zarządu”

Konto 550 służy do ewidencji kosztów utrzymania zarządu jednostki oraz jej obsługi jako całości, a więc działalności polegającej na organizowaniu, koordynowaniu, nadzorowaniu i kontrolowaniu całokształtu działalności jednostki, jednakże z wyłączeniem kosztów finansowych oraz pozostałych kosztów operacyjnych podlegających ewidencji na **Wn 751** oraz **761**.

Do kosztów zarządu zalicza się przede wszystkim koszty związane z utrzymaniem:

- 1) komórek organizacyjnie zaliczonych do zarządu jednostki, a więc jej kierownictwa i służb ogólnej obsługi, takich jak: obsługa kadr, zaopatrzenia, zbytu, finansowo-księgowy itp.,
- 2) komórek niezaliczonych do zarządu, ale również działających na rzecz całej jednostki, takich jak: magazyny centralne, ochrona mienia, straż przeciwpożarowa, służby porządkowe, służby dbające o bezpieczeństwo pracy, transport ogólnozakładowy itp., oraz koszty komórek działalności pomocniczej, jeżeli nie jest zasadne ich wydzielenie i ewidencjonowanie na **koncie 530**.

Do kosztów ogólnozakładowych zalicza się również wszelkie opłaty i podatki związane z funkcjonowaniem jednostki jako całości (np. opłaty za: utrzymanie czystości, usługi bankowe, ubezpieczenia majątkowe, opłaty lokalne i administracyjne, koszty opracowania danych do założeń inwestycyjnych itp.).

Koszty zarządu nie są rozliczane na nośniki kosztów i nie wchodzi w skład kosztu wytworzenia produktów.

Poniesione w roku obrotowym koszty zarządu odnosi się w całości na stronę **Wn konta 490** jako część kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży.

Na stronie **Wn konta 550** księguje się naliczone koszty zarządu, zarówno proste, jak i złożone, zużyte własne wyroby i usługi, zarówno działalności podstawowej, jak i pomocniczej, a na stronie Ma ich zmniejszenia i przeksięgowania.

Saldo **konta 550** w końcu roku przenosi się na **konto 490**.

Do **konta 550** może być prowadzona ewidencja szczegółowa umożliwiająca określenie rodzaju i wielkości kosztów poszczególnych komórek lub funkcji w celu dostarczenia danych do analizy i kontroli czynników wpływających na wielkość kosztów zarządu jednostką.

Do **konta 550** może być prowadzona ewidencja szczegółowa umożliwiająca ustalenie miejsca powstania i struktury kosztów zarządu pozwalającej na analizę ich rodzajów i wielkości.

Konto 550 nie może wykazywać salda na koniec roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 550 „Koszty zarządu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozliczenie kosztów prostych poniesionych w okresie.	490
2.	Zużyte wyroby i usługi wytworzone w działalności produkcyjnej.	501, 502
3.	Świadczenia wydziałów pomocniczych.	530
4.	Przewyżka kosztów rzeczywistych nad planowanymi kosztami świadczeń wzajemnych wydziałów działalności pomocniczej.	530

Typowe zapisy strony Ma konta 550 „Koszty zarządu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Koszty wytworzenia wykonanych w ramach działalności ogólnozakładowej:	
	– sprzedanych usług,	700
	– świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej działalności*.	791
2.	Przewyżka kosztów planowanych nad kosztami rzeczywistymi rozliczonych świadczeń wzajemnych wydziałów działalności pomocniczej.	530
3.	Przeniesienie salda na koniec roku.	490

* Równowartość świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej finansowo działalności podlega refundacji ze środków na tę działalność.

Konto 580 „Rozliczenie kosztów działalności”

5

Konto 580 służy do porównania rzeczywistego kosztu wytworzenia poszczególnych produktów lub ich grup z wartością tych produktów ustaloną w cenach ewidencyjnych, na bazie kosztów planowych, w celu ustalenia ewentualnego odchylenia lub ceny sprzedaży netto⁵.

Stosowanie **konta 580** jest celowe zwłaszcza gdy nie przeprowadza się w ogóle lub bieżąco kalkulacji kosztów poszczególnych produktów, a prowadzi się ewidencję ilościowo-wartościową wyrobów w cenach ewidencyjnych opartych na planowanych kosztach wytworzenia lub cenie sprzedaży netto.

Na stronie **Wn konta 580** ujmuje się w korespondencji z **kontem 500** lub **501** oraz **530** rzeczywisty koszt wytworzenia produktów, a na stronie **Ma** – wartość tych produktów w cenach ewidencyjnych w korespondencji z **kontem 600** lub **700**.

⁵ Artykuł 28 ust. 5 „ustawy”.

Różnica między rzeczywistą wartością produktów po koszcie wytworzenia a wartością w cenach ewidencyjnych stanowi odchylenie od cen ewidencyjnych produktów, które podlega przeksięgowaniu na stronę Wn lub Ma **konta 620** bądź **700**.

Prowadzenie **konta 580** jest zbędne jeżeli ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia gotowych produktów następuje przy pomocy kalkulacji zleceńowej.

Konto 580 może nie wystąpić, jeśli zapasów nie przyjmuje się do magazynu i nie ujmuje się ich w cenach ewidencyjnych lub jeśli istnieje możliwość bezpośredniego odniesienia rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów sprzedanych na **konto 700**.

Do **konta 580** można nie prowadzić ewidencji szczegółowej.

Konto 580 nie może wykazywać salda na koniec okresu sprawozdawczego.

Typowe zapisy strony Wn konta 580 „Rozliczenie kosztów działalności”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rzeczywisty koszt wytworzenia zakończonej w okresie produkcji (produktów gotowych i ujętych w zapasach półfabrykatów) z: – działalności podstawowej, – działalności pomocniczej.	500 lub 501 530
2.	Przeksięgowanie kredytowego odchylenia od cen ewidencyjnych zapasów.	620
3.	Przeksięgowanie kredytowego odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych produktów przekazanych do sprzedaży bezpośrednio z produkcji (to znaczy z pominięciem konta 600), np. z usług.	700

**Typowe zapisy strony Ma konta 580
„Rozliczenie kosztów działalności”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość produktów w stałych cenach ewidencyjnych przyjętych na stan.	600
2.	Wartość sprzedanych produktów wydanych bezpośrednio z produkcji do sprzedaży w cenach planowych.	700
3.	Przebieganie debetowego odchylenia od cen ewidencyjnych zapasów.	620
4.	Przebieganie debetowego odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów planowych dotyczących produktów przekazanych do sprzedaży bezpośrednio z produkcji (to znaczy z pominięciem konta 600).	700

Zespół 6 – „Produkty”

Konta **zespołu 6** służą do ewidencji przychodów, rozchodów i stanu produktów wytworzonych przez jednostkę w postaci wyrobów gotowych lub półfabrykatów przechowywanych w magazynach własnych i obcych oraz usług zakończonych, lecz niesprzedanych do końca okresu sprawozdawczego, względnie nieprzekazanych odbiorcom, do wykazania odchyień od cen ewidencyjnych produktów, a ponadto do ujęcia kosztów rozliczanych w innym czasie niż je poniesiono, tj. do rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Ponadto na **koncie 600**, w jednostkach nierozliczających kosztów na kontach zespołu 5, ujmuje się wartość zinventaryzowanych na dzień bilansowy niesprzedanych wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych, wycenionych po cenie sprzedaży netto. Operacje te księguje się w korespondencji z **kontem 490**.

W zakładowym planie kont jednostek rozliczających koszty na kontach zespołu 5 można też ustalić, że wartość niektórych lub wszystkich wyrobów gotowych wytworzonych w okresie odnoszona będzie bezpośrednio na stronę **Wn konta 700 „Sprzedaż produktów”**, a więc z pominięciem **konta 600**, ale wówczas w przypadku, gdy na **koniec okresu rozliczeniowego** podatku dochodowego lub tylko roku (w jednostkach niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych) wystąpią zapasy niesprzedanych produktów gotowych, należy je zinventaryzować i zaewidencjonować na **koncie 600**, zmniejszając koszty wytworzenia sprzedanych produktów na **koncie 700**. Wartość tego zapasu podlega odniesieniu na stronę **Wn konta 700** na koniec następnego okresu, na który przeprowadzona będzie następna inwentaryzacja wyrobów niesprzedanych.

Do wyrobów gotowych zalicza się zdadne do sprzedaży produkty, odpowiadające określonym normom lub warunkom umownym i niepodlegające dalszemu przerobowi w danej jednostce.

Do półfabrykatów, ewidencjonowanych na **koncie 600**, zalicza się takie efekty produkcji, które nie są jeszcze założonym produktem finalnym, ale przeszły określoną zamkniętą fazę produkcji i przeznaczone są do dalszego własnego przerobu lub montażu, a przez okres ich składowania objęte są ewidencją ilościowo-wartościową.

Wyroby wycenia się według rzeczywistego kosztu wytworzenia (art. 28 ust. 2 i 3 „ustawy”) lub w stałych cenach ewidencyjnych, przy czym w jednostkach niesporządzających wynikowej kalkulacji kosztów poszczególnych produktów gotowych mogą być one wycenione według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągniany przy sprzedaży produktów zysk, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia (art. 28 ust. 3 „ustawy”).

Na **koncie 600** nie ujmuje się odpadów produkcyjnych (zaliczanych do materiałów).

Jeśli produkty gotowe ujmuje się według stałych cen ewidencyjnych, a ceny ewidencyjne różnią się od rzeczywistego kosztu ich wytwarzania, to wynikające pomiędzy nimi różnice ujmuje się w ewidencji księgowej na **koncie 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”**.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów, ewidencjonowane na **koncie 640**, obejmują poniesione koszty przyszłych okresów (rozliczenia międzyokresowe czynne) oraz zaliczone do kosztów danego okresu rezerwy na koszty (**Wn konto 500**, względnie **501 i 502** lub **530**), które będą poniesione w przyszłych okresach (rozliczenia międzyokresowe bierne).

6

Konto 600 **„Produkty gotowe i półfabrykaty”**

Konto 600 służy do ewidencji:

- 1) zapasów wyrobów gotowych znajdujących się w magazynach własnych i obcych oraz robót i usług zakończonych, lecz niesprzedanych do końca okresu sprawozdawczego,

- 2) produktów przekazanych, ale jeszcze niesprzedanych (np. oddanych w komis, wysłanych na eksport¹, ale jeszcze nieprzewiezionych przez granicę),
- 3) półfabrykatów własnej produkcji podlegających magazynowaniu i objętych ewidencją ilościowo-wartościową,
- 4) wartości wyrobów gotowych oraz robót i usług zakończonych, lecz niesprzedanych do końca okresu rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych lub odpowiednio do końca roku, jeśli stosuje się zasadę, że wartość produkcji zakończonej księguje się bezpośrednio na **Wn 700**, a o wartość produktów faktycznie niesprzedanych na podstawie inwentaryzacji zmniejsza się koszty na **700** i ujmuje na **Wn 600**. W jednostkach ewidencjonujących koszty tylko na kontach **zespołu 4** produkty niesprzedane do końca roku ujmuje się na **Wn 600 Ma 490**.

Na stronie **Wn konta 600** księguje się zwiększenia, a na stronie **Ma** zmniejszenia wartości produktów będących własnością jednostki.

Produkty gotowe i półprodukty wycenia się:

- w jednostkach sporządzających kalkulację wynikową kosztów
 - według kosztu ich wytworzenia,
- w jednostkach niesporządzających wynikowej kalkulacji kosztów
 - według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku półproduktów z uwzględnieniem stopnia ich przetworzenia.

Jeżeli za cenę ewidencyjną przyjmuje się rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów produkcji powtarzalnej, to przy wycenie ich rozchodu można stosować:

- ceny przeciętne, ustalone w wysokości średniej ważonej ceny danych wyrobów,
- ceny wyrobów, które najwcześniej przyjęto do magazynu,

¹ Ekspoztem dla celów VAT jest potwierdzony przez organ administracji celnej wywóz towarów z Polski poza terytorium UE dokonywany przez dostawcę lub w jego imieniu (eksport bezpośredni) bądź przez nabywcę mającego siedzibę poza Polską lub w jego imieniu (eksport pośredni).

- ceny wyrobów, które najpóźniej przyjęto do magazynu.

W ewidencji zapasów produktów gotowych i półfabrykatów można też stosować stałe ceny ewidencyjne, ale wówczas różnicę między rzeczywistym kosztem wytworzenia produktów a wartością w cenach ewidencyjnych ujmuje się w postaci odchylenia od cen ewidencyjnych produktów na **koncie 620**.

Ceny ewidencyjne produktów ustala się w oparciu o planowany techniczny koszt wytworzenia w wyniku kalkulacji wstępnej lub normatywnej.

Na dzień bilansowy stałe ceny ewidencyjne należy doprowadzić do poziomu nie wyższego od cen sprzedaży netto tych produktów (art. 34 ust. 2 „ustawy”).

Zgodnie z art. 34 ust. 3 „ustawy”: „Wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerów, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze, przeznaczone do sprzedaży, wycenia się w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi ze sprzedaży tych produktów w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne”.

Do **konta 600** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie stanu zapasów poszczególnych grup produktów z podziałem według miejsc ich znajdowania się i osób, którym powierzono pieczę nad nimi.

Ewidencję analityczną ilościowo-wartościową lub ilościową prowadzi się dla poszczególnych rodzajów lub grup wyrobów w formie dostosowanej do techniki ewidencji księgowej.

Inwentaryzację produktów gotowych i półproduktów w magazynie przeprowadza się drogą spisu z natury według stanu na ostatni dzień roku obrotowego, a jeśli znajdują się na terenie strzeżonym i są objęte ewidencją ilościowo-wartościową, to inwentaryzowane mogą być raz w ciągu 2 lat.

Inwentaryzację wyrobów, które po zakończeniu produkcji zaksięgowano bezpośrednio na **Wn 700**, a faktycznie ich nie sprzedano, przeprowadza się na ostatni dzień każdego okresu rozliczenia podatku dochodowego od

osób prawnych dokonywanego na podstawie danych rzeczywistych, a w jednostkach zwolnionych z tego podatku nie później niż na dzień bilansowy.

Konto 600 może wykazywać saldo **Wn** oznaczające wartość stanu niesprzedanych produktów gotowych i magazynowanych półfabrykatów.

Typowe zapisy strony Wn konta 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody wyrobów gotowych i półfabrykatów z produkcji oraz wartości usług zakończonych, lecz niesprzedanych w: – jednostkach nierozliczających kosztów na kontach zespołu 5, 6 i na koncie 700, – jednostkach rozliczających koszty wytworzenia .	490 500 lub 501 i 502, 530, 580
2.	Przyjęte zwroty produktów od odbiorców.	490*, 700
3.	Nadwyżki inwentaryzacyjne produktów.	240**
4.	Podwyższenie cen ewidencyjnych produktów.	620
5.	Przyjęte wyroby własne z magazynów obcych.	600
6.	Wartość zinwentaryzowanych na koniec okresu wyrobów wyłączonych bieżąco z ewidencji na koncie 600.	700

* W jednostkach księgujących koszty tylko na kontach zespołu 4 kont.

** Zapis równoległy Wn 760 Ma 490 w razie rozliczania kosztów na kontach zespołu 5, 6 i na koncie 700.

Typowe zapisy strony Ma konta 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchód produktów z tytułu sprzedaży w jednostkach: – nierozliczających kosztów według typów działalności, – rozliczających koszty wytworzenia.	490 700

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Stwierdzone niedobory i szkody w produktach.	240*
3.	Obniżanie cen ewidencyjnych.	620
4.	Przekazanie wyrobów własnych do obcych magazynów (np. w komis).	600
5.	Rozchód półfabrykatów do produkcji.	500 lub 501, 530
6.	Przekazanie nieodpłatne w:	
	– jednostkach księgujących koszty na kontach zespołu 4 oraz kontach zespołu 5, 6,	760*
	– jednostkach nierozliczających kosztów według typów działalności.	490
7.	Wartość wyrobów przyjętych na koniec poprzedniego okresu na podstawie inwentaryzacji, które wykسیęgowuje się w końcu następnego okresu.	700
8.	Odpisanie wartości wyrobów, które utraciły swoje cechy użyteczności lub przydatności.	490**, 761*
9.	Rozchód produktów do działalności ogólnozakładowej.	550
10.	Rozchód produktów do działalności:	
	– pomocniczej,	530
	– inwestycyjnej (środki trwałe w budowie)***,	791
	– funduszy celowych****.	791

* W jednostkach rozliczających koszty przez konta zespołu 4 oraz 5, 6 i konto 700 równoległy zapis Wn 490 Ma 760.

** W jednostkach księgujących koszty tylko w zespole 4 kont.

*** Równocześnie z przekazaniem produktów z działalności eksploatacyjnej do działalności inwestycyjnej w samorządowych zakładach budżetowych należy ich równowartość zaksięgować Wn 740 Ma 800.

**** Równowartość świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej działalności podlega refundacji ze środków na tę działalność.

Konto 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Konto 620 służy do ewidencji różnicy pomiędzy ceną ewidencyjną produktów a ich rzeczywistym kosztem wytworzenia.

Na stronie **Wn konta 620** księguje się powstałe odchylenia debetowe i rozliczenia odchyleń kredytowych, a na stronie **Ma** powstałe odchylenia kredytowe oraz rozliczenie odchyleń debetowych.

Odchylenia debetowe występują wówczas, gdy rzeczywisty koszt wytworzenia jest wyższy od wartości wytworzonych produktów ujętych w księgach w cenie ewidencyjnej, a odchylenia kredytowe, gdy ceny ewidencyjne są wyższe od rzeczywistych kosztów produkcji.

Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane produkty rozlicza się według wzoru:

$$\begin{array}{rcl}
 \begin{array}{l} \text{saldo konta 620} \\ \text{na początku okresu} \end{array} & + & \begin{array}{l} \text{odchylenia} \\ \text{z okresu} \end{array} \\
 \hline
 \begin{array}{l} \text{zapas wyrobów gotowych} \\ \text{w magazynie na początku} \\ \text{okresu} \end{array} & + & \begin{array}{l} \text{przychody wyrobów} \\ \text{w okresie} \end{array} \\
 & & \text{= \% wskaźnika} \\
 & & \text{narzutu}
 \end{array}$$

Po wyliczeniu wskaźnika narzutu ustala się wartość odchyleń podlegających wyksięgowaniu na **konto 700 „Sprzedaż produktów”** jako korekty wartości rozchodowych zapasów do poziomu kosztu wytworzenia sprzedanych produktów.

Odchylenia przypadające na sprzedane wyroby oblicza się według wzoru:

$$\frac{\text{\% wskaźnika narzutu odchyleń}}{\quad} \times \text{wartość sprzedanych wyrobów gotowych}$$

100

W przypadku znacznych różnic w wysokości odchyleń od cen ewidencyjnych poszczególnych wyrobów lub ich grup zaleca się wyodrębnienie odchyleń, przypadających na poszczególne grupy wyrobów i rozliczenie ich w proporcji do sprzedaży każdej z grup. Przyjęte zasady ewidencji i rozli-

czania odchyleń należy określić w zakładowym planie kont i nie mogą one być zmienione w ciągu roku obrotowego.

Wyksięgowanie odchyleń przypadających na sprzedane produkty dokonuje się zapisem na stronie **Ma 620** przy odchyleniach debetowych, a na stronie **Wn** przy odchyleniach kredytowych. Odchylenia kredytowe można też wyksięgować zapisem minusowym po stronie **Ma**.

Konto 620 może wykazywać saldo **Wn** lub saldo **Ma**, które oznacza stan odchyleń przypadających na zapasy produktów.

Na dzień bilansowy odchylenia od cen ewidencyjnych produktów mogą wystąpić tylko wówczas, gdy wycenia się je w wysokości kosztów planowych lub normatywnych, a różnice między planowanym a rzeczywistym kosztem są nieznaczne. Stosowane na dzień bilansowy planowane koszty wytworzenia nie mogą być jednak wyższe od cen sprzedaży netto (art. 34 ust. 2 „ustawy”).

Występujące na koncie 620 odchylenia korygują wartość zapasu produktów do poziomu rzeczywistego kosztu ich wytworzenia i wobec tego w bilansie w pozycji „produkty gotowe” podaje się saldo **konta 600** skorygowane o saldo **konta 620**.

Typowe zapisy strony Wn konta 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odchylenia debetowe przypadające na przyjęte do magazynu produkty.	580
2.	Odchylenia kredytowe przypadające na rozchodowane produkty z tytułu:	
	– sprzedaży,	700
	– przekazania nieodpłatnego,	761

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– przekazania na własne potrzeby:	
	a) działalności ogólnozakładowej,	550
	b) do magazynu materiałów*,	310
	c) działalności pomocniczej,	530
	d) budowy środków trwałych (działalności inwestycyjnej),	791
	e) działalności funduszy celowych,	791
	– niedoborów.	240
3.	Odchylenia kredytowe przypadające na półfabrykaty wydane do produkcji.	500, 530

* W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 i 6 oraz na koncie 700 równolegle musi wystąpić zapis Wn 790 Ma 490.

Typowe zapisy strony Ma konta 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odchylenia kredytowe przypadające na przyjęte na stan produkty (przewyżka wartości produktów w cenach ewidencyjnych nad kosztem wytworzenia tych produktów).	580
2.	Zwiększenie odchyleń kredytowych lub obniżenie odchyleń debetowych w związku z podwyższeniem cen ewidencyjnych produktów.	600
3.	Wyksięgowanie odchyleń debetowych przypadających na produkty rozchodowane z tytułu:	
	– sprzedaży,	700
	– wydania do własnej wyodrębnionej działalności (funduszy celowych i ZFŚS oraz środków trwałych w budowie)*,	791
	– przekazania nieodpłatnego,	761

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	– przekazania:	
	□ do magazynu materiałów,	310
	□ do działalności ogólnozakładowej,	550
	□ do działalności pomocniczej,	530
	– niedoborów.	240
4.	Wyksięgowanie odchyleń debetowych przypadających na półfabrykaty wydane do produkcji.	500, 530

* Równowartość świadczeń na rzecz własnej wyodrębnionej finansowo działalności podlega refundacji ze środków na tę działalność.

Konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Konto 640 służy do ewidencji:

- kosztów działalności operacyjnej już poniesionych, ale dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych (**rozliczeń międzyokresowych czynnych**),
- rezerw na prawdopodobne zobowiązania przypadające na działalność okresu bieżącego, a dotyczące wykonania przyszłych świadczeń związanych z bieżącą działalnością (w tym z tytułu gwarancji i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku),
- prawdopodobnych zobowiązań za świadczenia na rzecz jednostki oraz przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi osób, jeśli kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana (**rozliczeń międzyokresowych biernych**)².

Przy ustalaniu tytułów rozliczeń międzyokresowych kosztów należy też uwzględnić zasadę istotności. **Można np. zrezygnować z rozliczeń międzyokresowych kosztów, nieistotnych co do wielkości wyniku lub kosz-**

² Artykuł 39 ust. 2 pkt 1 i 2 „ustawy”.

tów występujących z tego samego tytułu **i przechodzących z roku na rok w zbliżonej wysokości.**

Rozliczenie międzyokresowe kosztów jest konieczne w samorządowych zakładach budżetowych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ na podstawie ustaleń w art. 15 ust. 4 ustawy o tym podatku³ „koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, którego dotyczą, tj. są potrącalne także koszty uzyskania poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, lecz dotyczące przychodów roku podatkowego oraz określone co do rodzaju i kwoty koszty uzyskania, które zostały zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono, jeżeli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego, chyba że ich zarachowanie nie było możliwe; w tym przypadku są one potrącalne w roku, w którym zostały poniesione”.

Rozliczenia międzyokresowe czynne obejmują tę część kosztów poniesionych w okresie sprawozdawczym, która dotyczy działalności przyszłych okresów, i wobec tego koszty te nie powinny wpływać na wynik finansowy bieżącego okresu. Okres ich rozliczania powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów⁴.

Do rozliczeń międzyokresowych czynnych w jednostkach objętych „rozporządzeniem” **kwalifikować można** między innymi poniesione koszty:

- większych remontów środków trwałych w zakładach budżetowych,
- zakupu materiałów (jeśli ich zapas wykazuje się w bilansie w cenie nabycia),
- płatnych z góry za następny rok ubezpieczeń majątkowych oraz prenumeraty czasopism i innych wydawnictw o istotnej wartości.

Rozliczenia międzyokresowe bierne to prawdopodobne koszty przyszłych okresów, którymi obciążono koszty działalności bieżącego okresu. Bierne rozliczenia międzyokresowe ustala się w oszacowanej w sposób wiarygodny wysokości.

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.).

⁴ Nie dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego (art. 3 ust. 1 pkt 18d „ustawy”).

Odpisy na koszty przyszłych okresów można tworzyć między innymi na przewidywane kwoty zobowiązań z tytułu:

- napraw gwarancyjnych produktów, na które udziela się dłuższych gwarancji (np. na rok lub dłużej),
- przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, a także wobec nieznanych osób,

których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny.

Jednak pamiętać należy, że zgodnie z przepisem § 9a „rozporządzenia” jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, co jest istotnym uproszczeniem ewidencji księgowej, zmniejszającym jej pracochłonność. Zwolnienie z obowiązku ewidencji przyszłych świadczeń dotyczy tylko pracowników.

Odpisy na przewidywane koszty napraw gwarancyjnych są dokonywane w procencie od wartości sprzedaży wyrobów objętych gwarancją.

Związane z bieżącą działalnością przyszłe świadczenia, które można oszacować w sposób wiarygodny, wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania (art. 39 ust. 2a „ustawy”).

Przewidywane, lecz niezaistniałe zobowiązania, objęte biernymi rozliczeniami międzyokresowymi, podlegają wyksięgowaniu na kontach **ze społu 5** jako zmniejszenie kosztów okresu, w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały (art. 39 ust. 5 „ustawy”).

Stawki odpisów z tytułu międzyokresowych rozliczeń kosztów zarówno czynnych, jak i biernych mogą być ustalone jako stawki okresowe stosownie do upływu czasu lub jako stawki stosowne do wielkości świadczeń, np. stawki na jednostkę produktu (art. 39 ust. 3 „ustawy”).

Koszty zakupu materiałów podlegają rozliczeniu w proporcji do wartości rozchodowanych materiałów.

Na stronie **Wn konta 640** ujmuje się koszty proste i złożone poniesione w okresach sprawozdawczych, a dotyczące przyszłych okresów, oraz koszty poniesione w okresie sprawozdawczym, na które w poprzednich okresach utworzono rezerwy.

Na stronie **Ma konta 640** księguje się utworzenie rezerwy na prawdopodobne w przyszłych okresach koszty, które zaliczono z wyprzedzeniem do kosztów na kontach **zespołu 5**, oraz zaliczenie do kosztów działalności okresu sprawozdawczego (na kontach **zespołu 5**) tych kosztów, które poniesiono w okresach poprzedzających okres ich zaliczenia do kosztów działalności.

Ewidencję szczegółową do **konta 640** należy prowadzić **według tytułów** rozliczeń międzyokresowych kosztów z **podziałem na rozliczenia** międzyokresowe **czynne oraz bierne**. W ewidencji tej trzeba obowiązkowo **wyodrębnić** rozliczane w czasie **koszty zakupu**, ponieważ pozostałe do rozliczenia w przyszłym roku obrotowym koszty zakupu wykazuje się w bilansie odpowiednio w pozycji materiały łącznie z wartością zapasów na **koncie 310**, których te koszty zakupu dotyczą.

Konto 640 może wykazywać dwa salda: saldo **Wn** wyraża koszty przyszłych okresów i jest ujmowane w aktywach bilansowych, a saldo **Ma** wyraża prawdopodobne przyszłe zobowiązania związane z działalnością bieżącego okresu, które wykazuje się w pasywach bilansu jako **rezerwy na zobowiązania**.

Typowe zapisy strony Wn konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Koszty poniesione w danym okresie, a przewidziane do rozliczenia w przyszłych okresach.	490
2.	Równowartość poniesionych w okresie kosztów działalności dotyczących wcześniej ujętych biernych rozliczeń międzyokresowych (rezerwy na prawdopodobne zobowiązania).	490
3.	Koszty usług wykonanych w ramach własnej działalności, przewidziane do rozliczenia w czasie (np. usług remontowych we własnych obiektach).	500 lub 501 i 502, 530
4.	Odpisanie nadwyżki biernych rozliczeń międzyokresowych po upływie okresu, w którym planowane koszty mogłyby wystąpić.	490

**Typowe zapisy strony Ma konta 640
„Rozliczenia międzyokresowe kosztów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odpisanie kosztów rozliczanych w czasie w części przypadającej do rozliczenia w danym okresie na działalność: – podstawową, – pomocniczą.	500 lub 501 i 502, 504 530
2.	Odpisanie rozliczanych w czasie kosztów zakupu przypadających na niedobory i szkody.	240
3.	Odpisanie kosztów rozliczanych w czasie w jednostkach nierozliczających kosztów na kontach zespołu 5.	490
4.	Odpisanie kosztów rozliczonych w czasie w części obciążającej straty wynikłe ze zdarzeń losowych.	761*

* W jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5 równoległy zapis Wn 490 Ma 761.

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty”

Konta **zespołu 7** przeznaczone są do ewidencji związanych z działalnością podstawową:

- 1) przychodów netto¹ z tytułu sprzedaży produktów i kosztów ich wytworzenia² (**konto 700**),
- 2) przychodów z tytułu dochodów budżetu (**konto 720**), z wyjątkiem ewidencjonowanych na kontach **700, 730, 750 i 760**,
- 3) przychodów ze sprzedaży towarów oraz wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia (**konto 730**),
- 4) dotacji otrzymanych i przekazanych podległym oddziałom przez samorządowe zakłady budżetowe, a także równowartości własnych środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych i środków z rachunków dochodów własnych państwowych i samorządowych oświatowych jednostek budżetowych przekazanych lub przeznaczonych na sfinansowanie inwestycji (**konto 740**),
- 5) przychodów i kosztów finansowych (**konta 750 i 751**), na których podlegające ewidencji operacje finansowe mogą być związane z:
 - a) przenoszeniem prawa własności do długo- i krótkoterminowych aktywów finansowych (np. akcji, obligacji, weksli i czeków obcych),

¹ Przychody netto są to przychody bez podatku VAT należnego oraz po uwzględnieniu zwrotów, rabatów, opustów, bonifikat, skont itp.

² Kosztów wytworzenia tylko w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i rozliczających je na kontach zespołu 5.

- b) różnicą wartości walorów finansowych wyrażonych w zagranicznych środkach płatniczych spowodowaną zmianą kursów poszczególnych walut,
- c) inwestowaniem własnych kapitałów w działalność innych jednostek (np. dywidendy),
- d) naliczeniem, otrzymaniem lub płaceniem odsetek za zwłokę w zapłacie, **z wyjątkiem** odsetek związanych z rozliczeniami dotyczącymi:
 - inwestycji w toku (księguje się je na **koncie 080**),
 - państwowych funduszy celowych i ZFŚS (księguje się je na koncie właściwym dla danego funduszu),
- e) naliczonymi jednostce odsetkami od środków na rachunkach bankowych,
- 6) pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (**konta 760 i 761**).

W zespole 7 ujmuje się także skutki zdarzeń nadzwyczajnych, losowych, występujących poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia (**konta 760 i 761**).

Przychody księgowane po stronie Ma wyżej wymienionych kont obejmują:

- 1) należne kwoty **za sprzedane produkty i towary** wynikające z przemnożenia ilości sprzedanej przez jednostkową cenę sprzedaży, skorygowane o należne dopłaty oraz o udzielone rabaty, bonifikaty i temu podobne opusty lub umowne kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów i towarów **pomniejszone o należny podatek od towarów i usług**,
- 2) wartość po koszcie wytworzenia produktów działalności operacyjnej **przekazanych na rzecz własnej działalności finansowo wyodrębnionej** (finansowanej ze środków na inwestycje oraz z ZFŚS i państwowych funduszy celowych (obroty wewnętrzne).
- 3) kwoty należne z tytułu operacji finansowych, np.: ze sprzedaży papierów wartościowych, z posiadania udziałów w innych jednostkach, odsetki za nieterminowe regulowanie należności, oprocentowanie środków na rachunku bankowym, dyskonto przy za-

- kupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych oraz dodatnie różnice kursowe,
- 4) kwoty przychodów z tytułu dochodów budżetowych pobieranych przez jednostki na podstawie ustaw (np. ceł, podatków, opłat administracyjnych) oraz z wszelkich innych tytułów wskazanych w ustawach lub rozporządzeniach, a także kwoty przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego obejmujące te dochody jednostki samorządu terytorialnego, które nie są ujęte w planach finansowych innych niż urząd samorządowych jednostek budżetowych³,
 - 5) pozostałe przychody operacyjne, w tym przede wszystkim z tytułu sprzedaży materiałów, środków trwałych i środków trwałych w budowie (inwestycji), odpisania zobowiązań przedawnionych, zmniejszenia odpisów aktualizujących, otrzymania odszkodowań, także odszkodowań za straty w mieniu spowodowane zdarzeniami losowymi i kar oraz darowizn aktywów obrotowych. Przychody ze sprzedaży materiałów wycenia się w wysokości cen ich zakupu lub nabycia.

Do kosztów osiągnięcia przychodów księgowanych na kontach zespołu 7 po stronie Wn zalicza się:

- 1) koszt wytworzenia sprzedanych w okresie produktów (wyrobów i usług), skalkulowany według art. 28 ust. 3 „ustawy”,
- 2) wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu lub nabycia,
- 3) koszty operacji finansowych, np.: wartość bilansowa sprzedanych aktywów finansowych, odsetki od zaciągniętych pożyczek, dyskonta przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, odsetki za nieterminową zapłatę zobowiązań oraz odpisy z tytułu aktualizacji wyceny finansowego majątku trwałego i odpisy aktualizujące należności finansowe,
- 4) pozostałe koszty operacyjne, w tym przede wszystkim wartość w cenach odpowiednio zakupu lub nabycia sprzedanych materia-

³ Paragraf 9 „rozporządzenia”.

łów, odpisane należności (przedawnione, nieściągalne i umorzone), zapłacone odszkodowania, kary oraz przekazane darowizny aktywów obrotowych, a także wartość odpisów aktualizujących należności, które dokonuje się zgodnie z art. 35b „ustawy”, z wyłączeniem odpisów wymienionych m.in. w § 10 ust. 3 „rozporządzenia” oraz odpisów należności z tytułu przychodów finansowych, które zmniejszają te przychody.

Na kontach **zespołu 7** nie księguje się przychodów i kosztów działalności finansowanej z ZFŚS i państwowych funduszy celowych, które ewidencjonuje się na kontach **851, 853**.

Dowodami potwierdzającymi dokonanie sprzedaży wyrobów lub usług oraz otrzymanie zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług są:

- faktury oraz faktury korygujące wystawione z uwzględnieniem art. 106a–106q ustawy o VAT oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2013 r. poz. 1485),
- prowadzone na bieżąco zestawienia zainkasowanych utargów od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- dobowe, miesięczne raporty kas fiskalnych, o których mowa w art. 111 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 163),
- rachunki jednostek niebędących podatnikiem podatku od towarów i usług wystawione na żądanie kupującego.

Za moment sprzedaży krajowej przyjmuje się:

- datę wykonania dostawy lub usługi, a więc datę wysyłki lub datę postawienia dostawy do dyspozycji odbiorcy albo datę przyjęcia przez odbiorcę wyrobów, towarów, usług lub innych składników majątkowych (w zależności od postanowień umowy kupna-sprzedaży), a w handlu detalicznym datę zapłaty, chyba że umowa stron przewiduje inny moment przejścia korzyści i ciężarów na kupującego.

Jeśli przy usługach nie ma daty ich odbioru, to za datę sprzedaży uznaje się datę wystawienia faktury lub innego dowodu sprzedaży. Przychód jest ewidencjonowany na podstawie faktur VAT, jednak przy dacie powstania przychodu uwzględnić należy moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku VAT należnego, co zapewni zgodność ewidencji w zakresie rozrachunków z tytułu podatku VAT i przychodów ze sprzedaży. Powyższa uwaga dotyczy sprzedaży opodatkowanej VAT.

Przy **sprzedaży komisowej** za datę sprzedaży uważa się datę nadejścia zapłaty lub informacji o dokonaniu sprzedaży przez pośrednika.

W **obrocie zagranicznym** za datę sprzedaży, także wewnątrzspółnotowej – WDT oraz na eksport, uznaje się dzień wystawienia faktury, nie później jednak niż ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło wydanie wyrobów, towarów lub innych rzeczy, dzień zbycia praw majątkowych, wykonania usługi.

Przychody ze sprzedaży koryguje się o wartość uznanych reklamacji ilościowych, jakościowych, jak i wartościowych oraz z tytułu wszelkich błędów podanych w dowodzie sprzedaży. Korekty sprzedaży objętej VAT dokonuje się na podstawie faktur korygujących.

Dla ułatwienia ustalenia łącznej sumy przychodów oraz kosztów pozyskania tych przychodów **wskazane jest rozdzielenie kont 700, 730 oraz 740** na dwa oddzielne konta syntetyczne, z których jedno przeznaczają się do ewidencji przychodów oraz dotacji otrzymanych, a drugie do kosztów oraz dotacji przekazanych.

Taki podział kont zwiększa czytelność danych księgowych, wyklucza konieczność stosowania korekt przy pomocy minusowych zapisów korygujących (tzw. „technicznych”) i ułatwia ustalenie sald kosztów i sald przychodów do przeksięgowania na **konto 860** (dokonywanych w końcu roku w celu ustalenia wyniku finansowego).

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych wszystkie przychody trzeba ewidencjonować według pozycji planu finansowego.

Operacje sprzedaży (na podstawie ustaleń art. 17 ust. 1 pkt 4 „ustawy”) trzeba też ujmować w księgach pomocniczych ze szczegółowością nie-

zbudną do celów rozliczeń podatkowych. W samorządowych zakładach budżetowych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, w ewidencji przychodów i kosztów trzeba również uwzględnić grupowanie potrzebne do ustalenia dochodu do opodatkowania. Jednocześnie ewidencję szczegółową należy dostosować do potrzeb sprawozdawczości i analizy.

Każdy podatnik VAT chcący skorzystać z prawa do odliczenia VAT zapłaconego przy zakupach towarów lub usług zużywanych do działalności, której sprzedaż jest opodatkowana VAT, zobowiązany jest do prowadzenia odrębnej ewidencji zakupu i sprzedaży zawierającej dane umożliwiające uzyskanie wszystkich informacji koniecznych do sporządzenia deklaracji i rozliczania VAT zgodnie z wymogami ustawy o VAT.

Ponadto, mając na uwadze obowiązek sporządzenia rachunku zysków i strat jednostki w wariantcie porównawczym (załącznik nr 10 do „rozporządzenia”), w którym w części A.III wykazać należy **koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby**, do kont **zespołu 7** trzeba wprowadzić w jednostkach rozliczających koszty na kontach **zespołu 5** dodatkowe **konta 790 „Obroty wewnętrzne”** oraz **791 „Koszty obrotów wewnętrznych”**. **Konto 791** jest niezbędne dla wyodrębnienia kosztów wytworzenia produktów zużytych na własne potrzeby. Alternatywny sposób ewidencji obrotów wewnętrznych za pośrednictwem konta 761 nie gwarantuje przejrzystości ewidencji i jej zgodności z rachunkiem zysków i strat.

Konto 700 **„Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”**

Konto 700 służy do ewidencji:

- 1) przychodów ze sprzedaży na rzecz obcych jednostek, wyrobów gotowych, półfabrykatów i wszelkiego rodzaju usług,
- 2) kosztów wytworzenia produktów sprzedanych – w tych jednostkach, które rozliczają koszty na kontach **zespołu 5**.

Na stronie **Wn konta 700** księguje się:

- 1) koszt wytworzenia sprzedanych produktów – w korespondencji z **kontem 500, 530, 580, 600, 620** lub **490** (w jednostkach ewidencyjnych koszty wyłącznie w **zespołe 4**),
- 2) zmniejszenie przychodów ze sprzedaży z tytułu uznanych reklamacji oraz z innych tytułów dokumentowanych fakturami korygującymi VAT lub notami uznaniowymi korygującymi wystawione rachunki.

Na stronie **Ma konta 700** ujmuje się:

- przychody ze sprzedaży – w korespondencji z kontami **zespołu 1 i 2**,
- zmniejszenia uprzednio zaksięgowanych kosztów wytworzenia sprzedanych produktów – w korespondencji z kontami **zespołu 5** lub **6**.

Do **konta 700** należy prowadzić ewidencję szczegółową dostosowaną do potrzeb wymiaru podatków oraz do potrzeb zarządzania i sprawozdawczości, w tym uwzględniającą grupowanie wymagane w rachunku zysków i strat, a ponadto uwzględniającą podziałki klasyfikacji budżetowej dochodów.

Potrzebne może też być wyodrębnienie przychodów ze sprzedaży poszczególnych produktów lub ich grup rodzajowych, a przede wszystkim tych produktów, do których otrzymuje się dotacje przedmiotowe oraz według przedmiotów i kierunków sprzedaży.

Zamiast **konta 700** można prowadzić oddzielne konto:

- dla przychodów ze sprzedaży produktów i ich korekt – np. **701**,
- dla kosztów wytworzenia sprzedanych produktów i ich ewentualnych korekt – np. **702** i wówczas przy operacjach zmniejszających przychody lub koszty (które księgowane są po przeciwnej stronie w stosunku do ujęcia korygowanej operacji) nie potrzeba stosować dwustronnego zapisu minusowego, aby urealnić saldo oddzielnie kosztów i oddzielnie przychodów.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- przychody ze sprzedaży i wartość przekazanych do własnej działalności produktów – na stronę **Ma 860**,
- koszty wytworzenia tych produktów (w **jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5**) – na stronę **Wn 490**,

- koszty wytworzenia produktów **ustalone na poziomie ceny sprzedaży netto (w jednostkach ewidencjonujących koszty tylko w zespole 4)** – na stronę **Wn 490**.

Na koniec roku na **koncie 700** nie występuje saldo.

**Typowe zapisy strony Wn konta 700
„Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	A. W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 i 6	
1.	Koszt wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów wydanych nabywcom: <ul style="list-style-type: none"> – z magazynów w cenach ewidencyjnych, – bezpośrednio z produkcji po koszcie wytworzenia. 	580, 600 500, 530
2.	Koszty wytworzenia usług sprzedanych i świadczonych dla własnej działalności finansowo wyodrębnionej.	500, 530, 580, 791
3.	Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych produktów rozchodowanych z magazynu lub bezpośrednio z produkcji.	620
4.	Odchylenia kredytowe od produktów zwróconych przez odbiorców.	620
	B. W jednostkach, które ujmują koszty wyłącznie na kontach w zespole 4	
5.	Koszt wytworzenia produktów sprzedanych, skalkulowany w wysokości ceny sprzedaży netto pomniejszonej o przeciętny zysk brutto osiągany przy sprzedaży.	490
	C. We wszystkich jednostkach	
6.	Zwroty ze sprzedaży i korekty błędów w wystawionych fakturach lub rachunkach zmniejszające przychody* ze sprzedaży produktów oraz udzielone dodatkowe rabaty i bonifikaty.	201, 221, 234

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
7.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży produktów.	860

* Zapis techniczny (minusowy na 700) urealnijający wartość przychodów ze sprzedaży.

Typowe zapisy strony Ma konta 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Sprzedaż produktów (według właściwych dowodów sprzedaży): <ul style="list-style-type: none"> – zapłacona w dniu sprzedaży: <ul style="list-style-type: none"> a) gotówką, 101 b) czekiem rozliczeniowym lub wekslem, 140 – ujęta jako należność. 201, 221, 234, 240 	
2.	Korekty zwiększające sprzedaż.	201, 221, 234, 240
3.	Korekty zmniejszające koszty wytworzenia sprzedanych produktów: <ul style="list-style-type: none"> – wartość wyrobów zwróconych przez odbiorców w wyniku uznanej reklamacji do magazynu (w cenach ewidencyjnych), 600 – odchylenia debetowe dotyczące zwróconych produktów przychodowanych w stałych cenach ewidencyjnych. 620 	
4.	Odchylenie kredytowe od cen ewidencyjnych dotyczące sprzedanych wyrobów.	620
5.	Przeniesienie w końcu roku kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży produktów.	490
6.	Zaliczenie wpływów na rachunek bankowy jednostki do przychodów z tytułu sprzedaży, wcześniej uznanych za niewyjaśnione.	245

Konto 720 **„Przychody z tytułu dochodów budżetowych”**

Konto 720 służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych, związanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności dochodów, do których zalicza się: **podatki, składki, opłaty i inne dochody budżetu państwa**, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie ustaw lub umów międzynarodowych.

Na stronie **Wn konta 720** ujmuje się odpisy (zmniejszenia uprzednio ujętych) dochodów budżetowych, odpisy aktualizujące należności podatkowe oraz na koniec roku przeniesienie salda na **konto 860**, zaś na stronie **Ma** przychody z tytułu dochodów budżetowych.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego ujmuje się także przychody z tytułu tych dochodów samorządu terytorialnego, które nie są ujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych i wpływają bezpośrednio na rachunek budżetu (**konto 133**).

Przychody z tytułu wyżej wymienionych dochodów jednostek budżetowych obejmują:

- 1) wartość przychodów z tytułu dochodów budżetowych związanych bezpośrednio z działalnością podstawową jednostki budżetowej, do których w szczególności zaliczyć należy: przychody z tytułu podatków, składek, opłat, ceł, wpłat z samorządowych zakładów budżetowych oraz z tytułu zwrotu wydatków budżetowych lat ubiegłych, a także z innych tytułów określonych przepisami;
- 2) równowartość tych **dochodów budżetu** jednostki samorządu terytorialnego, które nie są ujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych, bo wpływają bezpośrednio na rachunek budżetu (§ 9 „rozporządzenia”), a w szczególności:
 - subwencje i dotacje celowe z budżetu państwa,
 - udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego,
 - dotacje celowe z państwowych funduszy celowych oraz dotacje celowe na zadania realizowane przez jednostkę samorządu te-

rytorialnego na podstawie porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego,

- 3) odsetki za zwłokę⁴ i inne należności uboczne w kwocie wpłaconej od należności podatkowych.

Ewidencję analityczną przychodów ujmowanych na **koncie 720** należy prowadzić, uwzględniając podziałki klasyfikacji budżetowej dochodów.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 720** powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego jednostki.

W zakresie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych ewidencja szczegółowa jest prowadzona według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast w zakresie podatków pobieranych przez inne organy szczegółowa ewidencja musi być dostosowana do wymogów obowiązującej z tego zakresu sprawozdawczości.

Przychody z tytułu podatków i opłat pobieranych przez organy podatkowe samorządu terytorialnego podlegają ewidencji według zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375), wydanym na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1b ufp, zaś dla pobieranych przez organy podatkowe podległe Ministrowi Finansów zasady rachunkowości określone zostały w zarządzeniu nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednooso-

⁴ Na stronie **Ma konta 720** księguje się tylko odsetki od zaległości we wpłacie podatków lokalnych, co wynika wprost z § 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375). Odsetki od zaległości z tytułu płatności innych dochodów budżetowych niż podatki księguje się na **koncie 750** i zalicza do dochodów budżetowych. Podobnie przedstawia się sprawa odpisów z tytułu należnego podatnikowi oprocentowania za nieterminowy zwrot nadpłaty, który w myśl § 20 rozporządzenia ewidencjonuje się na stronie **Wn konta 720** w korespondencji ze stroną **Ma konta 221** – Należności z tytułu dochodów budżetowych, co także należy potraktować jako wyjątek od ogólnych reguł rachunkowości.

bowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 62).

Prowadzona przez wydzielone w urzędach jednostek samorządu terytorialnego komórki organizacyjne rachunkowość podatków i opłat (według zasad określonych w podanym wyżej rozporządzeniu) stanowi integralną część ewidencji księgowej urzędu i wobec tego obroty i salda prowadzonych tam kont muszą znaleźć ujęcie w dziennikach i na kontach księgi głównej (ewidencji syntetycznej) urzędu funkcjonującego na zasadach jednostki budżetowej. Dochody budżetowe pobierane przez państwowe organy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego mogą być ujmowane na **koncie 720** na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (nadpłaty i zaległości).

W końcu roku obrotowego saldo **konta 720** przenosi się na **konto 860**. Na koniec roku konto nie wykazuje salda.

W rachunku zysków i strat przychody z tytułu dochodów budżetowych wykazywane są w poz. **A.VI. Przychody z tytułu dochodów budżetowych**.

Typowe zapisy strony Wn konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odpisy należności z tytułu podatków i opłat.	221
2.	Należne podatnikowi odsetki z tytułu nieterminowego zwrotu nadpłaty podatku.	221
3.	Pierwsza opłata z tytułu ustanowienia prawa wieczystego użytkowania.	221
4.	Opłata roczna z tytułu ustanowionego prawa wieczystego użytkowania.	221
5.	Odpisy aktualizujące należności podatkowe.	290
6.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych przychodów z tytułu finansowych dochodów budżetowych.	860

**Typowe zapisy strony Ma konta 720
„Przychody z tytułu dochodów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody z tytułu dochodów budżetowych z działalności podstawowej: – przypisanych jako należności, – wpłaconych do kasy lub banku (nieprzypisanych uprzednio na koncie 221).	221 101, 130*
2.	Przypisanie wymagalnych odsetek należnych na koniec kwartału od należności podatkowych.	221
3.	Przypis należności budżetowej odpowiadający zaległościom podatkowym pobieranych przez państwowe organy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego**.	221
4.	Zmniejszenia odpisów aktualizujących należności dotyczących przychodów z tytułu dochodów budżetowych w zakresie podatków lokalnych.	290
5.	Zaliczenie do przychodów z tytułu dochodów budżetowych wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione.	245
6.	Przychody z tytułu dochodów budżetowych realizowane bezpośrednio na rachunek budżetu z tytułu subwencji, dotacji, podatków pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego w wartości: dochody wykonane w sprawozdaniu RB-27S „organu”.	800

* Wpłaconych zarówno na konto dochodów jednostki budżetowej, jak i bezpośrednio na rachunek budżetu samorządu terytorialnego, z tym że wówczas będzie to zapis wtórny do zapisu na koncie 133 (na podstawie polecenia księgowania do Wb z rachunku 133).

** Zapis dotyczy wzrostu wartości zaległości w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego. Wartość zapisu będzie odpowiadała różnicy pomiędzy należnościami z tytułu zaległości na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego a należnościami na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego. W przypadku zmniejszenia zaległości w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego stosujemy zapis ujemny.

Konto 730 **„Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”**

Na **koncie 730** ewidencjonuje się przychody ze sprzedaży towarów oraz ich wartość w cenach zakupu (nabycia). Za cenę zakupu (nabycia) uważa się również cenę ewidencyjną skorygowaną o odchylenia od tej ceny.

Na stronie **Wn konta 730** ujmuje się:

- wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia) – w korespondencji z **kontem 330 i 340**,
- zmniejszenie przychodów ze sprzedaży towarów w wyniku uznania reklamacji odbiorców i korekt błędów w dowodach sprzedaży oraz udzielenia upustów i rabatów – w korespondencji z **kontem 101** lub **201**,
- w jednostkach będących podatnikami VAT, a niezobowiązanych do stosowania kas rejestrujących z pamięcią fiskalną, zmniejszenie przychodu ze sprzedaży z tytułu wliczonego w cenę sprzedaży detalicznej VAT (**Ma konto 225**).

Na stronie **Ma konta 730** księguje się:

- przychody ze sprzedaży towarów (w jednostkach handlu detalicznego nieposiadających kas rejestrujących w cenie sprzedaży brutto), w korespondencji z kontami **zespołu 1, 2, 8**,
- korektę wartości sprzedanych towarów w związku z przyjęciem zwróconych towarów w wyniku uznanej reklamacji (w cenach ewidencyjnych) – w korespondencji z **kontem 330 i 340**.

Zamiast **konta 730** można prowadzić dwa konta, wydzielając:

- przychody ze sprzedaży towarów i korekty tych przychodów, np. na **731**,
- wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu i ich korekty, np. na **732**.

Ewidencję analityczną do **konta 730** należy prowadzić zależnie od potrzeb jednostki, wyodrębniając np. przychody i wartość towarów sprzedanych w poszczególnych miejscach sprzedaży z podziałem na sprzedaż hurtową i detaliczną.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- przychody ze sprzedaży towarów na stronę **Ma konta 860 (Wn 730)**,
- wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia) na stronę **Wn konta 860 (Ma 730)**.

Na koniec roku obrotowego na **koncie 730** nie występuje saldo.

Typowe zapisy strony Wn konta 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia) lub w stałej cenie ewidencyjnej.	330
2.	Zmniejszenie przychodów ze sprzedaży na skutek korekty faktur lub rachunków.	101, 201
3.	Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane towary.	340
4.	Korekta przychodu ze sprzedaży detalicznej brutto o wyliczony na koniec okresu należny VAT. (W jednostkach będących podatnikiem VAT, a zwolnionych z prowadzenia kas rejestrujących).	225
5.	Odchylenia kredytowe dotyczące towarów zwróconych przez odbiorców.	340
6.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody ze sprzedaży towarów*.	101, 131, 201, 234
2.	Odchylenia debetowe dotyczące towarów zwróconych przez odbiorców.	340

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwwstawne
3.	Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane towary.	340
4.	Przyjęcie towarów zwróconych przez odbiorców w wyniku uznanej reklamacji (w cenach ewidencyjnych).	330
5.	Przeniesienie w końcu roku wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia).	860
6.	Zaliczenie do przychodów z tytułu sprzedaży towarów wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione.	245

* W jednostce będącej podatnikiem VAT:

- a) w przypadku sprzedaży detalicznej (w jednostkach zwolnionych z posiadania kas rejestrujących) – „wstępnie” w wysokości utargu, brutto, tj. łącznie z VAT,
- b) przy sprzedaży na podstawie kas rejestrujących i faktur – przychód bez naliczonego VAT.

Konto 740 **„Dotacje⁵ i środki na inwestycje”**

Konto 740 służy do ewidencji:

- dotacji otrzymanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz innych środków na finansowanie działalności podstawowej samorządowych zakładów budżetowych,
- środków pieniężnych przeznaczonych na inwestycje gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową,
- dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansującym oddziałom samorządowych zakładów budżetowych,

⁵ Dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych (art. 126 ufp).

- zwrotu dotacji niewykorzystanych, nadmiernie pobranych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem,
- równowartości środków pieniężnych zakładów budżetowych przekazanych lub przeznaczonych na finansowanie inwestycji.

Na **koncie 740** nie ujmuje się dotacji otrzymanych na finansowanie inwestycji samorządowego zakładu budżetowego, bo te księguje się na podstawie przelewu **Wn 131, Ma 800**.

„**Wykorzystanie dotacji** następuje w szczególności **przez zapłatę** za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona, albo, w przypadku gdy odrębne przepisy stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji, wykorzystanie następuje przez realizację celów wskazanych w tych przepisach”⁶.

Na stronie **Wn konta 740** ujmuje się:

- dotacje przekazane na finansowanie działalności podstawowej podległych samobilansującym oddziałom samorządowych zakładów budżetowych (w korespondencji z **kontem 131** lub **240**),
- równowartość inwestycji **sfinansowanych** ze środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych i z dochodów jednostek budżetowych (szkół i placówek oświatowych) ze środków gromadzonych na wydzielonych rachunkach bankowych,
- wartość środków **przeznaczonych** na finansowanie planowanych inwestycji samorządowych zakładów budżetowych oraz samorządowych jednostek budżetowych (szkół i placówek oświatowych) ze środków gromadzonych na wydzielonych rachunkach bankowych, które przewidziano sfinansować z własnych przychodów, ale w danym roku ich nie wykorzystano i wobec tego tworzy się rezerwę na przyszłe zobowiązania w korespondencji z **kontem 840**,
- zwrotu dotacji niewykorzystanych (nadmiernie pobranych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem) w korespondencji z **kontem 131** lub **225**.

Na stronie **Ma** księguje się otrzymane lub należne dotacje wpływające na wynik finansowy (np. dotacje przedmiotowe i podmiotowe dla samorządowych zakładów budżetowych. Dotacje otrzymane w ciągu roku

⁶ Artykuł 251 ust. 4 ufp.

- w korespondencji z **kontem 131**, zaś dotacje należne na podstawie przepisów prawa lub zawiadomienia organu dotującego, ale niewpłacone na rachunek bankowy do ostatniego dnia danego okresu sprawozdawczego albo też należne dotacje za dany rok, które wpłynęły na rachunek jednostki, w okresie następnym do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego
- w korespondencji z **kontem 225**.

Jeśli na stronie **Wn** księguje się korekty zmniejszające dotacje otrzymane, a na stronie **Ma** korekty zmniejszające dotacje przekazane, to dla zachowania zasady czystości obrotów konieczne są uzupełniające zapisy techniczne (minusowe) po obydwu stronach **konta 740**, ponieważ w końcu roku trzeba ustalić wartości skorygowane (netto):

- dotacji otrzymanych, które w końcu roku przenosi się na **Ma 860**,
- dotacji przekazanych oraz środków wykorzystanych i przeznaczonych na inwestycje w samorządowych zakładach budżetowych, które w zamknięciu roku przenosi się na **Wn 860**.

Ewidencja szczegółowa powinna zapewnić możliwość ustalenia wysokości dotacji otrzymanych i przekazanych ze wskazaniem jednostek przekazujących i otrzymujących z jednoczesnym **wyodrębnieniem poszczególnych tytułów dotacji**, w celu prawidłowego ich rozliczenia i wykazania w sprawozdaniach budżetowych i finansowych.

W końcu roku obrotowego **konto 740** zamyka się dwoma saldami:

- saldo **Wn** (dotacje przekazane na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansującym oddziałom oraz wykorzystane lub przeznaczone środki własne na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych) na stronę **Wn konta 860**,
- saldo **Ma** (dotacje otrzymane na finansowanie działalności podstawowej) na stronę **Ma konta 860**.

Na koniec roku saldo na **koncie 740** nie może występować.

Typowe zapisy strony Wn konta 740 „Dotacje i środki na inwestycje”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Dotacje przekazane samodzielnym oddziałom samorządowych zakładów budżetowych.	131, 240
2.	Zwrot dotacji niewykorzystanych lub nadmiernych.	131, 225
3.	Równowartość środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych oraz samorządowych i państwowych jednostek budżetowych (szkół i placówek oświatowych) gromadzonych na wydzielonych rachunkach bankowych wykorzystanych na sfinansowanie inwestycji (zapis dodatkowy pod datą zapłaty zobowiązania).	800
4.	Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania dotyczące inwestycji samorządowych zakładów budżetowych oraz samorządowych i państwowych jednostek budżetowych (szkół i placówek oświatowych) planowanych do sfinansowania ze środków własnych lub gromadzonych na wydzielonych rachunkach bankowych a niewykorzystanych w danym roku.	840
5.	Przeniesienie w końcu roku salda dotacji otrzymanych.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 740 „Dotacje i środki na inwestycje”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyznane dotacje na działalność podstawową samorządowych zakładów budżetowych:	
	– przelane,	131
	– należne (na koniec roku budżetowego)*.	225
2.	Przebieganie dotacji dotyczących danego okresu, które w poprzednich okresach zaliczono do przychodów przyszłych okresów.	840

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Otrzymane zwroty dotacji uprzednio przelanych podległym oddziałom samorządowych zakładów budżetowych.	131
4.	Przeniesienie w końcu roku wartości dotacji przekazanych.	860

* Wynikające z przepisów prawa lub potwierdzone przez organ dotujący albo jeśli należna dotacja za dany rok wpłynęła na rachunek jednostki w okresie następnym po dniu bilansowym, mimo że jednostka dotująca przekazała ją w roku poprzednim.

Konto 750 „Przychody finansowe”

Konto 750 służy do ewidencji przychodów finansowych.

Na stronie **Ma konta 750** ujmuje się przychody z tytułu operacji finansowych, w szczególności:

- przychody ze sprzedaży papierów wartościowych,
- przychody z udziałów i akcji,
- dywidendy,
- odsetki od udzielonych pożyczek,
- dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
- odsetki za zwłokę w zapłacie należności, z wyjątkiem odsetek dotyczących należności z tytułu przychodów od zaległości we wpłatach podatków lokalnych ujmowanych na **koncie 720**,
- dodatnie różnice kursowe,
- oprocentowania lokat terminowych i środków na rachunkach bankowych (także środków budżetu europejskiego znajdujących się na rachunkach w BGK⁷) z wyjątkiem oprocentowania środków ZFŚS, państwowych funduszy celowych oraz depozytów i sum obcych, które powiększają odpowiednie fundusze lub wartość zobowiązań

⁷ Artykuł 201 pkt 2 ufp.

wobec właścicieli tych sum, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Ewidencję analityczną do przychodów ujmowanych na **koncie 750** należy prowadzić z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów.

W ewidencji szczegółowej prowadzonej do **konta 750** należy wyodrębnić informacje w przekrojach koniecznych do sporządzenia planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, a także do analizy wykonania tych planów.

Między innymi należy wyodrębnić przychody finansowe z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych oraz należne jednostce odsetki.

W celu uzyskania danych do rachunku zysków i strat, w ewidencji przychodów finansowych należy wyodrębnić następujące grupy wskazujące na tytuł ich uzyskania, a w szczególności:

- dywidendy i udziały w zyskach innych podmiotów gospodarczych,
- odsetki (od udzielonych pożyczek i zwłoki w zapłacie należności),
- pozostałe przychody finansowe niestanowiące dochodów budżetowych.

Na koniec roku saldo konta przenosi się na stronę **Ma 860**. **Konto 750** na koniec roku nie wykazuje salda. W rachunku zysków i strat przychody ewidencjonowane na **koncie 750** wykazuje się w grupie **G. Przychody finansowe**.

Typowe zapisy strony Wn konta 750 „Przychody finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych przychodów finansowych.	860

**Typowe zapisy strony Ma konta 750
„Przychody finansowe”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody ⁸ ze sprzedaży aktywów finansowych (w cenie sprzedaży).	101, 130, 131, 240
2.	Dywidendy z tytułu udziałów w obcych podmiotach.	130, 221*
3.	Otrzymane lub przypisane odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie należności (nie dotyczy odsetek od należności podatkowych).	130, 131, 201, 221, 240
4.	Odsetki od papierów wartościowych:	
	– skapitalizowane,	030, 140
	– otrzymane.	101, 130, 131
5.	Oprocentowanie własnych środków na rachunkach bankowych (o ile szczególne przepisy lub umowy nie stanowią inaczej)**.	130, 131, 132, 139
6.	Oprocentowanie rachunków środków pieniężnych na płatności prowadzonych w BGK.	137, 138
7.	Dyskonto przy zakupie weksli i czeków obcych.	140
8.	Dodatnie różnice kursowe naliczone na koniec kwartału. (Na początku II, III i IV kwartału winny być storowane).	101, 139, 201, 240
9.	Przypisanie wymagalnych odsetek należnych na koniec kwartału.	201, 221, 225, 229, 240
10.	Zmniejszenia odpisów aktualizujących należności dotyczących przychodów finansowych.	290
11.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego dotyczącego finansowych aktywów trwałych.	073

⁸ Z zastrzeżeniem art. 104 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
12.	Przywrócenie wartości krótkoterminowych aktywów finansowych w razie ustąpienia przyczyn ich obniżenia.	140
13.	Równowartość przelanego na dochody oprocentowania sum depozytowych i sum na zlecenie złożonych przez państwowe jednostki budżetowe.	130
14.	Zaliczenie do przychodów finansowych wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione.	245

* Należne dywidendy zalicza się do przychodów finansowych na dzień powzięcia przez właściwy organ spółki uchwały o podziale zysku, chyba że w uchwale określono inny dzień nabycia prawa do dywidendy (§ 26 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 277).

** Z wyjątkiem związanych z ZFŚS i z państwowymi funduszami celowymi, które księguje się odpowiednio na 851 lub 853 oraz odsetek od wadliów i kwot zabezpieczenia należytego wykonania umowy w zamówieniach publicznych.

Konto 751 „Koszty finansowe”

Konto 751 służy do ewidencji kosztów finansowych.

Na koszty finansowe składają się przede wszystkim naliczone wymagalne od jednostek odsetki, w tym od kredytów, pożyczek i innych zobowiązań finansowych zaciągniętych przez urzędy jednostek samorządu terytorialnego na rzecz budżetu, a także wymagalne odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji, zapłacone dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, wartość sprzedanych aktywów finansowych (udziałów, akcji i papierów wartościowych) oraz ujemne różnice kursowe walut obcych, a także odpisy aktualizujące należności z tytułu przychodów finansowych, z wyjątkiem dotyczących inwestycji w okresie realizacji oraz ZFŚS i funduszy celowych.

Na stronie **Wn** konta księguje się koszty operacji finansowych⁹ obejmujące w szczególności:

- wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych,
- odsetki od sprzedanych obligacji własnych,
- odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek przez jednostki samorządu terytorialnego,
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji oraz ZFŚS i funduszy celowych,
- dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
- ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji,
- odpisy aktualizujące wartość aktywów finansowych,
- odpisy należności z tytułu operacji finansowych,
- odpisy aktualizujące należności dotyczące przychodów finansowych.

Ewidencję analityczną do **konta 751** należy prowadzić według tytułów kosztów operacji finansowych, z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

W celu sporządzenia rachunku zysków i strat ewidencja szczegółowa do **konta 751** powinna zapewnić wyodrębnienie **kosztów z tytułu zarachowanych odsetek** od pożyczek i zwłoki w zapłacie zobowiązań.

W rachunku zysków i strat koszty ujmowane na **koncie 751** wykazuje się w grupie **H. Koszty finansowe**.

Saldo **konta 751** na koniec roku przenosi się na stronę **Wn 860** i wobec tego konto nie wykazuje salda.

⁹ Koszty operacji finansowych urzędu jst obejmują także wszystkie koszty pokrywane z wydatków budżetowych nieujętych w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych (art. 249 ust. 3 ufp).

**Typowe zapisy strony Wn konta 751
„Koszty finansowe”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość bilansowa sprzedanych aktywów finansowych.	030, 140
2.	Dyskonto przy sprzedaży weksli i czeków obcych.	140
3.	Zapłacone odsetki od zobowiązań.	101, 130, 131, 132
4.	Ujemne różnice kursowe wyliczane na koniec kwartału dotyczące:	
	– należności,	201, 240
	– środków pieniężnych w walutach obcych.	101, 131, 139
5.	Naliczone na koniec kwartału wymagalne odsetki od niezapłaconych w terminie zobowiązań*.	201, 225, 229, 240
6.	Odpisy aktualizujące należności dotyczące przychodów finansowych.	290
7.	Zmniejszenie wartości finansowych aktywów trwałych w związku z aktualizacją ich wartości.	073
8.	Zmniejszenie wartości krótkoterminowych papierów wartościowych.	140
9.	Zapłacone odsetki od pożyczek i kredytów zaciągniętych przez jednostki samorządu terytorialnego.	130
10.	Zapłacone odsetki od obligacji własnych.	130

* Z wyjątkiem związanych ze środkami trwałymi w budowie (inwestycjami), ZFŚS i państwowymi funduszami celowymi, które księguje się odpowiednio na 080, 851 lub 853.

Typowe zapisy strony Ma konta 751 „Koszty finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane koszty.	Różne konta uprzednio uznane.
2.	Przeniesienie na koniec roku poniesionych kosztów finansowych.	860

Konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

Konto 760 służy do ewidencji przychodów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach: **700, 720, 730, 750**. Ponadto **konto 760** służy do ewidencji dodatnich skutków finansowych zdarzeń trudnych do przewidzenia, które wystąpiły poza działalnością operacyjną jednostki i nie są związane z ogólnym profilem jej prowadzenia (wcześniej klasyfikowane jako „zyski nadzwyczajne”). Kategoria „zysków nadzwyczajnych” wskutek ostatniej nowelizacji ustawy o rachunkowości została wyeliminowana (zyski i straty nadzwyczajne obecnie dotyczą tylko banków i ubezpieczycieli), a zakres desygnatów tej kategorii został włączony do pozostałych przychodów operacyjnych.

Śród pozostałych przychodów operacyjnych wymienionych w art. 3 ust. 1 pkt 32 „ustawy” w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych w szczególności występują przychody związane:

- ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- ze sprzedażą pozostałości po zlikwidowanych środkach trwałych,
- ze sprzedażą materiałów w wartości ich ceny sprzedaży ustalonej na poziomie ceny zakupu lub nabycia,
- z odpisaniem zobowiązań przedawnionych i umorzonych, z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, nieobciążających kosztów działalności operacyjnej,

- z rozwiązaniem rezerw (na zobowiązania), z wyjątkiem związanych z operacjami finansowymi (księgowanymi na **koncie 750**),
- z korektami odpisów aktualizujących wartość aktywów, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,
- z otrzymanymi odszkodowaniami,
- z otrzymanymi karami,
- z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów obrotowych, w tym także środków pieniężnych **na inne cele niż nabycie** gotowych środków trwałych, inwestycji oraz wartości niematerialnych i prawnych (bo te pod datą otrzymania księguje się: wpływ **Wn 139 Ma 240**, a po ich wykorzystaniu równoległy do zapłaty zapis **Wn 240 Ma 800**),
- z odpisaniem niewyjaśnionych nadwyżek aktywów obrotowych, ujawnionych w trakcie inwentaryzacji (niepodlegających kompensacie z niedoborami oraz niekorygującymi kosztów na **koncie 401**),
- z należnym jednostce wynagrodzeniem płatnika podatku dochodowego i składek ZUS (potrącanym w składanych deklaracjach),
- z przepadkiem kaucji i wadium,
- z wynajmem środków trwałych jednostki, gdy nie stanowi to przedmiotu jej statutowej działalności,
- ze złomowaniem zapasów aktywów obrotowych,
- ze zdarzeniami losowymi (określanymi w planie kont w znowelizowanym „rozporządzeniu” jako przychody o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie).

Na stronie Ma konta 760 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów¹⁰ (**w wartości cen sprzedaży bez VAT należnego**),
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie (inwestycji),

¹⁰ Zapis komentarza „rozporządzenia” do konta 760, stwierdzający, że na stronie Ma tego konta ujmuje się „przychód ze sprzedaży materiałów **w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów**”, należy ignorować, gdyż w praktyce księgowej wycenę przychodów prowadzi się w cenach sprzedaży netto.

- 3) pozostałe przychody operacyjne, do których zalicza się w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania (z wyjątkiem dotyczących zdarzeń losowych), kary, darowizny i nieodpłatnie otrzymane aktywa umarzone jednorazowo oraz środki obrotowe (poza otrzymanymi w ramach centralnego zaopatrzenia i przejętymi ze zlikwidowanych jednostek, które księguje się na **Ma 800**),
- 4) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną **Wn konta 490** (niezwiązanych ze sprzedażą lub wydaniem do własnej działalności wyodrębnionej),
- 5) równowartość odpisów amortyzacyjnych i odpisów aktualizujących w samorządowych zakładach budżetowych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, a także od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na sfinansowanie których otrzymano środki pieniężne, w korespondencji ze stroną **Wn konta 800**.

W końcu roku obrotowego wartość pozostałych przychodów operacyjnych przenosi się na stronę **Ma konta 860** i wobec tego **konto 760** nie wykazuje salda.

Ewidencję szczegółową do **konta 760** należy dostosować do potrzeb planowania, kontroli, sprawozdawczości i analizy z zaznaczeniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

W rachunku zysków i strat pozostałe przychody operacyjne, z **wyjątkiem** przychodów z tytułu sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych, wykazuje się w poz. **D.III. „Inne przychody operacyjne”**, natomiast w poz. **D.I** wykazuje się zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.

Typowe zapisy strony Wn konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające pozostałe przychody operacyjne ze sprzedaży materiałów, środków trwałych, środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz wartości niematerialnych i prawnych.	201, 221, 234, 240
2.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych pozostałych przychodów operacyjnych.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji, materiałów i odpadów po likwidacji składników majątkowych oraz z najmu, dzierżawy jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, jeśli nie są one przychodami z ich działalności statutowej.	101, 130, 131, 201, 221, 234, 240
2.	Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie materiałów.	340
3.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań.	201, 231, 234, 240
4.	Otrzymane lub należne odszkodowania* (niezwiązane ze zdarzeniami losowymi), kary oraz uprzednio odpisane należności.	101, 130, 131, 132*, 201, 234, 240
5.	Otrzymane darowizny oraz nieodpłatnie przejęte do działalności operacyjnej materiały i środki pieniężne.	101, 131, 132, 310
6.	Otrzymane nieodpłatnie z tytułu darowizny pozostałe środki trwałe (w aktualnej wartości według wyceny).	013

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
7.	Rozliczone nadwyżki aktywów obrotowych, jeśli nie uznano ich za korygujące uprzednio ujęte koszty zużycia.	240
8.	Odpisanie równowartości całości lub części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego wartość należności wobec ustania przyczyn ich dokonania (z wyjątkiem dotyczących należności z tytułu przychodów finansowych).	290
9.	Rozwiązanie uprzednio utworzonej rezerwy na przyszłe zobowiązania wobec ustania przyczyn jej dokonania.	840
10.	Przyjęte do magazynu odpady z likwidacji majątku trwałego.	310
11.	Przepadek otrzymanego wadium.	240
12.	Przysądzone koszty postępowania spornego.	240
13.	Przewyżka roszczenia ponad wartość netto niedoboru.	240
14.	Należne jednostce wynagrodzenie płatnika podatku dochodowego i składek ZUS (potrącane w składanych deklaracjach)**.	225, 229
15.	Zaliczenie wadium na poczet przychodów ze sprzedaży nieruchomości.	240
16.	Równowartość odpisów amortyzacyjnych i odpisów aktualizujących od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, a także od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na sfinansowanie których otrzymano środki pieniężne (dotyczy tylko samorządowych zakładów budżetowych).	800
17.	Zaliczenie do pozostałych przychodów operacyjnych wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione.	245

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
18.	Przyznane odszkodowania za straty spowodowane zdarzeniami losowymi objętymi ubezpieczeniami.	240
19.	Wpłata przyznanego od ubezpieczyciela odszkodowania z tytułu zdarzeń losowych bez wcześniejszego przypisania należności.	130, 131, 132

* Odszkodowania za utracone lub uszkodzone mienie oddane samorządowej jednostce budżetowej prowadzącej działalność na podstawie ustawy o systemie oświaty w zarząd bądź użytkowanie zalicza się do jej dochodów ujmowanych na koncie 132 (według komentarza do konta 132 „rozporządzenia”).

** Równowartość tych potrąceń obciąża wydatki budżetowe, a wpływa na dochody budżetowe.

Konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki. Ponadto **konto 761** służy do ewidencji ujemnych skutków finansowych zdarzeń losowych, trudnych do przewidzenia, które wystąpiły poza działalnością operacyjną jednostki i nie są związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia.

W szczególności na stronie **Wn** konta ujmuje się:

- wartość w cenie zakupu lub nabycia sprzedanych materiałów,
- **pozostałe koszty operacyjne**, do których zalicza się w szczególności: zapłacone kary, grzywny, odszkodowania, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, jeżeli nie są pokrywane z uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego, odpisy aktualizujące wartość należności od dłużników, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane rzeczowe aktywa obrotowe,
- ujemne skutki finansowe (straty finansowe) odzwierciedlające szkody w aktywach wywołane zdarzeniami losowymi, np. powódź, pożar, huragan, gradobicie, oraz koszty usunięcia skutków tych zdarzeń, zarówno w majątku trwałym, jak i obrotowym (określane w planie kont w znowelizowanym „rozporządzeniu” jako „koszty o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie”).

Straty ujmuje się w ewidencji w tym roku, w którym wystąpiły, jeżeli wiadomość uzyskano do dnia rzeczywistego zamknięcia ksiąg rachunkowych tego roku.

Konto 761 służy ponadto do ewidencji zapisów uzupełniających związanych ze zmianą stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych), dokonywanych w jednostkach ewidencjonujących koszty na **kontach 400–405 i 409** oraz na kontach **zespołu 5 i 6**, w korespondencji z innymi kontami niż **konto 490 i 700** lub kontami **zespołu 5 i 6** (np. równowartości niedoborów produktów, którą księguje się w korespondencji z **kontem 240**).

Zmiany stanu produktów spowodowane różnicami inwentaryzacyjnymi ujmuje się także na **kontach 490 i 761** (**zapis uzupełniający, uszczelniający „krąg kosztowy”**)¹¹.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- na stronę **Wn konta 490**, w korespondencji ze stroną **Ma konta 761** – koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na **koncie 761**,
- na stronę **Wn konta 860** pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną **Ma konta 761**.

Na koniec roku konto nie wykazuje salda.

Ewidencję szczegółową do **konta 761** należy dostosować do potrzeb kontroli, sprawozdawczości i analizy.

¹¹ W następujący sposób:

- a) niedobory produktów Wn 490 Ma 761 (jako zmniejszenie kosztów),
- b) nadwyżkę produktów Wn 761 Ma 490 (jako zwiększenie kosztów).

Zapisy na koncie 490 dotyczą zmiany stanu produktów, która powinna odpowiadać wartości tej zmiany ustalonej na kontach zespołu 6 (600, 620 i 640) jako różnica sald końcowych i początkowych tych kont:

- a) obciążenie konta 490 oznacza zmniejszenie stanu produktów (niedobór produktów),
- b) uznanie konta 490 oznacza zwiększenie stanu produktów (nadwyżka produktów).

W rachunku zysków i strat pozostałe koszty operacyjne, z wyjątkiem kosztów bezpośrednio związanych ze sprzedażą niefinansowych aktywów trwałych¹², wykazuje się w poz. **E.II. „Pozostałe koszty operacyjne”**.

**Typowe zapisy strony Wn konta 761
„Pozostałe koszty operacyjne”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość sprzedanych materiałów (w cenie ewidencyjnej).	310, 401
2.	Odchylenie debetowe od cen ewidencyjnych dotyczące materiałów sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie.	340
3.	Wartość darowizn i przekazanych nieodpłatnie rzeczowych aktywów obrotowych:	
	– wartość ewidencyjna,	310, 330, 600*
	– należny VAT**.	225
4.	Niezawinione niedobory aktywów obrotowych.	240
5.	Zapłacone lub naliczone kary, odszkodowania i koszty postępowania spornego związane z działalnością operacyjną.	101, 130, 131, 132, 201, 225, 234, 240
6.	Odpisane, przedawnione, umorzone należności inne niż związane z przychodami finansowymi lub funduszami celowymi, jeżeli wcześniej nie dokonano odpisu aktualizującego.	201, 231, 234, 240
7.	Odpisanie weksli obcych przedawnionych lub nieściągalnych.	140

¹² Koszty bezpośrednio dotyczące sprzedaży składników niefinansowych aktywów trwałych, np. wyceny rzeczoznawców, transportu, z wyjątkiem ich wartości księgowej netto (nieumorzonej), ujmowane są w wyniku ze zbycia tych aktywów w poz. D.I. rachunku zysków i strat.

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
8.	Zapisy uzupełniające z tytułu nadwyżek inwentaryzacyjnych produktów.	490 ^{***}
9.	Odpisy aktualizujące należności wątpliwe (z wyjątkiem należności z tytułu przychodów finansowych).	290
10.	Koszty likwidacji środków trwałych (z wyjątkiem likwidacji związanych z prowadzoną inwestycją oraz zdarzeniami losowymi).	101, 130, 131, 201, 234, 240
11.	Obniżenie wartości zapasów materiałów w wyniku uszkodzenia, zepsucia, utraty przydatności itp.	310
12.	Rezerwy na przewidywane zobowiązania.	840
13.	Koszty związane ze sprzedażą środków trwałych i inwestycji.	101, 130, 131, 201
14.	Niedobory i szkody powstałe w majątku obrotowym w wyniku zdarzeń losowych (w dacie ich stwierdzenia).	101, 240, 310, 330, 500 ^{****} , 530 ^{****} , 600 ^{****} , 080
15.	Koszty poniesione przy usuwaniu skutków zdarzeń losowych dotyczące:	
	– wynagrodzeń zatrudnionych osób,	231
	– zużytych materiałów w cenie ewidencyjnej,	310, 201
	– rozliczenia odchyleń debetowych od cen ewidencyjnych materiałów zużytych przy usuwaniu skutków szkód losowych,	340
	– usług obcych.	201, 240

* W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 i 6 zapis równoległy Wn 490 Ma 761, a jeśli stosujemy konta 790 i 791 – zapis równoległy Wn 791 Ma 790.

** W jednostkach będących podatnikiem VAT.

*** W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5, 6 i koncie 700.

**** W jednostkach, które rozliczają koszty działalności w zespole 4 i 5 (szkody w produkcji w toku i w wyrobach gotowych), zapis równoległy Wn 490 Ma 761, a jeśli stosujemy konta 790 i 791 – zapis równoległy Wn 791 Ma 790.

Typowe zapisy strony Ma konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane pozostałe koszty operacyjne.	130, 131, 132, 201, 225, 234, 240, 310, 340
2.	Zapis uzupełniający z tytułu niedoboru lub nieodpłatnego przekazania produktów.	490*
3.	Przeniesienie na koniec roku poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych.	860

* W jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5 i 6. Zapis równoległy do tej operacji 600 Ma – 761 Wn. W jednostkach, które stosują konta 790 i 791, operacja niedoborów lub nieodpłatnego przekazania produktów będzie księgowana dwoma zapisami 790 Ma – 761 Wn oraz 600 Ma – 761 Wn.

Konto 790 „Obroty wewnętrzne”

Konto 790 służy do ujmowania zdarzeń związanych z przekazaniem **wyrobów gotowych** po koszcie ich wytworzenia i koszcie wytworzenia usług własnych wykonanych na rzecz działalności finansowo wyodrębnionej jednostki, np. przyjęcia wyrobów gotowych do środków trwałych i wykonania usług na rzecz działalności inwestycyjnej bądź finansowanej ze środków funduszy celowych i funduszy specjalnych. Za pośrednictwem **konta 790** księguje się również darowizny i straty wywołane czynnikami losowymi produktów i produkcji w toku w korespondencji z **kontem 761**. **Konto 790** stosują zarówno jednostki prowadzące ewidencję kosztów w zespołach 4 i 5 kont, jak również jednostki ewidencjonujące koszty tylko w zespole 4 kont.

Zadaniem **konta 790** jest ułatwienie sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym w tych jednostkach, które ujmują koszty działalności podstawowej na kontach **zespołu 4** i rozliczają je na kontach **zespołu 5**.

W ciągu roku obrotowego na stronie **Ma konta 790** księguje się wartość wyrobów gotowych przyjętych do środków trwałych oraz kosztów usług wykonanych na rzecz jednostki w działalności inwestycyjnej i finansowanej z funduszy celowych. Dzięki wprowadzeniu do planu kont **konta 790** unika się księgowania kosztów wytworzenia produktów na własne potrzeby na **koncie 760**, co zapewnia przejrzystość oraz adekwatność ewidencji, jak również daje możliwość zgodności planu kont (obrotów stron **konta 760**) z odpowiednimi pozycjami rachunku zysków i strat.

Na koniec roku saldo konta jest przeksięgowywane na stronę **Ma konta 860**.

W rachunku zysków i strat wartość salda **konta 790** przed przeksięgowaniem jest wykazywana w poz. **A.III. „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby”**.

Typowe zapisy strony Wn konta 790 „Obroty wewnętrzne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeksięgowanie salda konta na dzień bilansowy.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 790 „Obroty wewnętrzne”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie do środków trwałych własnych wyrobów gotowych w koszcie ich wytworzenia.	011, 013, 080
2.	Koszt wytworzenia usług przez pracowników działalności podstawowej i zarządu na rzecz budowy (ulepszenia) środka trwałego.	080
3.	Koszt wytworzenia usług przez pracowników działalności podstawowej i zarządu dla działalności finansowanej z funduszy specjalnych i państwowych funduszy celowych.	851, 853

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Koszty wytworzenia usług przez pracowników działalności podstawowej, pomocniczej lub zarządu na rzecz podmiotu zewnętrznego, przekazanych jako darowizna.	761

Konto 791 „Koszt obrotów wewnętrznych”

Konto 791 służy do ewidencji kosztu wytworzenia wyrobów gotowych przekazanych do użytkowania w ramach działalności operacyjnej jednostki oraz kosztu wytworzenia własnych usług wykonanych na rzecz jednostki.

Konto jest stosowane tylko w jednostkach, które ewidencjonują koszty w **zespolu 4 i 5** oraz sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, w celu uszczelnienia „kręgu kosztowego” (ustalenia na koncie 490 prawidłowej wartości zmiany stanu produktów) w sytuacji, kiedy koszty wytworzenia produktów ujmują się w korespondencji z innymi kontami niż koszt wytworzenia produktów sprzedanych rejestrowany na stronie **Wn konta 700**. Jednostki prowadzące ewidencję kosztów tylko w **zespolu 4** kont **konta 791** nie wykorzystują w ewidencji kosztów, gdyż do celów sprawozdawczych wystarczająca jest ewidencja tylko na **koncie 790 „Obroty wewnętrzne”**. Saldo tego konta przed przejściem na **konto 860** jest prezentowane w rachunku zysków i strat w pozycji A.III. „Koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”.

W ciągu roku obrotowego na stronie **Wn** konta ujmują się koszt wytworzenia wyrobów gotowych przekazanych na środki trwałe, koszt wytworzenia usług wykonanych dla środków trwałych w budowie i dla działalności finansowanej z funduszy celowych.

Na koniec roku saldo konta jest przejściowo wywrotowane na stronę **Wn konta 490**.

**Typowe zapisy strony Wn konta 791
„Koszt obrotów wewnętrznych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyksięgowanie kosztu wytworzenia wyrobów gotowych przekazanych na środki trwałe lub przekazanych jako darowizna.	600, 620, 500, 580
2.	Koszt wytworzenia usług na rzecz inwestycji, w tym ulepszenia środka trwałego.	500 lub 502, 530
3.	Koszt wytworzenia usług wykonanych dla działalności finansowanej z funduszy celowych.	500 lub 502, 530
4.	Koszty wytworzenia usług przekazanych podmiotowi zewnętrznemu bezpłatnie jako darowizna.	500 lub 502, 530

**Typowe zapisy strony Ma konta 791
„Koszt obrotów wewnętrznych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Prze księgowanie salda konta na dzień bilansowy.	490

Zespół 8 – „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”

W **zespole 8** występują konta służące ujęciu funduszu jednostki (zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, państwowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej), dotacji, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje, rezerw na przyszłe zobowiązania i rozliczeń międzyokresowych przychodów, rozliczenia podatków obciążających wynik finansowy oraz ustaleniu i rozliczeniu wyniku finansowego, a ponadto w organach finansowych założycielskich i nadzorujących może wystąpić fundusz mienia zlikwidowanych jednostek.

Na kontach tego zespołu ewidencjonuje się:

- 1) fundusz jednostki – **konto 800**,
- 2) równowartość dokonanych wydatków na środki trwałe w budowie (inwestycje), na zakup gotowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w jednostkach i samorządowych zakładach budżetowych oraz dotacje budżetowe przekazane przez jednostki budżetowe, a także wartość uznanych za rozliczone płatności z budżetu środków europejskich – **konto 810**,
- 3) rozliczenie przekazania do budżetu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych oraz środków pozostających na wyodrębnionych rachunkach bankowych samorządowych oświatowych jednostek budżetowych – **konto 820**,
- 4) rezerwy na przyszłe zobowiązania oraz rozliczenia międzyokresowe przychodów – **konto 840**,
- 5) fundusze specjalnego przeznaczenia i fundusze celowe:
 - zakładowy fundusz świadczeń socjalnych – **konto 851**,

- fundusze celowe – **konto 853**,
- 6) fundusz mienia zlikwidowanych jednostek – **konto 855**,
- 7) ustalenie wyniku finansowego na koniec roku obrotowego – **konto 860**,
- 8) podatek dochodowy samorządowego zakładu budżetowego – **konto 870**.

W ewidencji szczegółowej prowadzonej do poszczególnych kont **zespołu 8** trzeba gromadzić informacje w przekrojach dostosowanych do ustalonego wzoru bilansu, rachunku zysków i strat jednostki, zestawienia zmian w funduszu jednostki oraz niektórych sprawozdań budżetowych.

Konto 800 **„Fundusz jednostki”**

Konto 800 służy do ewidencji równowartości majątku trwałego i obrotowego jednostki oraz występujących w tym zakresie zmian. W nowo utworzonych jednostkach stan początkowy funduszu jednostki wyraża wartość otrzymanego pierwszego wyposażenia w postaci różnych składników aktywów trwałych i obrotowych.

Wszelkie zmiany tego funduszu, z tytułów określonych w przepisach regulujących zasady gospodarki finansowej i rachunkowości, księguje się odpowiednio – zmniejszenia na stronie **Wn**, a zwiększenia na stronie **Ma konta 800**.

Na stronie **Wn** ujmuje się w szczególności:

- ujemny wynik finansowy roku ubiegłego (stratę bilansową), który przeksięgowuje się z **konta 860 „Wynik finansowy”** – w roku następnym,
- zrealizowane dochody budżetowe przeksięgowywane z **konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”**, a w urzędach samorządu terytorialnego także tę wartość z **konta 130**, która odpowiada dochodom wpłaconym bezpośrednio na rachunek budżetu – **konto 133**, a nie na konto jednostki budżetowej, a więc nierozliczanym za po-

- średnictwem **konta 222** urzędu – pod datą sprawozdania budżetowego o zrealizowanych dochodach budżetowych,
- przebieganie w końcu roku obrotowego dotacji z budżetu uznanych za wykorzystane, płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, środków budżetowych wydatkowanych przez jednostki budżetowe na inwestycje – z **konta 810**,
 - przebieganie w roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego rozliczenia wyniku finansowego samorządowego zakładu budżetowego z **konta 820**,
 - wartość nieumorzoną rozchodowanych środków trwałych na skutek zużycia, przekazania nieodpłatnego lub sprzedaży – **Ma 011**,
 - wartość nieumorzoną sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie środków trwałych i inwestycji oraz koszty inwestycji bez efektów – **Ma 080**,
 - równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie przez samorządowy zakład budżetowy, a także od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na sfinansowanie których samorządowy zakład budżetowy otrzymał środki pieniężne, w korespondencji ze stroną **Ma konta 760**,
 - zmniejszenie wartości podstawowych środków trwałych z tytułu zarządzonej aktualizacji (obniżenia wartości ewidencyjnej brutto) – **Ma 011**,
 - zwiększenie wartości dotychczasowego umorzenia związane z podwyższeniem wartości początkowej podstawowych środków trwałych w wyniku aktualizacji – **Ma 071**,
 - pasywa przejęte od zlikwidowanych jednostek,
 - wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia,
 - przychody z tytułu dochodów budżetowych realizowanych w jednostkach samorządu terytorialnego bezpośrednio na rachunek bankowy budżetu (wykazane w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27S organu) jako dochody wykonane – **Ma 720**.

Na stronie **Ma konta 800** ujmuje się w szczególności:

- przeksięgowanie w roku następnym zysku bilansowego roku ubiegłego,
- przeksięgowanie pod datą sprawozdania (budżetowego) zrealizowanych wydatków budżetowych z **konta 223** oraz wydatków ze środków europejskich z **konta 227**,
- okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z **konta 228**,
- wpływ dotacji z budżetu na **Wn konto 131** dla samorządowych zakładów budżetowych przeznaczonych na finansowanie inwestycji,
- równowartość środków budżetowych wydatkowanych przez jednostkę budżetową na sfinansowanie jej inwestycji oraz zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (zapis równoległy do zapłaty **Wn 810 Ma 800**),
- wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych i inwestycji:
 - od innych jednostek budżetowych (netto),
 - dary według wyceny (w wartości godziwej),
- zwiększenie dotychczasowej wartości brutto środków trwałych na skutek zarządzonej aktualizacji,
- aktywa przejęte do własnej działalności jednostki budżetowej od zlikwidowanych jednostek podległych – w wartości początkowej i dotychczasowe umorzenie w poprzednim miejscu użytkowania,
- wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia (wartość z dowodu przekazania),
- wartość objętych akcji i udziałów.

Fundusz jednostki może ulegać zmianom także z innych przyczyn, określonych każdorazowo w przepisach szczególnych.

Do **konta 800** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki.

Konto 800 wykazywać może saldo **Ma**, które oznacza stan funduszu jednostki.

Typowe zapisy strony Wn konta 800 „Fundusz jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Ujemny wynik finansowy roku ubiegłego*.	860
2.	Przebieganie zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (pod datą okresowego sprawozdania budżetowego o dochodach).	222 (lub 130*)
3.	Przebieganie równowartości przekazanych w danym roku dotacji budżetowych, które zostały uznane za wykorzystane lub rozliczone, oraz środków budżetowych wydatkowanych na sfinansowanie inwestycji własnych jednostek budżetowych (pod datą 31 grudnia).	810
4.	Wartość nieumorzona sprzedanych środków trwałych (pod datą rozchodu tych środków)**.	011
5.	Wartość nieumorzona sprzedanych wartości niematerialnych i prawnych**.	020
6.	Wartość nieumorzona środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych w budowie wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki**.	011, 020, 080
7.	Wykierowanie kosztów sprzedanych środków trwałych w budowie (inwestycji).	080
8.	Nieodpłatne przekazanie: <ul style="list-style-type: none"> – środków trwałych (wartość nieumorzona), – wartości niematerialnych i prawnych (wartość nieumorzona), – dzieł sztuki i zbiorów muzealnych, – środków trwałych w budowie (inwestycji). 	011 020 016 080
9.	Przebieganie rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych**.	820
10.	Wartość nieumorzona środków trwałych uznanych za niedobory niezawinione.	240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
11.	Zwiększenie wartości dotychczasowego umorzenia związane z podwyższeniem wartości początkowej środków trwałych w związku z aktualizacją ich wartości początkowej.	071
12.	Wyksięgowanie poniesionych kosztów na zaniechane środki trwałe w budowie (inwestycje).	080
13.	Zobowiązania przejęte od zlikwidowanych jednostek.	201, 231, 234, 240
14.	Aktywa przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia (nowe, nieużywane).	011, 080, 310
15.	Równowartość odpisów amortyzacyjnych w samorządowych zakładach budżetowych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, a także od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na sfinansowanie których otrzymano środki pieniężne.	760
16.	Oddanie nieruchomości w wieczyste użytkowanie podmiotowi zewnętrznemu.	011
17.	Wygaszenie należności samorządowej jednostki budżetowej na koniec roku z tytułu zwrotu naliczonego VAT.	225

* W samorządowych jednostkach budżetowych równowartość dochodów wpłaconych bezpośrednio na konto 133 i na podstawie dowodu wewnętrznego (jako zapis wtórny) zaksięgowanych w jednostce na koncie 130.

** Księgowanie równoległe 011 Ma, 020 Ma w korespondencji z kontem 071 Wn.

Typowe zapisy strony Ma konta 800 „Fundusz jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Dodatni wynik finansowy roku ubiegłego.	860
2.	Przeksięgowanie zrealizowanych przez jednostkę wydatków budżetowych (pod datą okresowego sprawozdania budżetowego o wydatkach).	223

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
3.	Okresowe lub roczne przeksięgowanie wydatków dokonanych przez jednostkę ze środków europejskich.	227
4.	Okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.	228
5.	Otrzymane środki na finansowanie inwestycji samorządowych zakładów budżetowych.	131
6.	Równowartość wydatków budżetowych jednostki budżetowej na sfinansowanie własnych inwestycji, zakupu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (zapis dodatkowy na dowodzie zapłaty).	810
7.	Otrzymane nieodpłatnie z tytułu darowizny: – środki trwałe, dobra kultury oraz wartości niematerialne i prawne (podstawowe) – w wartości wynikającej z wyceny, – inwestycje (koszty wykazane w dowodzie przekazującego lub według wyceny).	011, 016, 020 080
8.	Otrzymane nieodpłatnie od jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych: – środki trwałe (wartość dotychczasowa nieumorzona), – dzieła sztuki i zbiory muzealne, – inwestycje, – wartości niematerialne i prawne umarżane stopniowo (dotychczasowa wartość nieumorzona).	011 016 080 020
9.	Równowartość inwestycji samorządowych zakładów budżetowych i jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową sfinansowanych: – z własnych środków (w roku zaplanowania), – z utworzonych ze środków własnych w roku poprzednim rezerw na przyszłe wydatki inwestycyjne.	740 840
10.	Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych na skutek zarządzonej aktualizacji wyceny (wartość brutto).	011

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
11.	Przejęte od zlikwidowanych jednostek na potrzeby własnej działalności jednostki budżetowej: <ul style="list-style-type: none"> – środki trwałe, wartości niematerialne i prawne (wartość netto) oraz inwestycje, – środki pieniężne, – należności, – materiały. 	011, 020, 080 130, 135, 139 różne konta zespołu 2 310
12.	Otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia aktywa: <ul style="list-style-type: none"> – materiały, – pozostałe środki trwałe (nieużywane). – środki trwałe (nowe), – inwestycje. 	310, 401 013 011 080
13.	Otrzymane akcje lub udziały z tytułu wniesienia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych w formie wkładu niepieniężnego do spółki (według wartości rynkowej objętych akcji lub udziałów).	030

Konto 810

„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Konto 810 występuje tylko w jednostkach budżetowych i służy do ewidencji uznanych za wykorzystane lub rozliczone dotacji przekazanych z budżetu, wartości płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone oraz równowartości wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetowych na finansowanie własnych środków trwałych w budowie.

Dotacjami są podlegające szczególnym zasadom rozliczenia środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na cele określone w ustawie

o finansach publicznych¹ i odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

Na stronie **Wn konta 810** księguje się:

- **dotacje przekazane** przez jednostki budżetowe w części uznanej za wykorzystaną lub rozliczoną,
- wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone,
- równowartość wydatków dokonanych na finansowanie ich inwestycji (jest to zapis równoległy do zapłaty zobowiązań księgowany **Wn 810 Ma 800**).

Na stronie **Ma konta 810** ujmuje się przeksięgowanie w końcu roku obrotowego salda **konta 810 na konto 800 „Fundusz jednostki”**.

Na koncie 810 ewidencjonuje się dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dla podmiotów zewnętrznych (jednostek oświatowych, podmiotów realizujących zadania publiczne) oraz samorządowych zakładów budżetowych. Zakres przedmiotowy tych dotacji nie został określony w regulacjach „rozporządzenia”. Zwyczajowo ewidencją na koncie 810 obejmuje się wszystkie dotacje, pomimo że ustawa o rachunkowości kwalifikuje dotacje do pozostałych kosztów operacyjnych.

Konto 810 nie może wykazywać salda na koniec roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Dotacje dla samorządowych zakładów budżetowych oraz na inne cele wskazane w ustawie o finansach publicznych, które na podstawie odrębnych przepisów zostały uznane za wykorzystane lub rozliczone.	224

¹ Art. 126–133 ufp (z budżetu państwa), art. 218–221 ufp (z budżetu jednostki samorządu terytorialnego).

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Równowartość dokonanych wydatków jednostki budżetowej na sfinansowanie własnych kosztów (środków trwałych w budowie). Zakup gotowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.	800
3.	Wartość płatności dokonanych z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.	224

Typowe zapisy strony Ma konta 810
„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich
oraz środki z budżetu na inwestycje”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w końcu roku salda konta 810, to jest rocznej sumy dotacji uznanych za wykorzystane lub rozliczone, uznanych za rozliczone płatności z budżetu środków europejskich oraz wydatków na sfinansowanie własnych inwestycji i zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jednostki budżetowej.	800

Konto 820
„Rozliczenie wyniku finansowego”

Konto 820 służy do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych.

Na stronie **Wn konta 820** ujmuje się dokonane lub należne wpłaty do budżetu z tytułu nadwyżki ponad normatyw środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych.

Na stronie **Ma konta 820** ujmuje się przebiegania w roku następnym salda **konta 820**.

Konto 820 może wykazywać saldo **Wn**, które obejmuje wartość nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych, która podlega odprowadzeniu do budżetu w roku następnym.

Typowe zapisy strony Wn konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłata nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych.	131
2.	Naliczone w końcu roku zobowiązanie wobec budżetu z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego.	225

Typowe zapisy strony Ma konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w roku następnym wartości nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego.	800

Konto 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Konto 840 służy do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw na przyszłe zobowiązania. W jednostkach objętych „rozporządzeniem” **rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmować powinny w szczególności:**

- równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych (art. 41 ust. 1 pkt 1 „ustawy”),
- wartość wynikającą z faktur VAT wystawionych na otrzymane od odbiorców zaliczki, przedpłaty, zadatki,

– przyznane odszkodowania za zdarzenia losowe, natomiast **rezerwy** na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa **przyszłe zobowiązania** (art. 35d ust. 1 „ustawy”) mogą wystąpić na przykład na pokrycie skutków toczącego się postępowania sądowego oraz z tytułu przeznaczenia środków własnych samorządowych zakładów budżetowych na sfinansowanie inwestycji, które były planowane, ale do końca roku nie zostały zrealizowane.

Powstaje pytanie, na którym koncie ująć rezerwy na zobowiązania: czy na koncie 640 jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, czy też na koncie 840, na którym ewidencjonuje się rezerwy na zobowiązania. Odpowiedzi na to pytanie dostarczają regulacje ustawy o rachunkowości. Na koncie 640 księguje się rezerwy na zobowiązania, które są przedstawione w art. 39 ust. 2 „ustawy”, natomiast na koncie 840 księguje się rezerwy na zobowiązania, o których mowa w art. 34d „ustawy”. Cechą szczególną rezerw na zobowiązania księgowanych na koncie 640 jest tworzenie ich w ciężar kosztów rodzajowych lub kosztów w układzie kalkulacyjnym. Jeśli chodzi o rezerwy na zobowiązania ewidencjonowane na koncie 840 to ich utworzenie obciąża pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe w zależności od okoliczności uzasadniających powstanie rezerw.

Utworzenie i zwiększenie rezerw na przyszłe zobowiązania oraz powstanie i zwiększenie przychodów zaliczanych do przyszłych okresów księguje się na **koncie 840** po stronie **Ma**, natomiast po stronie **Wn** ujmuje się zmniejszenie przychodów przyszłych okresów lub zaliczenie ich do przychodów bądź zysków nadzwyczajnych danego roku obrotowego.

Na stronie **Wn konta 840** księguje się:

- zachowanie przyjętych „z góry” wpłat z poprzedniego okresu do przychodów bieżącego okresu sprawozdawczego,
- zachowanie do pozostałych przychodów operacyjnych wpłaconego odszkodowania na pokrycie skutków zdarzenia losowego,
- rozwiązanie rezerwy wobec powstania zobowiązania, którego dotyczyła,
- rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy na zobowiązania wobec obniżenia zobowiązania lub ustania przyczyny utworzenia rezerwy,

- koszty napraw gwarancyjnych pokryte z uzyskanych od dostawców ryczałtów na te naprawy².

Na stronie **Ma konta 840** księguje się utworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania, w tym dotyczących środków przeznaczonych na planowane inwestycje samorządowych zakładów budżetowych, lecz do końca roku niezrealizowane oraz uzyskane lub naliczone przychody dotyczące działalności przyszłych okresów, a także ryczałty otrzymane od dostawców na pokrycie kosztów napraw gwarancyjnych oraz przyznane odszkodowanie na pokrycie strat spowodowanych zdarzeniem losowym.

Rezerwy na zobowiązania działalności operacyjnej zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (**Wn 761**), a dotyczące operacji finansowych – do kosztów finansowych (**Wn 751**), zaś rezerwy środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji samorządowych zakładów budżetowych księguje się na **Wn 740**.

Utworzone rezerwy zmniejsza się:

- o kwotę ujętych w ewidencji zobowiązań, na które wcześniej utworzono rezerwę,
- z tytułu wygaśnięcia przyczyny utworzenia rezerwy.

Przychody przyszłych okresów rozlicza się przez zaliczenie do przychodów ze sprzedaży w okresie, w którym zrealizowano zapłacone świadczenie, oraz do pozostałych przychodów operacyjnych w momencie wpływu odszkodowania z tytułu strat spowodowanych zdarzeniami losowymi³.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 840** powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu:

- rezerw na przyszłe zobowiązania według poszczególnych tytułów oraz wskazanie przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń,
- przychodów zaliczonych do przyszłych okresów według poszczególnych tytułów oraz przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń.

² Koszty napraw gwarancyjnych przekraczające kwotę uzyskanego na ten cel ryczałtu księguje się na **Wn 761**.

³ Artykuł 7 ust. 1 pkt 3 „ustawy”.

Przed sporządzeniem bilansu powinna nastąpić weryfikacja poszczególnych tytułów i kwot rezerw istniejących oraz korekta lub rozwiązanie, jeśli są już zbędne.

Konto 840 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan rezerw na przyszłe zobowiązania i przychodów zaliczanych do przyszłych okresów.

Typowe zapisy strony Wn konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozwiązanie lub zmniejszenie rezerwy na skutek: – ujęcia zobowiązań, – wygaśnięcia przyczyn utworzenia rezerwy.	201, 234, 240 751, 761
2.	Zarachowanie przychodów przyszłych okresów do przychodów danego okresu.	700, 750, 760
3.	Rozwiązanie rezerwy utworzonej z tytułu przeznaczenia środków własnych samorządowych zakładów budżetowych na sfinansowanie planowanych inwestycji w związku ze sfinansowaniem tych inwestycji***.	800
4.	Rozwiązanie nadwyżki rezerwy ponad faktyczne wydatki na inwestycje (samorządowych zakładów budżetowych) i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową, na które utworzono rezerwy.	740*
5.	Koszty napraw gwarancyjnych pokrytych z rabatów uzyskanych na ich sfinansowanie lub ryczałtów od dostawców.	101, 131, 201, 700**
6.	Odpisanie po upływie okresu gwarancji nadwyżki uzyskanego ryczałtu ponad poniesione koszty napraw gwarancyjnych.	760
7.	Zarachowanie przychodów przyszłych okresów do pozostałych przychodów operacyjnych w wysokości wpłaconego odszkodowania za straty wynikłe ze zdarzeń losowych.	760****

* Do tego zapisu na 740 konieczny jest zapis techniczny (minusowy po obu stronach).

** Dotyczy napraw gwarancyjnych wykonywanych we własnym zakresie.

*** Zapis równoległy do zapłaty zobowiązań.

**** Zapis równoległy do wpływu odszkodowania w:

- jednostkach budżetowych nieuprawnionych do wyodrębnienia dochodów na koncie 132 Wn 130 „Dochody” Ma 240,
- w samorządowych jednostkach budżetowych oświaty uprawnionych do wyodrębnienia dochodów na koncie 132 Wn 132 Ma 240,
- w samorządowych zakładach budżetowych Wn 131 Ma 240.

Typowe zapisy strony Ma konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Utworzenie rezerw* na przyszłe zobowiązania w ciężar: – pozostałych kosztów operacyjnych, – kosztów finansowych.	761 751
2.	Wpłaty z tytułu przychodów zaliczonych do przyszłych okresów (np. za usługi, które będą wykonywane w następnych okresach).	101, 131
3.	Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania w związku z przeznaczeniem środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i samorządowych jednostek budżetowych (szkół i placówek oświatowych) na sfinansowanie planowanych inwestycji.	740
4.	Fakturowane zaliczki i przedpłaty dotyczące przyszłych dostaw lub usług wykonywanych przez podatników VAT**.	201, 234, 240
5.	Ryczałty od dostawców uzyskane na pokrycie kosztów ewentualnych napraw gwarancyjnych.	201, 240
6.	Przyznane odszkodowania na pokrycie skutków strat nadzwyczajnych.	240

* Rezerwy tworzy się, gdy termin zapłaty lub dłużnik nie są jeszcze sprecyzowane, ale jednostka może wiarygodnie oszacować kwotę zobowiązania.

** Na podstawie wystawionych faktur w wartości netto, to znaczy po odliczeniu należnego VAT, który księguje się na Ma 225.

Konto 851 **„Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”**

Konto 851 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych tworzonego na podstawie ustawy z dnia 4 marca 1994 r. z uwzględnieniem ustaleń szczególnych dla nauczycieli, które są zawarte w art. 53 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela⁴.

ZFŚS tworzy się przede wszystkim z odpisów⁵ obciążających koszty działalności jednostki.

Odpis na ZFŚS dokonywany na początku roku dla planowanej liczby zatrudnionych podlega korekcie po zakończeniu roku kalendarzowego, jeśli faktyczny stan zatrudnienia różni się od stanu planowanego.

Przy naliczaniu odpisu na ZFŚS zarówno na początku roku, jak i korekty na końcu roku należy uwzględnić ustalenia dotyczące przeciętnej licz-

⁴ Art. 53 ust. 2: Dla nauczycieli będących emerytami, rencistami lub nauczycielami pobierającymi nauczycielskie świadczenia kompensacyjne dokonuje się odpisu na ZFŚS w wysokości 5% pobieranych przez nich emerytur, rent oraz nauczycielskich świadczeń kompensacyjnych.

⁵ W 2018 r. podstawą naliczenia odpisu na ZFŚS jest ustalone przez Prezesa GUS przeciętne miesięczne wynagrodzenie w drugim półroczu 2012 r. wynoszące 3.161,77 zł i w związku z tym ustawowe odpisy na 2018 r. wynoszą na dzień oddania książki do druku – zgodnie z projektem ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2018 (druk sejmowy nr 1945):

- a) na jednego zatrudnionego wykonującego prace w normalnych warunkach (37,5%) – 1.185,66 zł,
- b) na jednego zatrudnionego wykonującego prace w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze w rozumieniu przepisów ustawy o emeryturach pomostowych (50%) – 1.580,89 zł,
- c) na jednego pracownika młodocianego:
 - w pierwszym roku nauki (5%) – 158,09 zł,
 - w drugim roku nauki (6%) – 189,71 zł,
 - w trzecim roku nauki (7%) – 221,32 zł.

Ponadto pracodawca może zwiększyć odpis na ZFŚS o 6,25%, czyli 197,61 zł, na:

- każdą zatrudnioną osobę, w stosunku do której orzeczono znaczny lub umiarkowany stopień niepełnosprawności,
- każdego emeryta i rencistę objętego opieką socjalną zakładu pracy.

by zatrudnionych podane w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 marca 2009 r. (Dz.U. Nr 43, poz. 349).

Odpis dla nauczycieli nalicza się od kwoty ustalonej corocznie w ustawie budżetowej⁶.

Ponadto ZFŚS zwiększa się z tytułu:

- odsetek naliczonych od środków tego funduszu ulokowanych na wyodrębnionym rachunku bankowym,
- odsetek od udzielonych pożyczek na cele mieszkaniowe,
- dobrowolnych wpłat, darowizn oraz zapisów osób fizycznych i prawnych (przeznaczonych przez dawców na ten fundusz),
- opłat osób i jednostek organizacyjnych korzystających z zakładowej działalności socjalnej,
- przychodów z tytułu sprzedaży, dzierżawy i likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie lub odtworzenie zakładowych obiektów socjalnych,
- przychodów z tytułu sprzedaży i likwidacji zakładowych domów i lokali mieszkalnych w części nieprzeznaczonej na utrzymanie pozostałych zakładowych zasobów mieszkaniowych.

ZFŚS przeznaczana się na działalność socjalną zdefiniowaną w art. 2 pkt 1 ustawy o ZFŚS, z tym że z odpisu na ten fundusz dokonywanego dla nauczycieli (art. 53 ust. 1 i 1a ustawy – Karta Nauczyciela) wypłacić trzeba również świadczenie urlopowe w kwocie odpowiadającej wysokości odpisu podstawowego.

Kierunki i zasady wykorzystania środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych jednostki określić należy w regulaminie zakładowym.

Środki pieniężne ZFŚS gromadzone na odrębnym rachunku bankowym ewidencjonuje się na **koncie 135**⁷, natomiast pozostałe składniki aktywów

⁶ Zgodnie z art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1189) ustala się kwotę bazową dla nauczycieli określoną corocznie w ustawie budżetowej.

⁷ Koszty prowadzenia rachunku bankowego ZFŚS pokrywa jednostka ze środków własnych, które pobrane przez bank z rachunku funduszu księguje się Wn 402 Ma 135,

i pasywów nie podlegają wyodrębnieniu na specjalnych kontach. Koszty i przychody podlegające sfinansowaniu z tego funduszu księguje się bezpośrednio na stronie **Wn** lub **Ma konta 851**. Środki ZFŚS mogą też być w całości lub w części przeznaczone na finansowanie działalności socjalnej, prowadzonej wspólnie z innymi jednostkami, na podstawie zawartych umów.

Wszystkie zwiększenia ZFŚS (łącznie z przychodami z tej działalności) księguje się na **koncie 851** po stronie **Ma**, zaś zmniejszenia funduszu łącznie z kosztami działalności socjalnej ujmuje się po stronie **Wn**.

Do **konta 851** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie:

- 1) stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń ZFŚS z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków wykorzystania określonych w planie,
- 2) wysokości poniesionych kosztów oraz uzyskanych przychodów poszczególnych rodzajów działalności socjalnej wyszczególnionych w ustawie o ZFŚS w układzie dostosowanym do zakładowego planu finansowego tego funduszu.

W przypadku prowadzenia działalności socjalnej w niewielkich rozmiarach lub korzystania wyłącznie z usług innych specjalistycznych jednostek ewidencję szczegółową można ograniczyć do gromadzenia danych w przekrojach dostosowanych do potrzeb wewnętrznych w zakresie planowania i gospodarowania środkami tego funduszu oraz do układu sporządzanej sprawozdawczości.

Konto 851 może wykazywać saldo kredytowe, które oznacza stan zakładowego funduszu socjalnego.

ZFŚS jest funduszem specjalnym (specjalnego przeznaczenia), który zaliczany jest do funduszy obcych, gdyż ma charakter zobowiązania pracodawcy wobec pracowników jednostki. Środki funduszu specjalnego mogą być wykorzystane tylko zgodnie z przepisami regulującymi tworzenie funduszy specjalnych. Innymi funduszami specjalnymi są: zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, występujący w zakładach pra-

cy chronionej, oraz zakładowy fundusz aktywności tworzony w zakładach aktywności zawodowej. Funkcjonowanie tych funduszy reguluje ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2046 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1023) i rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie zakładów aktywności zawodowej (Dz.U. poz. 850). Plan kont nie przewiduje dla tych funduszy specjalnych odrębnych kont, więc operacje ich dotyczące można księgować na koncie 852 z analitycznym wydzieleniem lub utworzyć odrębne konta księgi głównej: 852/1 „Zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych” i 852/2 „Zakładowy fundusz aktywności”. Środki tych funduszy podobnie jak środki ZFŚS nie są objęte budżetem. Ujęcie w ewidencji księgowej innych funduszy specjalnego przeznaczenia niż ZFŚS ewidencją konta 853 „Fundusze celowe” jest błędem „rozporządzenia”, co zostało wyjaśnione przy opisie do konta 853.

Typowe zapisy strony Wn konta 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew środków ZFŚS dla innych jednostek na finansowanie wspólnej działalności socjalnej lub z tytułu udziału w pokryciu kosztów działalności socjalnej prowadzonej przez inną jednostkę.	135, 240
2.	Koszty związane z prowadzoną przez jednostkę działalnością socjalną:	
	– zapłacone bez ujmowania na kontach rozrachunków,	101, 135
	– ujęte jako zobowiązania z tytułu:	
	a) dostaw i usług,	201
	b) naliczonych wynagrodzeń,	231

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
	c) składek na ubezpieczenia społeczne pokrywanych przez pracodawcę,	229
	d) zwrotu pracownikom równowartości pokrytych przez nich kosztów działalności socjalnej,	234
	– świadczenia własnej działalności eksploatacyjnej,	240, 790
	– zużycia materiałów i artykułów spożywczych:	
	a) pobranych z wyodrębnionych zapasów działalności socjalnej,	310
	b) pobranych z magazynu działalności podstawowej lub zaliczonych w koszty działalności eksploatacyjnej w chwili zakupu *,	310, 401
	c) z tytułu niedoboru materiałów tej działalności uznanych za mieszczące się w granicach norm.	240
3.	Koszty z tytułu:	
	– świadczenia urlopowego wypłaconego nauczycielom w wysokości odpisu podstawowego,	101, 231
	– zapłaconych lub naliczonych kar i odsetek za nieterminową zapłatę zobowiązań,	101, 135, 201, 240
	– sprzedaży lub likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej,	201, 240
	– przedawnienia lub odpisania należności.	201, 234, 240
4.	Zmniejszenia funduszu z tytułu umorzenia pożyczek z ZFŚS lub innych należności.	234, 240
5.	Odpisy aktualizujące należności wątpliwe tego funduszu (dokonywane na dzień bilansowy).	290

* Równocześnie należy dokonać refundacji wydatku działalności eksploatacyjnej.

**Typowe zapisy strony Ma konta 851
„Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków z tytułu odpisu na ZFŚS.	135, 240
2.	Wpływ środków do kasy lub na rachunek ZFŚS z tytułu nieprzypisanych wcześniej należności za działalność socjalną.	101, 135
3.	Środki otrzymane od innych jednostek z tytułu ich udziału w pokrywaniu kosztów wspólnej działalności socjalnej.	135, 240
4.	Odsetki bankowe naliczone od środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.	135
5.	Przypisane odsetki od pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe i innych należności.	234, 240
6.	Przychody z tytułu opłat za świadczone usługi lub sprzedane produkty własnej działalności socjalnej:	
	– wpłacone bez uprzedniego przypisania należności,	101, 135
	– ujęte jako należności.	234, 240
7.	Przychody działalności socjalnej z tytułu:	
	– sprzedaży, dzierżawy, likwidacji środków trwałych zakładowej działalności socjalnej,	240
	– nadwyżki środków pieniężnych w kasie zakładowej działalności socjalnej uznanej za niewyjaśnioną,	240
	– otrzymanych lub należnych odsetek, odszkodowań i kar dotyczących ZFŚS.	101, 135, 240
8.	Równowartość świadczeń działalności socjalnej na rzecz działalności eksploatacyjnej.	135, 240
9.	Darowizny środków obrotowych na rzecz działalności socjalnej.	101, 135, 310

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
10.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu.	290
11.	Ustalenie, że kwota niewyjaśniona, która wpłynęła na rachunek bieżący jednostki, dotyczy ZFŚS (wyciąg bankowy z rachunku ZFŚS)*.	135

* Równoległe księgowanie 130 (131) Ma – 245 Wn na podstawie wyciągu bankowego do konta 130 (131).

Konto 853 „Fundusze celowe”

Konto 853 służy do ewidencji stanu, zwiększeń i zmniejszeń państwowych funduszy celowych oraz „innych funduszy specjalnego przeznaczenia”.

Przypisanie konta 853 „Fundusze celowe” funkcji ewidencji „innych funduszy specjalnego przeznaczenia” (ustawa o rachunkowości określa te fundusze jako fundusze specjalne) jest błędem merytorycznym oraz pozostaje w sprzeczności z innymi ustaleniami „rozporządzenia”. **Na koncie 853 należy ewidencjonować tylko i wyłącznie państwowe fundusze celowe**, których saldo znajduje odzwierciedlenie w pozycji B pasywów bilansu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, natomiast fundusze specjalne są prezentowane w pozycji C.II. pasywów bilansu (załącznik nr 5 do „rozporządzenia”). Zupełnie inny jest charakter ekonomiczny funduszy celowych i funduszy specjalnych, więc ich łączenie na jednym koncie 853 jest błędem merytorycznym „rozporządzenia”. Tego błędu uniknięto w załączniku nr 5 do „rozporządzenia”, gdzie we wzorze bilansu jednostek organizacyjnych dla funduszy celowych przygotowano po stronie pasywów pozycję B „państwowe fundusze celowe”, natomiast dla innych niż zakładowy fundusz świadczeń socjalnych funduszy specjalnych wydzielono odrębną pozycję D.2 „Inne fundusze” (specjalne). Przykładem innego niż ZFŚS funduszu specjalnego jest zakładowy fundusz aktywności. Proponuje się, aby inne fundusze specjalne ewidencjonować na **koncie 852** „Fundusze specjalne”. Poprawnie ustanowiono także

ewidencję na kontach: **135** „Rachunek środków specjalnego przeznaczenia” oraz **136** „Rachunek państwowych funduszy celowych”, oddzielając ewidencję środków funduszy celowych od ewidencji środków funduszy specjalnych.

Państwowy fundusz celowy (dalej „fundusz”) tworzony jest na podstawie odrębnej ustawy, **nie posiada osobowości prawnej, stanowi wyodrębniony rachunek bankowy**, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej „fundusz” albo inny organ wskazany w tej ustawie. Na **koncie 853** ewidencję prowadzą państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, poprzez finansowanie zadań funduszu ponoszą wydatki z tego tytułu poza planem finansowym wydatków budżetowych jednostki budżetowej.

Przychody „funduszu” pochodzą ze środków publicznych, w tym dotacji z budżetu państwa, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych.

Do państwowych funduszy celowych nie zalicza się funduszy, których jedynym źródłem przychodów, z wyłączeniem odsetek od rachunku bankowego i darowizn, jest dotacja z budżetu państwa.

Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy.

Ze środków „funduszu” mogą być udzielone pożyczki jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi.

Koszty państwowego funduszu celowego mogą być pokrywane tylko w ramach posiadanych środków finansowych pochodzących z bieżących wpływów, w tym dotacji z budżetu państwa i pozostałości środków z okresów poprzednich.

Na stronie Wn konta 853 ujmuje się koszty oraz inne niż koszty zmniejszenia poszczególnych funduszy wskazane w ustawach.

Na stronie Ma konta 853 księguje się przychody i środki otrzymane od dysponenta funduszu na realizację zadań funduszu w jednostce obsługującej dysponenta oraz pozostałe zwiększenia z tytułów określonych przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów funduszy.

Ewidencję analityczną do konta 853 prowadzi się odrębnie dla każdego funduszu według pozycji rocznego planu finansowego, tj. według tytułów zwiększeń i zmniejszeń⁸.

Ewidencja szczegółowa do konta 853 powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych funduszy oraz zwiększeń i zmniejszeń każdego z tytułów przychodów i kosztów oraz z innych niż przychody i koszty tytułów z jednoczesnym grupowaniem w przekrojach dostosowanych do potrzeb zarządzenia i planowania oraz obowiązującej sprawozdawczości, z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

Saldo **Ma konta 853** wyraża stan państwowych funduszy celowych oraz innych funduszy specjalnego przeznaczenia z wyjątkiem ZFŚS.

Typowe zapisy strony Wn konta 853 „Fundusze celowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Koszty działalności oraz nadzwyczajne straty obciążające poszczególne fundusze:	
	– sfinansowane bez ewidencjonowania zobowiązań,	101, 135, 136
	– ujęte jako zobowiązania z tytułu:	
	a) dostaw i usług,	201, 240, 300
	b) wynagrodzeń,	231
	c) składek na ubezpieczenia społeczne, pokrywanych przez pracodawcę,	229
	d) rozrachunków z budżetami,	225
	e) pozostałych rozrachunków.	234, 240
2.	Zużycie materiałów pobranych z magazynów.	310
3.	Koszty zużycia pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze środków funduszy celowych (równowartość ich umorzenia).	072

⁸ Art. 29 ust. 6 ufp.

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Koszty z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> – odpisania przedawnionych, umorzonych lub nieistotnych należności funduszy, – uznania za niezawinione niedoborów i szkód w aktywach obrotowych funduszy, – kar i odsetek obciążających fundusze. 	201, 234, 240 240 101, 136, 240
5.	Odpis aktualizujący wątpliwe należności funduszy.	290
6.	Pożyczki udzielone ze środków państwowego funduszu przelane na finansowanie zadań przekazanych do realizacji innym jednostkom lub na dofinansowanie celów wskazanych w ustawie o danym funduszu.	136, 240
7.	Przelew pozostałości środków likwidowanego funduszu.	136

Typowe zapisy strony Ma konta 853 „Fundusze celowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływy na rachunek bankowy środków przeznaczonych na zwiększenie funduszy z tytułów wskazanych w ustawie tworzącej fundusz, a także darowizn pieniężnych przekazanych na rzecz funduszu.	136, 240
2.	Przychody z działalności realizowanej w ramach funduszy celowych: <ul style="list-style-type: none"> – wpłacone bez uprzedniego przypisania należności, – należne na podstawie dowodów sprzedaży lub z innych tytułów. 	101, 136 201, 234, 240
3.	Niewyjaśnione nadwyżki składników aktywów obrotowych funduszy.	240
4.	Oprocentowanie środków poszczególnych funduszy znajdujących się na rachunkach bankowych*.	136
5.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań.	201, 231, 234, 240

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
6.	Należne odsetki i kary umowne związane z działalnością finansowaną ze środków funduszy: – wpłacone bez przypisania należności, – przypisane odsetki wymagalne.	101, 136 201, 240
7.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu.	290
8.	Wpływ od dysponenta funduszu środków na wydzielony rachunek bankowy funduszu w jednostce budżetowej obsługującej dysponenta funduszu.	136

* Jeśli w ustawie powołującej dany fundusz określono, że odsetki od środków na rachunkach bankowych zwiększają ten fundusz.

Konto 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”

Konto 855 służy w organie założycielskim lub nadzorującym do ewidencji równowartości przyjętego przez ten organ mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw państwowych i komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych.

Na stronie **Wn konta 855** ujmuje się zmniejszenie funduszu z tytułu sprzedaży, przekazania nieodpłatnego lub przejęcia mienia zlikwidowanych jednostek na własne potrzeby **jednostki budżetowej, albo z tytułu jego likwidacji, zaś na stronie Ma** równowartość mienia przyjętego przez organ założycielski ustaloną na podstawie bilansów zlikwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych.

Wartość przyjętego mienia ewidencjonuje się w korespondencji z **kontem 015** zbiorczo na podstawie bilansów zlikwidowanych przedsiębiorstw lub jednostek. Jest to wartość netto.

Zmniejszenie funduszu z tytułu sprzedaży mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub nadzorowanych innych jednostek następuje po spłacie należności w korespondencji ze stroną **Ma konta 015**. Należność długoterminową z tytułu sprzedaży mienia (płatną w następnym roku lub rozłożoną na raty) ujmuje się **Wn 226 Ma 840**. W roku, w którym przypada zapłata

należności, dokonuje się przeksięgowania należności długoterminowej (płatnej jednorazowo albo w wysokości raty wymagalnej w danym roku) do krótkoterminowej **Wn 221 Ma 226**. Równocześnie przypisuje się przychód ze sprzedaży mienia w wartości wymaganej należności z tytułu pozostałych przychodów operacyjnych – **Wn 840 Ma 760**. Zapłatę należności księguje się w korespondencji z **kontem 221**.

Do **konta 855** prowadzi się ewidencję szczegółową, ujmując oddzielnie wartość mienia każdego zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej.

Konto 855 może wykazywać saldo **Ma**, które wyraża stan funduszu mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw państwowych i komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych, przyjętego przez organ założycielski lub nadzorujący, które nie zostało jeszcze przekazane spółkom oraz innym jednostkom organizacyjnym lub którego nie przyjęto na własne potrzeby jednostki obsługującej organ założycielski, a także wartość mienia sprzedanego, ale jeszcze niespłaconego.

Typowe zapisy strony Wn konta 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie wartości funduszu o kwotę zapłaconych należności – pod datą zapłaty całości lub raty (równolegle do wpływu dochodów księgowanych Wn 130 Ma 221 oraz równolegle Ma 760 Wn 840, jeśli najpierw ujęto jako przychód przyszłych okresów).	015
2.	Wartość mienia zlikwidowanego przez organ założycielski.	015
3.	Wartość aktywów przyjętych na potrzeby własne jednostki budżetowej założycielskiej* lub nadzorującej* albo przekazanego nieodpłatnie.	015

* Równoległy zapis Wn odpowiednie aktywa, Ma 800.

Typowe zapisy strony Ma konta 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wartość bilansowa mienia przejętego przez organ założycielski po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa lub innej podporządkowanej jednostki.	015
2.	Zwiększenie wartości mienia przejętego po zlikwidowanych jednostkach do wartości wynikającej z wyceny.	015

Konto 860 „Wynik finansowy”

Konto 860 służy do ustalenia na koniec roku obrotowego wyniku finansowego jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

W końcu roku obrotowego **pod datą 31 grudnia księguje się** na stronie **Wn konta 860**:

- sumy poniesionych w roku kosztów rodzajowych ujętych na **kontach 400–405 i 409–411**,
- zmniejszenie stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych na końcu roku w stosunku do stanu na początku roku (**Ma konto 490**),
- wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia (**Ma konto 730**),
- dotacje przekazane na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów samorządowych zakładów budżetowych oraz równowartość własnych środków samorządowych zakładów budżetowych wykorzystanych lub przeznaczonych na inwestycje w tych zakładach (**Ma konto 740**),
- środki oświatowych jednostek budżetowych przeznaczone na finansowanie inwestycji (**Ma konto 740**),
- koszty operacji finansowych (**Ma konto 751**),

- wartość sprzedanych materiałów w cenie zakupu lub nabycia oraz pozostałe koszty operacyjne (**Ma konto 761**),
- podatek dochodowy i inne obowiązkowe zmniejszenie wyniku finansowego (**Ma konto 870**).

Na stronie **Ma konta 860** ujmują się:

- przychody ze sprzedaży produktów (**Wn konto 700**),
- przychody z tytułu dochodów budżetowych (**Wn konto 720**),
- przychody ze sprzedaży towarów (**Wn konto 730**),
- otrzymane dotacje na działalność podstawową samorządowych zakładów budżetowych – po zmniejszeniu o ewentualne zwroty dokonane w tym samym roku (**Wn konto 740**),
- przychody finansowe (**Wn konto 750**),
- pozostałe przychody operacyjne (**Wn konto 760**),
- zwiększenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych na końcu roku w stosunku do stanu na początku roku (**Wn konto 490**),
- przychody z tytułu obrotów wewnętrznych, jeśli jednostka prowadzi dodatkowe **konto 790** „Obroty wewnętrzne”.

Saldo **konta 860** wykazuje na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki:

- saldo **Wn** – to strata netto,
- saldo **Ma** – to zysk netto.

W roku następnym saldo **konta 860** przejściowoje się na **konto 800** „Fundusz jednostki”.

Typowe zapisy strony Wn konta 860 „Wynik finansowy”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku poniesionych kosztów działalności (według rodzaju).	400, 401, 402, 403, 404, 405, 409–411

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Zmniejszenie stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początku roku.	490
3.	Przeniesienie w końcu roku wartości w cenie zakupu lub nabycia sprzedanych towarów.	730
4.	Przeniesienie w końcu roku wartości w cenie zakupu lub nabycia sprzedanych materiałów.	761
5.	Przeniesienie w końcu roku wartości dotacji przekazanych przez samorządowe zakłady budżetowe podległym oddziałom oraz równowartość środków pieniężnych zakładów budżetowych i oświatowych jednostek budżetowych wykorzystanych lub przeznaczonych na finansowanie inwestycji.	740
6.	Przeniesienie w końcu roku kosztów operacji finansowych.	751
7.	Przeniesienie w końcu roku pozostałych kosztów operacyjnych.	761
8.	Przeksięgowanie podatków i obowiązkowych rozliczeń z budżetem obciążających wynik finansowy.	870
9.	Przeksięgowanie dodatniego wyniku finansowego (zysku netto) za rok ubiegły (pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego).	800

Typowe zapisy strony Ma konta 860 „Wynik finansowy”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży produktów (wyrobów, półfabrykatów, usług).	700
2.	Przeniesienie w końcu roku przychodów z tytułu dochodów budżetowych.	720
3.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży towarów.	730

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Przeniesienie w końcu roku dotacji otrzymanych na finansowanie działalności bieżącej samorządowych zakładów budżetowych.	740
5.	Przeniesienie w końcu roku przychodów finansowych.	750
6.	Przeniesienie w końcu roku pozostałych przychodów operacyjnych.	760
7.	Przebieganie równowartości zwiększeń stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych występujących na koniec roku w stosunku do stanu na początku roku.	490
8.	Przeniesienie w końcu roku obrotów wewnętrznych.	790
9.	Przebieganie ujemnego wyniku finansowego (straty netto) za rok ubiegły (pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego).	800

Konto 870 **„Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające** **wynik finansowy”**

Konto 870 służy do ewidencji obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego samorządowego zakładu budżetowego oraz z tytułu nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.

Konto 870 obciąża się:

- 1) wartością naliczonych zobowiązań wobec budżetu lub wpłat z tytułu podatku dochodowego samorządowych zakładów budżetowych,
- 2) nadwyżką ostatecznie naliczonych za rok zobowiązań wobec budżetu z tytułu podatku dochodowego ponad sumy wpłacone w ciągu roku na poczet tych zobowiązań.

Po stronie **Ma konta 870** księguje się zmniejszenia uprzednio zaksięgowanych obciążeń oraz przebieganie pod datą ostatniego dnia roku łącznej sumy obowiązkowych zmniejszeń wyniku na stronę **Wn konta 860**.

**Typowe zapisy strony Wn konta 870
„Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem
obciążające wynik finansowy”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczony podatek dochodowy według deklaracji podatkowej lub wpłacone zaliczki na ten podatek.	131, 225
2.	Różnica pomiędzy ostatecznie naliczonym za rok podatkiem dochodowym a niższymi wpłatami dokonanymi w ciągu roku.	225
3.	Przekazanie do budżetu nadwyżki dochodów własnych szkoły	132

**Typowe zapisy strony Ma konta 870
„Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem
obciążające wynik finansowy”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Obciążenie budżetu z tytułu nadpłaty podatku dochodowego po dokonaniu rozliczenia rocznego.	225
2.	Przeniesienie salda występującego na koniec roku.	860

Konta pozabilansowe

Jednostki budżetowe są zobowiązane do ewidencjonowania na kontach pozabilansowych danych dotyczących:

- płatności ze środków europejskich,
- planów finansowych wydatków,
- zaangażowania poszczególnych rodzajów środków,

natomiast samorządowe zakłady budżetowe prowadzić muszą ewidencję zaangażowania środków.

Ponadto jednostki ewidencjonują na koncie pozabilansowym wydatki strukturalne, jeśli ich wartość nie została uwzględniona w ewidencji analitycznej prowadzonej do kont bilansowych.

Na kontach pozabilansowych obowiązuje zasada zapisu jednostronnego, a ewentualne salda występujące na tych kontach na koniec roku nie są ujmowane w bilansie.

Konto 970 **„Płatności ze środków europejskich”**

Konto 970 służy do ewidencji płatności dokonywanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego ze środków europejskich na zlecenie upoważnionego dysponenta z rachunku Ministra Finansów.

Na stronie **Wn konta 970** ujmuje się wartość zleceń płatności przekazanych przez instytucje lub inne upoważnione podmioty do Banku Gospodarstwa Krajowego w celu zrealizowania wydatków ze środków europejskich.

Na stronie **Ma konta 970** ujmuje się informacje z Banku Gospodarstwa Krajowego o wartości płatności dokonanych na rachunek beneficjenta, podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy (odbiorcy).

Konto 970 może wykazywać **saldo Wn**, które oznacza wartość zleceń płatności przekazanych przez instytucje lub inne upoważnione podmioty, które jeszcze nie zostały wykonane przez Bank Gospodarstwa Krajowego.

Typowe zapisy strony Wn konta 970 „Płatności ze środków europejskich”

Lp.	Treść operacji
1.	Wartość zlecenia płatności przekazanego do BGK przez podmiot upoważniony.

Typowe zapisy strony Ma konta 970 „Płatności ze środków europejskich”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość wykonanych płatności na rachunek beneficjenta, podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy (odbiorcy) na podstawie zawiadomienia z BGK.

Konto 976 „Wzajemne rozliczenia między jednostkami”

Konto 976 służy do ewidencji kwot wynikających ze wzajemnych rozliczeń między jednostkami w celu sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego. Jednostki samodzielnie ustalają zakres i zasady ewidencji na **koncie 976**, respektując przepisy § 27 ust. 3 i § 28 ust. 2 „rozporządzenia”, które stanowią, że: „Wyłączenia wzajemnych rozliczeń (...) dotyczą w szczególności:

- 1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze,
- 2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonanych między jednostkami, o których mowa w ust. 1”.

Konto 976 ma być pomocne przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego, więc dotyczyć będzie kilku odrębnych spraw będących przedmiotem wyłączeń przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego.

wego. Należy prowadzić ewidencję dla każdego przedmiotu wyłączeń oddzielnie. Wymienić należy oddzielne ewidencje wzajemnych rozliczeń prowadzonych dla:

- **przychodów i kosztów.** Ewidencja obejmuje księgowane oddzielnie narastająco przychody i koszty, będące następstwem wzajemnych świadczeń pomiędzy jednostkami objętymi łącznym sprawozdaniem. Wyłączenia przychodów i kosztów wzajemnych nie mają wpływu na wynik finansowy ustalony w łącznym sprawozdaniu finansowym, jednak wpływają na strukturę przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat, więc muszą być uwzględnione wyłączenia z tego tytułu. Przychody uzyskane od jednostek objętych łącznym sprawozdaniem, ewidencjonowane w jednostkach organizacyjnych, muszą być równe kosztom w innych jednostkach. Ewidencja szczegółowa do oddzielnych **kont 976** dla przychodów (ewidencja na stronie **Ma**) i kosztów (ewidencja na stronie **Wn**) powinna dostarczać informacji o strukturze przychodów i kosztów według pozycji sprawozdania finansowego;
- **należności i zobowiązania wzajemne** ewidencjonuje się oddzielnie w jednostkach organizacyjnych. Do sporządzenia sprawozdania potrzebny jest stan należności i zobowiązań niezapłaconych w dniu bilansowym. Należności od jednostek z grupy objętej łącznym sprawozdaniem są ewidencjonowane na stronie **Wn konta 976** (wzajemne należności), natomiast na stronie **Ma** tego konta księguwać należy zapisy o ich zapłacie. Saldo konta będzie oznaczało stan należności do wyłączenia w sprawozdaniu łącznym. **Konto 976** dla zobowiązań wzajemnych będzie prowadzone w porządku odwrotnym.

Typowe zapisy strony Wn konta 976 „Wzajemne rozliczenia między jednostkami – wzajemne należności”

Lp.	Treść operacji
1.	Należności od innych jednostek organizacyjnych ustalone na podstawie faktur, rachunków i decyzji administracyjnych.

Typowe zapisy strony Ma konta 976
„Wzajemne rozliczenia między jednostkami – wzajemne należności”

Lp.	Treść operacji
1.	Zapłata należności.
2.	Saldo należności niezapłaconych na koniec roku.

- **zyski zawarte w aktywach.** Sprzedane przez jednostki organizacyjne innym jednostkom organizacyjnym środki trwałe i materiały są objęte ewidencją na oddzielnych **kontach 976** w jednostkach nabywających te składniki aktywów. Jednostki organizacyjne sprzedające wymienione aktywa innym jednostkom objętym tym samym łącznym sprawozdaniem powinny przekazać jednostkom nabywającym informację o wielkości zysku, jaki zrealizowały na sprzedaży środka trwałego lub materiałów. Ewidencję pozabilansową prowadzi się na koncie 976, księgując na stronie Ma konta zysk (ewidencja dla każdego nabytego składnika majątku prowadzona oddzielnie), natomiast na stronie Wn zmniejszenia tego zysku o odpisy amortyzacyjne w tej części, która odpowiada wartości zysku w całkowitej wartości środka trwałego. W przypadku materiałów odpisy zysku na koniec każdego roku prowadzone są proporcjonalnie do wielkości zmniejszenia zapasów materiałów nabytych od innej jednostki.

Typowe zapisy strony Wn konta 976
„Wzajemne rozliczenia między jednostkami – zyski zawarte w aktywach”

Lp.	Treść operacji
1.	Odpisy amortyzacyjne (przypadające na zysk zawarty w aktywach) za kolejne lata eksploatacji od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych od innych jednostek organizacyjnych w kwocie proporcjonalnej do zysku zawartego w wartości składnika majątku).
2.	Odpisy zysku przypadające na zużyte w danym roku materiały nabyte od innej jednostki organizacyjnej.

**Typowe zapisy strony Ma konta 976
„Wzajemne rozliczenia między jednostkami – zyski zawarte
w aktywach”**

Lp.	Treść operacji
1.	Zysk zawarty w zakupionym od innej jednostki organizacyjnej środku trwałym oraz wartościach niematerialnych i prawnych (księgowanie na dzień zakupu według informacji jednostki sprzedającej).
2.	Zysk zawarty w materiałach zakupionych od innej jednostki organizacyjnej (dotyczy tylko materiałów stanowiących zapas na koniec roku – księgowanie na dzień zakupu według informacji jednostki sprzedającej).

- **nieodpłatnie przekazane środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne pomiędzy jednostkami.** Każda jednostka ewidencjonuje składniki majątku trwałego przekazane innym jednostkom objętym łącznym sprawozdaniem w wartości netto przekazanych aktywów.

**Konto 980
„Plan finansowy wydatków budżetowych”**

Konto 980 służy w jednostkach budżetowych do ewidencji wartości planu finansowego wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 980** księguje się kwoty zatwierdzonego planu finansowego wydatków budżetowych oraz jego zmiany, z tym że zwiększenia zapisem dodatnim, a zmniejszenia zapisem ujemnym.

Na stronie **Ma konta 980** księguje się:

- równowartość zrealizowanych w roku wydatków budżetowych,
- wartość planu niewygasających wydatków budżetu do realizacji w roku następnym,
- wartość planowanych, a niezrealizowanych wydatków, które wygasły.

Wszystkie te dane należy ewidencjonować w szczególowości planu finansowego wydatków budżetowych jednostki, tj. według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Konto 980 na koniec roku nie wykazuje salda.

Konto 981 **„Plany finansowe niewygasających wydatków”**

Konto 981 służy do ewidencji kwot ujętych w planach finansowych niewygasających wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 981** ewidencjonuje się wartości ujęte w zatwierdzonym na dany rok planie finansowym niewygasających wydatków jednostki budżetowej.

Na stronie **Ma** ujmuje się:

- równowartość zrealizowanych niewygasających wydatków budżetowych, które były zatwierdzone w planie tych wydatków na dany rok,
- wartość planowanych na dany rok niewygasających wydatków budżetowych w części niezrealizowanej lub wygasłej.

Ewidencję szczegółową do **konta 981** prowadzić trzeba w szczególowości podziałek klasyfikacji występujących w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych.

Konto 981 nie wykazuje salda na koniec roku.

Konto 982 **„Plan wydatków środków europejskich”**

Konto 982 służy do ewidencji kwot ujętych w planach wydatków środków europejskich dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 982** księguje się kwoty zatwierdzonego planu wydatków środków europejskich oraz jego zmiany, z tym że zwiększenia zapisem dodatnim, a zmniejszenia zapisem ujemnym.

Na stronie **Ma konta 982** księguje się:

- równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich,
- wartość planu niezrealizowanych i wygasłych wydatków.

Ewidencję szczegółową do **konta 982** należy prowadzić w szczególności podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Konto 990 **„Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym”**

Konto 990 prowadzą tylko jednostki budżetowe wykonujące budżet zadaniowy. **Konto 990** służy w tych jednostkach budżetowych do ewidencji wartości planu finansowego wydatków budżetowych w układzie zadaniowym. Na stronie **Wn konta 990** ujmuje się plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym i jego zmiany. Na stronie **Ma konta 990** ujmuje się równowartość zrealizowanych wydatków budżetowych w układzie zadaniowym oraz wartość planu niezrealizowanego. Ewidencja szczegółowa do **konta 990** powinna być prowadzona w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdania z wykonania wydatków w układzie zadaniowym. **Zasady prowadzenia** ewidencji na **koncie 990** są analogiczne jak na **koncie 980 „Plan wydatków budżetowych”**. Różnica dotyczy ewidencji analitycznej, która do **konta 990** prowadzona jest w układzie zadań, celów i działań ujętych w budżecie zadaniowym. Według § 20 ust. 3 „rozporządzenia” w jednostkach zobowiązanych – na podstawie odrębnych przepisów – do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych, ale może być prowadzona także w inny sposób ustalony przez jednostkę pod warunkiem, że zapewni on sprostanie obowiązkowi sprawozdawczym wynikającym z odrębnych przepisów. **Konto 990** ma służyć nie tylko do ewidencji planu i jego zmian w układzie: zadań, celów i działań budżetu zadaniowego, ale także ewidencji wykonania tego planu. **Konto 990** może być jedyną formą ewidencji wykonania budżetu zadaniowego. Jeśli jednostka już wdrożyła inną ewidencję wykonania budżetu zadaniowego na koncie bilansowym,

np. jako dodatkową analitykę do **konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”**, to może w dalszym ciągu ją prowadzić jako równoległą do ewidencji **konta 990**. Tak czy inaczej wykonanie budżetu zadaniowego musi być ewidencjonowane w oparciu o zapisy **konta 130**, gdyż sprawozdanie RB-BZ1 z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym według wzoru podanego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym sporządza się według danych z wykonania budżetu zadaniowego w ujęciu kasowym, natomiast ewidencja kosztów w księdze rachunkowej jednostki prowadzona jest w ujęciu memoriałowym.

Konto 992

„Zapewnienie finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa”

Konto 992 „Zapewnienie finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa” jest kontem wykorzystywanym w państwowych jednostkach budżetowych. **Konto 992** służy do ewidencji kwot ujętych w zapewnieniach finansowania lub dofinansowania wydatków, projektów i programów z budżetu państwa. Na stronie **Wn konta 992** ujmuje się kwoty udzielonego zapewnienia. Na stronie **Ma konta 992** ujmuje się przeniesienie kwot z ww. zapewnienia na **konto 980**. Ujęcie kwot zapewnień w zatwierdzonych planach finansowych jednostek budżetowych jest równoznaczne z wyksięgowaniem kwot zapewnień z **konta 992** i zaksięgowanie na **koncie 980 „Plan finansowy wydatków budżetowych”**.

„Konta zaangażowania”

Zaangażowanie to wywołanie przez dysponentów środków takiego stanu prawnego, który spowoduje w przyszłości obowiązek dokonania wydatków odpowiednich środków finansowych jednostki.

Za zaangażowanie środków będących w dyspozycji jednostki odpowiada jej kierownik, ponieważ on dysponuje nimi i jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki¹.

Dokumenty dotyczące zamierzonych przyszłych wydatków powinny być przed decyzją powodującą powstanie zobowiązania warunkowego przedłożone głównemu księgowemu w celu dokonania przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Główny księgowy został zobowiązany do tej kontroli na podstawie ustaleń w art. 54 ust. 1 pkt 3 ufp.

Jednostki, zarówno państwowe, jak i samorządowe, zobowiązane są do ewidencji prawnego zaangażowania (zobowiązań warunkowych²) środków na wydatki ujętych w ich planach finansowych.

Ewidencja ta służy do określenia wartości środków finansowych wyżej wymienionych jednostek, które zostały już zadysponowane na określone cele i muszą być zabezpieczone na pokrycie przyszłych zobowiązań.

Dokumentami informującymi o wartości zaangażowania mogą być między innymi:

- poszczególne umowy o dostawy lub usługi, umowy o dzieło lub zlecenia płatne z danych środków,
- obliczenie wartości rocznych wynagrodzeń wynikających z umów o pracę czy nominacji oraz pochodnych od tych wynagrodzeń,
- obliczenie wartości świadczeń przyznanych na podstawie wydanych decyzji,
- faktury i rachunki za zrealizowane dostawy i usługi nieobjęte wcześniej zawartymi umowami,
- decyzje przyznające dotacje dla innych jednostek,
- naliczone podatki, opłaty administracyjne i składki,

¹ Artykuł 54 ust. 1 ufp.

² **Zobowiązania warunkowe** – „rozumie się przez to obowiązek wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń” (art. 3 ust. 1 pkt 28 „ustawy”).

- rozliczone zobowiązania z tytułu kosztów podróży służbowych i innych kosztów pokrytych najpierw przez pracowników z własnych środków.

Rodzaj dokumentów stanowiących podstawę zapisu na tych kontach określa kierownik jednostki w zakładowej instrukcji obiegu dokumentów.

Podstawę księgowania na stronie **Wn konta 998** stanowią dowody bankowe dotyczące poszczególnych wydatków lub miesięczne zestawienia dokonanych wydatków z poszczególnych rachunków bankowych.

Zaangażowanie należy ewidencjonować na następujących kontach pozabilansowych, ustalonych w części I pkt 2 załącznika nr 3 do „rozporządzenia”:

- 983** – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”,
- 984** – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”,
- 985** – „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”
- 998** – „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”,
- 999** – „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”.

Konto 983 **„Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”**

Konto 983 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich danego roku budżetowego.

Na stronie **Wn konta 983** ujmuje się równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich w danym roku budżetowym.

Na stronie **Ma konta 983** ujmuje się zaangażowanie tych wydatków w kwocie obciążającej plan finansowy, wynikającej z decyzji lub zawartych z beneficjentami umów o dofinansowanie projektów finansowanych z udziałem środków europejskich, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków tych środków w roku bieżącym.

Na koniec roku **konto 983** nie wykazuje salda.

**Typowe zapisy strony Wn konta 983
„Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”**

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich w bieżącym roku budżetowym.

**Typowe zapisy strony Ma konta 983
„Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”**

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie z lat poprzednich w kwocie obciążającej plan finansowy danego roku budżetowego przeksięgowane z konta 984 na początku roku.
2.	Zaangażowanie w kwocie wynikającej z decyzji lub zawartych z beneficjentami umów o dofinansowanie projektów finansowanych z udziałem środków europejskich w roku bieżącym.

**Konto 984
„Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”**

Konto 984 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich przyszłych lat.

Na stronie **Wn konta 984** ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetu środków europejskich w latach poprzednich, a obciążających plan wydatków roku bieżącego jednostki przeznaczony do realizacji w roku bieżącym.

Na stronie **Ma konta 984** ujmuje się zaangażowanie wydatków środków europejskich lat przyszłych.

Na koniec roku **konto 984** może wykazywać saldo Ma, które oznacza zaangażowanie wydatków środków europejskich na przyszłe lata.

Typowe zapisy strony Wn konta 984
„Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zaangażowania wydatków środków europejskich ujętego w latach poprzednich, które obciąża plan wydatków środków europejskich roku bieżącego (przebieganie na początku danego roku na konto 983).

Typowe zapisy strony Ma konta 984
„Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Saldo konta 983 (przewyżka zaangażowania wydatków środków europejskich roku kończącego się nad sumą dokonanych wydatków) podlegające przebieganiu na to konto pod datą 31 grudnia.
2.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków środków europejskich przyszłych lat w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji.
3.	Zaangażowanie wydatków środków europejskich lat przyszłych.

Konto 985
„Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”

Konto 985 służy do ewidencji prawnego zaangażowania środków pieniężnych przewidzianych w planach finansowych samorządowych zakładów budżetowych na sfinansowanie ich działalności, niezależnie od tego, w którym roku nastąpią wydatki z rachunku bankowego.

Zaangażowanie ewidencjonuje się pod datą podjęcia decyzji, podpisania umowy lub wydania innego postanowienia, których realizacja spowoduje powstanie zobowiązań i konieczność sfinansowania ich ze środków własnych zakładu. Zaangażowanie ujmuje się w ewidencji w chronologii zapadania decyzji.

Na stronie **Wn konta 985** ujmuje się równowartość dokonanych wydatków ze środków samorządowych zakładów budżetowych.

Na stronie **Ma konta 985** ujmuje się zaangażowanie środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych na podstawie zawartych umów i porozumień oraz podjętych decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje wykorzystanie środków, przewidzianych na sfinansowanie zadań ujętych w planach finansowych samorządowych zakładów budżetowych.

Do **konta 985** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie zaangażowania środków samorządowych zakładów budżetowych w podziale na lata finansowania z jednoczesnym grupowaniem według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Na koniec roku **konto 985** może wykazywać saldo Ma, które oznacza zaangażowanie środków na wydatki przyszłych okresów.

Typowe zapisy strony Wn konta 985 „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość wydatków z rachunku bieżącego samorządowych zakładów budżetowych (zapis na podstawie dowodów bankowych lub miesięcznych zestawień zbiorczych tych dowodów).

Typowe zapisy strony Ma konta 985 „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”

Lp.	Treść operacji
1.	Wartość przyszłych dostaw, robót i usług wynikająca z zawartych umów i złożonych zamówień.
2.	Wartość przyszłych świadczeń i opłat wynikających z wydanych decyzji, postanowień i zawartych porozumień.
3.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem ujemnym) uprzednio zaewidencjonowanych kwot zaangażowania.

Lp.	Treść operacji
4.	Równowartość dokonanych wydatków związanych z operacjami nieopredezjonowanymi na tym koncie – np. wartość drobnych zakupów, usług oraz opłat i kosztów podróży służbowych (na podstawie miesięcznych zestawień takich operacji).

Konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Konto to służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych oraz wydatków niewygasających przewidzianych do realizacji w danym roku budżetowym.

Ewidencja prowadzona na tym koncie ma być pomocna przy wstępnej kontroli zgodności zamierzonych wydatków z planem finansowym, aby nie dopuścić do przekroczenia dyscypliny budżetowej (zdefiniowanego w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych).

Na stronie **Wn konta 998** ujmuje się:

- 1) równowartość dokonanych w danym roku budżetowym wydatków budżetowych,
- 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego (nadwyżka zaangażowania ponad zrealizowane w danym roku wydatki przeksięgowana 31 grudnia z **konta 998** na **Ma konta 999** w części obejmującej zaangażowanie, które nie jest wygasłe).

Na stronie **Ma konta 998** ujmuje się zaangażowanie wydatków budżetowych bieżącego roku oraz ujętych w planie na dany rok wydatków niewygasających z poprzedniego roku, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność wydatkowania środków budżetowych w danym roku.

W jednostce budżetowej suma zaangażowania wydatków budżetowych roku bieżącego (z **Ma 998**) nie powinna być wyższa od sumy zatwierdzonych na dany rok wydatków.

Odsetki od kredytów i pożyczek są wydatkami budżetowymi płatnymi z rachunku bieżącego urzędu jst i tym różnią się od zobowiązania podstawowego z tytułu rat kredytu (pożyczki) spłacanego z rachunku budżetu. Spłata zobowiązania kredytowego (pożyczkowego) podstawowego traktowana jest jako rozchody budżetu. Zobowiązania za cały okres obowiązywania umowy z tytułu odsetek kredytowych księgujemy w ewidencji pozabilansowej na **kontach 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” i 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych”** w ewidencji księgowej urzędu jst. Należy o tym pamiętać, gdyż opis do **konta 134 „Kredyty bankowe”** w planie kont dla budżetu jst jest nieprecyzyjny i zaleca księgowanie na koncie bilansowym, jakim jest **konto 134** zobowiązania podstawowego z tytułu kredytu wraz z odsetkami. Owszem, w ewidencji bilansowej konieczne należy księgować zobowiązania z tytułu odsetek wymagalnych, natomiast zobowiązania odsetkowe przyszłych okresów mogą być ujęte, ale tylko gdy będą wymagalne do końca roku obrotowego (jako rozliczenie techniczne). Nie jest możliwe księgowanie zobowiązań odsetkowych lat przyszłych na **koncie 134**. Na kontach pozabilansowych (pozaksięgowych) **998 i 999** księgujemy tylko zobowiązania z tytułu odsetek, pomijając zobowiązania podstawowe z tytułu kredytu, gdyż te ostatnie nie są wydatkami.

Do **konta 998** należy prowadzić ewidencję szczegółową według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków **z wyodrębnieniem zaangażowania dotyczącego planu niewygasających z poprzedniego roku wydatków**.

Ujęte na **koncie 998** zaangażowanie wydatków budżetowych państwowe jednostki budżetowe wykazują w sprawozdaniach miesięcznych Rb-28 (z wyjątkiem za grudzień), natomiast samorządowe jednostki budżetowe wykazują w Rb-28S.

W sprawozdaniach o wydatkach budżetowych na formularzach Rb-28, Rb-28S wykazuje się sumę wartości zaangażowania narastającą od początku roku ze strony **Ma konta 998**.

W przypadku niepełnego zrealizowania planu wydatków mimo zaangażowania, przewyżkę zaangażowania ponad zrealizowane w danym roku wydatki, czyli saldo **konta 998**, przeksięguje się 31 grudnia na **konto**

999, gdyż stanowić to będzie zaangażowanie przyszłych lat. Po tym prześięgowaniu **konto 998** nie będzie wykazywało salda na koniec roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zrealizowanych w danym roku wydatków budżetowych.
2.	Nadwyżka zaangażowania ponad zrealizowane wydatki danego roku – saldo Ma konta 998 , które 31 grudnia przekięgowuje się na konto 999 (w części obejmującej zaangażowanie, które nie jest wygasłe).

Typowe zapisy strony Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie z lat poprzednich przekięgowane z konta 999 na początku roku.
2.	Zaangażowanie wynikające z zawartych umów o dostawy i usługi, których termin płatności przypada na dany rok.
3.	Zaangażowanie wynikające z wydanych decyzji i innych postanowień z terminem płatności w danym roku.
4.	Zaangażowanie wydatków wynikające z zawartych umów o pracę lub decyzji o zatrudnieniu oraz umów o dzieło lub zlecenia; płatne do 31 grudnia danego roku.
5.	Zaangażowanie wydatków z tytułu pochodnych od wynagrodzeń wymagalnych w danym roku.
6.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków danego roku w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji, w tym także z tytułu przesunięcia terminu wykonania lub płatności na rok następny.
7.	Zaangażowanie w wysokości dokonanych wydatków związanych z operacjami niepoprzedzonymi umowami lub decyzjami, a więc niezawinionymi wcześniej na tym koncie.

Lp.	Treść operacji
8.	Zobowiązania występujące na koniec kwartału a niewynikające z wcześniej ujętych na tym koncie umów lub decyzji (np. kosztów podróży służbowych, doraźnych dostaw i usług, odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązań, kar umownych i odszkodowań).

Konto 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Konto 999 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat oraz niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych.

Na stronie **Wn konta 999** ujmuje się równowartość zaangażowania wydatków budżetowych dokonanego w latach poprzednich, a przewidzianych do realizacji w planie finansowym wydatków jednostki budżetowej danego roku lub w planie finansowym wydatków niewygasających przewidzianych do realizacji w roku bieżącym (przebieganie na początku roku na **konto 998**).

Na stronie **Ma konta 999** ujmuje się równowartość przebieganego z **konta 998** zaangażowania wydatków, które były planowane na rok kończący się, a nie zostały wykonane w wyniku przesunięcia realizacji na przyszły rok, oraz zaangażowanie dotyczące lat przyszłych. W odniesieniu do niewygasających wydatków budżetowych, które na podstawie ustawy o finansach publicznych (art. 181 ust. 2 i 3 oraz art. 263 ust. 2, 3 i 4) mogą być zrealizowane w roku następnym: w ramach budżetu państwa do 31 marca, w jednostce samorządowej do 30 czerwca, na **koncie 999** po stronie **Ma** księguje się tylko wydatki uznane za niewygasające, które są jednocześnie objęte umowami lub w inny sposób zaangażowane. Wydatki przyjęte za niewygasające w wykazie wydatków niewygasających, ale niezaangażowane do końca roku nie podlegają księgowaniu na **koncie 999**.

Do **konta 999** należy prowadzić ewidencję szczegółową według podziałek klasyfikacji planu finansowego z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.

Na koniec roku **konto 999** może wykazywać saldo Ma, które oznacza wartość zaangażowania wydatków budżetowych lat przyszłych.

Typowe zapisy strony Wn konta 999
„Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zaangażowanych wydatków zaewidencjonowanych w latach poprzednich, które przechodzą do zaangażowania wydatków roku bieżącego (przebieganie na początku danego roku na konto 998).

Typowe zapisy strony Ma konta 999
„Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie wynikające z zawartych umów o dostawy, roboty i usługi oraz umów o dzieło i umów zlecenia, których termin płatności przypada w przyszłych latach.
2.	Zobowiązania wynikające z wydanych decyzji i innych postanowień, których termin płatności przypada w przyszłych latach.
3.	Saldo konta 998 (przewyżka zaangażowania roku kończącego się nad sumą dokonanych wydatków) podlegające przebieganiu na to konto pod datą 31 grudnia.
4.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków przyszłych lat w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji.

CZEŚĆ II

KOMENTARZ DO PLANU KONT DLA BUDŻETÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Wprowadzenie

Plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zawarty w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. poz. 1911), wprowadza konta służące ewidencji wykonania budżetu w skali całej jednostki samorządu terytorialnego. Wykonanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego prowadzone zazwyczaj w odrębnej księdze rachunkowej jest zespołem operacji księgowych, na które składają się rozliczenia z jednostkami budżetowymi z tytułu wykonanych dochodów i wydatków oraz operacje bezpośredniego gromadzenia dochodów na rachunek budżetu, wykonywania przychodów i rozchodów budżetu. Bezpośrednie wykonanie dochodów na rachunek bankowy oraz realizacja przychodów i rozchodów budżetowych należy do kompetencji organu wykonawczego, podobnie jak rozliczenie z jednostkami budżetowymi, co jest powodem stosowania tradycyjnej nazwy dla księgi rachunkowej wykonania budżetu jako księgi rachunkowej „organu”.

Jeśli urząd jednostki samorządu terytorialnego nie posiada odrębnego rachunku bieżącego, jego operacje wykonania dochodów i wydatków budżetowych są prowadzone z rachunku budżetu, który jest też określany jako rachunek podstawowy jednostki samorządu terytorialnego. Wszystkie jednostki budżetowe powinny dysponować odrębnym rachunkiem bieżącym. Wyjątkiem od tej zasady mogą być odrębne rachunki bankowe prowadzone dla zadań finansowych ze środków otrzymanych z budżetu Unii Europejskiej, które powinny być traktowane w ewidencji księgowej jako rachunki

bankowe składające się na rachunek budżetu. Jeśli z tych rachunków, zgodnie z zawartymi umowami o dofinansowanie zadań, wydatki mają być ponoszone bezpośrednio, to w jednostce budżetowej realizującej zadanie te wydatki są tylko odwzorowane ewidencyjnie. Jednak obecnie większość umów o dofinansowanie ze środków budżetu Unii Europejskiej przewiduje przekazanie tych środków na rachunek bankowy jednostki budżetowej wykonującej zadanie.

Obowiązuje generalna zasada, że wszystkie wydatki budżetowe ponoszone są z rachunków bieżących urzędu jst lub jednostek budżetowych, co nie dotyczy wspólnego rachunku bankowego budżetu („organu”) i urzędu jst oraz niektórych rachunków prowadzonych do finansowania wydatków ze środków budżetu Unii Europejskiej, o których mowa była wyżej. Inne wyjątki od generalnej zasady zostały zaprezentowane w wykazach księgowania.

Wykaz kont
dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego
(według załącznika nr 2 do rozporządzenia
Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.)

1. Konta bilansowe

- 133 – Rachunek budżetu
- 134 – Kredyty bankowe
- 135 – Rachunek środków na niewygasające wydatki
- 140 – Środki pieniężne w drodze
- 222 – Rozliczenie dochodów budżetowych
- 223 – Rozliczenie wydatków budżetowych
- 224 – Rozrachunki budżetu
- 225 – Rozliczenie niewygasających wydatków
- 240 – Pozostałe rozrachunki
- 250 – Należności finansowe
- 260 – Zobowiązania finansowe
- 290 – Odpisy aktualizujące należności
- 901 – Dochody budżetu
- 902 – Wydatki budżetu
- 903 – Niewykonane wydatki
- 904 – Niewygasające wydatki
- 909 – Rozliczenia międzyokresowe
- 960 – Skumulowane wyniki budżetu
- 961 – Wynik wykonania budżetu
- 962 – Wynik na pozostałych operacjach
- 968 – Prywatyzacja

2. Konta pozabilansowe

- 991 – Planowane dochody budżetu
- 992 – Planowane wydatki budżetu
- 993 – Rozliczenia z innymi budżetami

W celu sprawnego rozliczenia VAT w ramach centralizacji jego rozliczenia w skali całej jednostki samorządu terytorialnego do planu kont budżetu (załącznik nr 2 do „rozporządzenia”) dodano konta:

- 271VAT „Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi”,
- 272VAT „Rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”.

Brak stosownych zmian w planie kont budżetu jst oraz w planie kont dla jednostek organizacyjnych w związku z wprowadzeniem centralizacji rozliczeń podatku VAT w jednostkach samorządu terytorialnego należy uznać za poważne niedociągnięcie także obecnego „rozporządzenia” i załączonych do niego planów kont. W obecnej sytuacji jednostki samorządu terytorialnego zmuszone są do wprowadzenia indywidualnych rozwiązań do swoich zakładowych planów kont, sposobu ewidencji rozliczenia VAT, a problem jest złożony, gdyż ewidencja musi być prowadzona dwuetapowo. W jednostkach budżetowych dochody i wydatki budżetowe oraz w samorządowych zakładach budżetowych wykonujących przychody i koszty występują rozliczenia odpowiednio z tytułu należnego lub naliczonego VAT, które muszą być zaewidencjonowane na pierwszym etapie rozliczenia VAT. Samorządowe jednostki organizacyjne rozliczają się z VAT należnego i naliczonego, nie jak dotychczas z urzędem skarbowym, ale centralnym ośrodkiem rozliczenia VAT. Pierwszym problemem do rozwiązania przy budowie centralnego systemu rozliczenia VAT jest zlokalizowanie, w aspekcie ewidencyjnym, centralnego ośrodka rozliczeń VAT. Dotychczasowe doświadczenia praktyki księgowej centralnego rozliczenia VAT wskazują, że najlepiej prowadzić takie rozliczenie w księgach rachunkowych budżetu. Aby takie rozliczenie było kompletne i przejrzyste, do zakładowego planu kont budżetu wprowadzić należy dwa dodatkowe konta księgowe 271 „Rozliczenie VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi” oraz 272 „Rozliczenie VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”. Tak właśnie zagadnienie ewidencji podatku VAT przy jego centralizacji w skali całej jednostki samorządu terytorialnego jest prezentowane w niniejszym opracowaniu. Wyjaśnienia wymaga kwestia: jaka jest podstawa prawna rozszerzenia zakładowego planu kont dla budżetu jst o wyżej wymienione konta 271 i 272? Według § 20 ust. 1 pkt 2 „rozpo-

rzędzenia” zakładowy plan kont dla budżetu jst „może być uzupełniony o wybrane konta niezbędne do ewidencji operacji wykonania budżetu z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych”. Tym przepisem ograniczono możliwość rozszerzenia planu kont tylko o konta występujące w planie kont jednostek organizacyjnych, natomiast dodatkowe konta planu kont jednostek organizacyjnych tego warunku nie spełniają. Jednak podstawowe funkcje kont 271 i 272 dotyczą rozliczenia części płatności związanych z dochodami i wydatkami budżetowymi, więc uprawnione jest twierdzenie, że konta 271 i 272 powstały z podziału kont 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” i 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”, a takie postępowanie jest zgodne z § 20 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia, w myśl którego „konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych”. Dodatkowo na kontach 271 i 272 rozliczeniu podlegają VAT należny i VAT naliczony samorządowych zakładów budżetowych, co wykracza poza rozliczenie wpływów i rozchodów związanych z dochodami i wydatkami budżetowymi, ale objęcie rozliczenia VAT samorządowych zakładów budżetowych ewidencją dodatkowych kont zakładowego planu kont budżetu jst jest podyktowane koniecznością zapewnienia jednolitości rozliczeń podatku VAT w ramach scentralizowanego systemu. Dodatkowo zauważyć należy, że plan kont dla budżetu jst przewiduje ewidencję na koncie 224 rozrachunków z tytułu dochodów pobieranych na rzecz budżetu państwa, które mają charakterystykę zbliżoną do podatków pobieranych na rzecz budżetu państwa.

Możliwy jest także alternatywny sposób centralnego rozliczenia VAT w księgach rachunkowych budżetu, jednak w naszym przekonaniu rozliczenie VAT w ewidencji budżetu ze względu na jego związki z rozliczeniem dochodów i wydatków budżetowych posiada większy walor przejrzystości. Oczywiście, do kont 271 i 272 prowadzona musi być szeroko rozbudowana ewidencja analityczna według poszczególnych jednostek organizacyjnych.

Konta bilansowe

Konto 133 „Rachunek budżetu”

Konto 133 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na bankowych rachunkach budżetu. Do takich rachunków zalicza się w pierwszym rzędzie **rachunek podstawowy jednostki samorządu terytorialnego**. Na tym rachunku gromadzi się dochody budżetowe realizowane przez jednostki budżetowe oraz urząd jst i bezpośrednio wpływające na ten rachunek dochody, m.in. z tytułu subwencji i dotacji otrzymywanych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Z tego rachunku przekazywane są jednostkom budżetowym i urzędowi jst (jeśli urząd dysponuje oddzielnym rachunkiem bieżącym) środki na realizację wydatków budżetowych. Z rachunku podstawowego jednostki samorządu terytorialnego bezpośrednio nie ponosi się wydatków, z wyjątkiem przypadków, gdy urząd jst nie posiada odrębnego rachunku bieżącego. Szczególnym wyjątkiem od zasady niefinansowania wydatków budżetowych bezpośrednio z rachunków bankowych budżetu jest potrącanie przez bank opłat i prowizji za prowadzenie tych rachunków i dyskonto od obligacji i pożyczek. Takie szczególne wydatki ponoszone bezpośrednio z rachunków budżetu powinny znaleźć odzwierciedlenie w ewidencji i sprawozdawczości urzędu jst. Rachunek podstawowy jednostki samorządu terytorialnego służy także do realizacji wszystkich przychodów i rozchodów budżetu oraz do rozliczenia i przekazywania środków stanowiących dochody budżetu państwa, a pobieranych przez jednostkę samorządu terytorialnego i jej jednostki budżetowe.

Na koncie 133 „Rachunek budżetu” księguje się także środki ujmowane na wydzielonych rachunkach bankowych prowadzonych dla środków otrzymywanych z budżetu Unii Europejskiej oraz środków pomocy zagranicznej niepodlegających zwrotowi. Jeśli umowy przy-

znające te środki jednostce samorządu terytorialnego przewidują gromadzenie ich na wydzielonych rachunkach bankowych, to takie rachunki zalicza się do rachunku budżetu, a dysponentem środków zgromadzonych na tych rachunkach jest organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

Rachunki lokat okresowych na innych rachunkach niż rachunek podstawowy jst także ewidencjonowane są na księgowym **koncie 133**.

Zapisy na **koncie 133** są dokonywane wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem. Gdy księgowemu rachunkowi budżetu, oznaczonemu jako **konto 133**, odpowiada więcej niż jeden rachunek bankowy, to dla każdego z tych rachunków należy prowadzić oddzielny rachunek analityczny spełniający warunek zgodności zapisów między jednostką a bankiem. W razie stwierdzenia błędu w dokumencie bankowym podane w nim sumy księguje się na **koncie 133** zgodnie z wyciągiem, natomiast różnicę wynikającą z błędu odnosi się na **konto 240**. Różnicę tę wyksięguje się na podstawie dokumentu bankowego zawierającego sprostowanie błędu.

Na stronie **Wn konta 133** ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek budżetu, w tym również spłaty dotyczące kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu, oraz wpływy kredytów przelanych przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z **kontem 134**.

Na stronie **Ma konta 133** ujmuje się wypłaty z rachunku budżetu, w tym również wypłaty dokonane w ramach kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu (saldo kredytowe **konta 133**), oraz wypłaty z tytułu spłaty kredytu przelanego przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z **kontem 134**.

Na **koncie 133** ujmuje się również lokaty dokonywane ze środków rachunku budżetu. Lokaty wyodrębnia się na kontach analitycznych do **konta 133** według poszczególnych umów lokat i księguje **Wn 133 Ma 133**. **Konto 133** może wykazywać saldo **Wn** lub saldo **Ma**.

Saldo **Wn konta 133** oznacza stan środków pieniężnych na rachunku budżetu, a saldo **Ma konta 133** – kwotę wykorzystanego kredytu bankowego udzielonego przez bank na rachunku budżetu.

**Typowe zapisy strony Wn konta 133
„Rachunek budżetu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłaty dochodów budżetowych zrealizowanych przez jednostki budżetowe i urząd jst, posiadający oddzielny rachunek bieżący.	222
2.	Wpłaty dotacji i subwencji dla jednostki samorządu terytorialnego w tym samym roku, którego dotyczą.	224
3.	Wpłaty raty subwencji i dotacji w grudniu roku bieżącego na następny rok.	909
4.	Wpłaty udziałów w podatkach dochodowych naliczonych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.	224
5.	Wpłaty podatków i innych dochodów pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego.	224
6.	Zwrot z jednostki budżetowej niewykorzystanych środków, które przeznaczone były na pokrycie wydatków jednostki budżetowej.	223
7.	Zwrot z wydzielonego rachunku wydatków niewygasających niewykorzystanych w roku następnym środków, które są zaliczane do dochodów.	135
8.	Wpływ na wydzielony rachunek środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub zagranicznej pomocy bezzwrotnej.	224, 901
9.	Wpłaty środków pieniężnych na rachunek budżetu z tytułu kredytu zaciągniętego przez jednostkę samorządu terytorialnego (zadłużenie i spłaty kredytu ewidencjonowane przez bank na odrębnym rachunku kredytowym).	134
10.	Wpływ środków z tytułu zaciągniętej przez jednostkę samorządu terytorialnego pożyczki.	260

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
11.	Wpływ z tytułu spłaty pożyczki (zadłużenia podstawowego) udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.	250
12.	Wpływ z tytułu oprocentowania pożyczki udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.	240
13.	Lokata środków na rachunku budżetu – zakończenie lokaty na rachunku lokat (księgowanie w analityce oraz zapis dwustronny w ramach konta 133).	133
14.	Wpływ środków z tytułu oprocentowania lokaty bankowej.	240
15.	Dodatnie różnice kursowe od środków zgromadzonych na rachunkach walutowych budżetu.	962
16.	Zaksięgowanie wyciągu bankowego zawierającego błąd wpłaty lub wyksięgowanie wyciągu bankowego zawierającego błąd wypłaty (zaewidencjonowanego na koncie 240 do czasu wyjaśnienia).	240
17.	Wyciąg bankowy potwierdzający wpływ środków na rachunek budżetu, które wcześniej uznane zostały za środki pieniężne w drodze.	140
18.	Wpłata przez jednostki budżetowe środków stanowiących dochody budżetu państwa, które pobrały samorządowe jednostki budżetowe.	224
19.	Bezpośrednie wpłaty na rachunek budżetu dochodów realizowanych przez urząd jst niedysponujący odrębnym rachunkiem bieżącym.	222
20.	Wpłaty na rachunek budżetu z tytułu emisji obligacji jednostki samorządu terytorialnego – kwota faktycznego wpływu z tytułu emisji.	260
21.	Wpłata na rachunek budżetu z tytułu wykupienia obligacji obcych przez ich emitenta (obligacje obce nabyte przez jst).	250
22.	Wpływy na rachunek budżetu z tytułu prywatyzacji.	968

**Typowe zapisy strony Ma konta 133
„Rachunek budżetu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przekazanie środków na rachunek bieżący jednostek budżetowych i urzędu jst (dysponującego odrębnym rachunkiem bieżącym) na realizację wydatków.	223
2.	Przekazanie środków na wydzielone rachunki jednostek budżetowych na realizację zadań finansowych z budżetu Unii Europejskiej lub ze środków pomocy zagranicznej niepodlegających zwrotowi.	223
3.	Przelew środków na rachunek wydatków niewygasających.	135
4.	Przekazanie należnych dochodów budżetowi państwa, które wcześniej pobrały samorządowe jednostki budżetowe i urzędy jst.	224
5.	Lokata środków na rachunku budżetu – przekazanie środków na rachunek lokat (księgowanie w analityce oraz zapis Wn Ma w syntetyce na koncie 133).	133
6.	Spłata raty kredytu bankowego (zadłużenia podstawowego bez odsetek).	134
7.	Spłata pożyczki zaciągniętej przez jednostkę samorządu terytorialnego (zadłużenia podstawowego bez odsetek).	260
8.	Spłata zadłużenia z tytułu oprocentowania od zaciągniętej pożyczki*.	223
9.	Wypłata środków z tytułu udzielonej pożyczki ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	250
10.	Ujemne różnice kursowe od środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku walutowym budżetu.	962

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
11.	Bezpośrednie opłacenie wydatków budżetowych urzędu jst (gdy urząd jst nie posiada odrębnego rachunku bieżącego) oraz jednostek budżetowych realizujących zadanie finansowane ze środków Unii Europejskiej i środków pochodzenia zagranicznego niepodlegających zwrotowi (gdy jednostka budżetowa nie posiada rachunku na finansowanie tych wydatków).	223
12.	Wypłata z tytułu wykupienia obligacji wyemitowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego (bez oprocentowania).	260
13.	Splata z rachunku budżetu zadłużenia z tytułu oprocentowania lub dyskonta obligacji wyemitowanych*.	233
14.	Zakup obligacji obcych przez jednostkę samorządu terytorialnego.	250
15.	Zaksięgowanie wyciągu bankowego zawierającego błąd wypłaty lub wyksięgowanie wyciągu bankowego zawierającego błąd wpłaty (zaewidencjonowanego na koncie 240 do czasu wyjaśnienia).	240

* Temu księgowaniu towarzyszą inne księgowania – patrz księgowania na koncie 260.

Konto 134 „Kredyty bankowe”

Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych zaciągniętych na finansowanie budżetu.

Na stronie **Wn konta 134** ujmuje się spłatę lub umorzenie kredytu.

Na stronie **Ma konta 134** ujmuje się kredyt bankowy na finansowanie budżetu oraz odsetki od kredytu bankowego.

Na **koncie księgowym 134** nie ewidencjonuje się kredytu zaciągniętego w rachunku budżetu (jako saldo kredytowe tego rachunku).

Konto 134 może wykazywać saldo **Ma** oznaczające zadłużenie z tytułu kredytów zaciągniętych na finansowanie budżetu (tj. kredyt i odsetki od kredytu). W przypadku ewidencjonowania na **koncie 134** zadłużenia z ty-

tułu odsetek zastosować należy odpowiednią technikę księgową, gdyż spłata odsetek od kredytu jest wydatkiem budżetowym, który powinien być płacony z rachunku bieżącego urzędu jst, jeśli urząd jst taki oddzielny rachunek bieżący posiada.

Zgodnie z opisem do **konta 902** „Wydatki budżetowe” na tym koncie w korespondencji z **kontem 134** księguje się wydatki realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych, w korespondencji z **kontem 134**, jednak te wydatki powinny być objęte sprawozdaniami urzędu jst lub jednostki budżetowej realizującej te wydatki, co zmienia sposób ewidencji na podany w poniższym wykazie księgowania.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 134** powinna umożliwiać ustalenie stanu zadłużenia według umów kredytowych.

„Rozporządzenie” w załączniku 2 zawiera opis zasad ewidencji na koncie 134 „Kredyty bankowe” o następującej treści: „Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych zaciągniętych na finansowanie budżetu. Na stronie Wn konta 134 ujmuje się spłatę lub umorzenie kredytu. Na stronie Ma konta 134 ujmuje się kredyt bankowy na finansowanie budżetu oraz odsetki od kredytu bankowego. Konto 134 może wykazywać saldo Ma oznaczające zadłużenie z tytułów kredytów zaciągniętych na finansowanie budżetu (tj. kredyt i odsetki od kredytu). Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 134 powinna umożliwiać ustalenie stanu zadłużenia według umów kredytowych”. Jak z powyższego wynika, na **koncie 134** po stronie Ma wykazuje się zobowiązania podstawowe od zaciągniętych kredytów, jak również „odsetki od kredytów”. Zapis jest niejednoznaczny, gdyż nie określa ram czasowych dla ewidencji odsetek, co często jest interpretowane jako konieczność ujmowania w ewidencji **konta 134** odsetek za cały okres obowiązywania umowy kredytowej, a więc odsetek od przeszłych okresów płatności. Taki pogląd jest niezgodny z podstawowymi zasadami rachunkowości i w rezultacie nieprawdziwy. Owszem, **na koncie 134 w ciągu roku można księgować odsetki przyszłych okresów, ale gdy termin ich wymagalności nie przekracza dnia bilansowego**. Ewidencja odsetek niewymagalnych w ciągu roku obrotowego może służyć ułatwieniu rozliczeń z bankami i może być uzasadniona tylko względami techniki ewidencji. **Na koniec roku kalendarzowego obowiązują zasady wyceny bilansowej (art. 28 ustawy o rachunkowości), a więc odsetek doty-**

czących przyszłych okresów nie należy ujmować na koncie 134, natomiast wymagane jest księgowanie odsetek wymagalnych, czyli niezapłaconych pomimo upływu terminu płatności.

Według § 11 „rozporządzenia” takie wymagalne odsetki podlegają ewidencji na koniec każdego kwartału. Dodatkowo ewidencją objąć można ustalone memoriałowo odsetki od kredytów i innych zobowiązań finansowych, przypadające na poszczególne okresy rozliczeniowe pomimo braku umownego wymogu płatności w tych okresach, tzn. jeśli ich umowne terminy płatności są odległe. Do wyceny bilansowej zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów możliwe jest zastosowanie także skorygowanej ceny nabycia, która również nie obciąża wyceny bilansowej odsetkami przypadającymi na przyszłe okresy rozliczeniowe. Generalnie obowiązuje zasada wyceny bilansowej zobowiązań wyrażona w art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości, **w myśl której zobowiązania wycenia się w kwocie wymagającej zapłaty**, co oznacza, że do wyceny zalicza się tylko wymagalne lub naliczone memoriałowo odsetki. Wyjątki od tej zasady zostały ściśle określone, np. art. 39 ust. 4 ustawy o rachunkowości stanowiący, że: „Jeżeli zgodnie z umową wartość otrzymanych finansowych składników aktywów jest niższa od zobowiązania zapłaty za nie, w tym również z tytułu emitowanych przez jednostkę papierów wartościowych, to różnica stanowi czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów, które odpisuje się w koszty finansowe w równych ratach, w ciągu okresu, na jaki zaciągnięto zobowiązanie”, co dotyczy naliczonych „z góry” dyskonta obligacji i prowizji od kredytu, gdy zobowiązanie finansowe w momencie jego powstania wykazuje się według wartości nominalnej.

Zobowiązania za cały okres obowiązywania umowy z tytułu odsetek kredytowych księgujemy w ewidencji pozabilansowej księgi rachunkowej jednostki budżetowej na **kontach 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”** i **999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych”** w ewidencji księgowej urzędu jst. Na tych kontach pozabilansowych (pozaksięgowych) księgujemy tylko zaangażowanie z tytułu odsetek, pomijając zobowiązania (zaangażowanie) podstawowe z tytułu kredytu, gdyż te ostatnie nie są wydatkami.

Splata odsetek od kredytu jest wydatkiem budżetowym i jako taki powinien być opłacony z rachunku bieżącego urzędu jst. Z drugiej strony

zgodnie z planem kont na **koncie 134** jest wymóg ewidencjonowania wymagalnych odsetek od kredytu. W niektórych przypadkach banki samodzielnie potrącają odsetki od kredytu z rachunku budżetu. Takie działanie jest niezgodne z prawem finansowym w zakresie dyspozycji środkami pieniężnymi, ale jest spotykane w praktyce. W celu właściwego odzwierciedlenia wydatku budżetowego w ewidencji konieczne jest wykorzystanie w tych przypadkach konta 909 do rozliczenia spłaty odsetek, co przedstawiono w poniższych tabelach.

Typowe zapisy strony Wn konta 134 „Kredyty bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Spłata raty kredytu (zadłużenia podstawowego) z rachunku budżetu.	133
2.	Umorzenie kredytu (zadłużenia podstawowego).	962
3.	Spłata odsetek z rachunku bieżącego urzędu (zapis równoległy na podstawie PK) lub bezpośrednio z rachunku budżetu*.	909
4.	Umorzenie naliczonych, ale niezapłaconych odsetek od kredytu.	909

* Temu księgowaniu towarzyszą księgowania na innych kontach – patrz księgowania na koncie 260.

Typowe zapisy strony Ma konta 134 „Kredyty bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przekazanie środków z przyznanego kredytu na rachunek budżetu.	133
2.	Naliczenie (przypis) odsetek od kredytu.	909
3.	Wydatki budżetu realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych.	223

Konto 135 „Rachunek środków na niewygasające wydatki”

Konto 135 służy do ewidencji operacji pieniężnych na rachunku bankowym środków na niewygasające wydatki. Jak stanowią przepisy art. 263 ust. 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, środki finansowe na wydatki niewygasające są gromadzone **na wyodrębnionym subkoncie podstawowego rachunku bankowego jednostki samorządu terytorialnego**. Taki rachunek jest w istocie oddzielnym rachunkiem bankowym, do którego bank prowadzi oddzielną ewidencję obrotów i sald oraz przekazuje oddzielne wyciągi bankowe, co uzasadnia ewidencję operacji tego rachunku bankowego na oddzielnym **koncie księgowym 135** „Rachunek środków na niewygasające wydatki”. Takie też rozwiązanie ewidencyjne przyjęto w planie kont dla budżetu. Aby środki finansowe mogły być uznane za wydatki niewygasające, spełnione muszą być dwa warunki:

- stosowna uchwała organu stanowiącego jst z wykazem wydatków oraz kwotami i terminami ich realizacji. Ostateczny termin wydatkowania wydatków niewygasłych upływa 30 czerwca roku następnego;
- środki finansowe odpowiadające ogólnej kwocie wydatków niewygasłych powinny być do końca roku przekazane na rachunek bankowy wydatków niewygasających.

Zapisy na **koncie 135** są dokonywane wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

Na stronie **Wn konta 135** ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek środków na niewygasające wydatki, w korespondencji z **kontem 133**.

Na stronie **Ma konta 135** ujmuje się wypłaty z rachunku środków na niewygasające wydatki na pokrycie wydatków niewygasających, w korespondencji z **kontem 225**.

Konto 135 może wykazywać saldo **Wn** oznaczające stan środków pieniężnych na rachunku środków na niewygasające wydatki.

Wydatki niewygasające mogą być realizowane bezpośrednio z rachunku środków na wydatki niewygasające, gdy ich wykonawcą jest urząd jst, lub za pośrednictwem jednostek budżetowych, którym środki na wydatki niewygasające są przekazywane.

**Typowe zapisy strony Wn konta 135
„Rachunek środków na niewygasające wydatki”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ środków przekazanych na finansowanie wydatków niewygasających.	133
2.	Nieuzasadniony wpływ środków w wyniku błędu lub błędnego wyciągu bankowego zawyżający faktyczną wartość środków na wydatki niewygasające.	240
3.	Zwroty przekazanych jednostkom budżetowym środków na wydatki niewygasające, które nie zostały wykorzystane.	225

**Typowe zapisy strony Ma konta 135
„Rachunek środków na niewygasające wydatki”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wypłaty środków na realizację wydatków niewygasających realizowanych przez jednostki budżetowe.	225
2.	Bezpośrednie opłacenie wydatków niewygasłych zrealizowanych przez urząd jst.	225
3.	Zwrot na rachunek budżetu niewykorzystanych środków przeznaczonych na wydatki niewygasłe, po upływie terminu realizacji danej grupy wydatków.	133

Konto 140 **„Środki pieniężne w drodze”**

Konto 140 służy do ewidencji środków pieniężnych w drodze, w tym:

- 1) środków otrzymanych z innych budżetów w przypadku gdy środki te zostały przekazane w poprzednim okresie sprawozdawczym i są objęte wyciągiem bankowym z datą następnego okresu sprawozdawczego;
- 2) kwot wpłacanych przez inkasentów za pośrednictwem poczty lub bezpośrednio do banku z tytułu dochodów budżetowych w przypadku potwierdzenia wpłaty przez bank w następnym okresie sprawozdawczym;
- 3) przelewów dochodów budżetowych zrealizowanych przez bank płatnika w okresie sprawozdawczym i objętych wyciągami bankowymi z rachunku bieżącego budżetu w następnym okresie sprawozdawczym.

Należy zwrócić uwagę, że **konto 140** służy do ewidencji środków pieniężnych, które mają być wpłacone na rachunek budżetu, więc wymienione wyżej przypadki kwot wpłaconych przez inkasentów i przelewów dochodów budżetowych zrealizowanych przez bank płatnika dotyczyć mogą przypadku dochodów budżetowych realizowanych przez urząd jst bezpośrednio na rachunek budżetu, gdy urząd jst nie posiada odrębnego rachunku bieżącego. Natomiast przypadek środków otrzymanych z innych budżetów dotyczy wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, gdyż odnosi się do dochodów realizowanych bezpośrednio na rachunek budżetu.

Stosownie do przyjętej techniki księgowania środki pieniężne w drodze mogą być ewidencjonowane na bieżąco lub tylko na przełomie okresów sprawozdawczych.

Na stronie **Wn konta 140** ujmuje się zwiększenia stanu środków pieniężnych w drodze, a na stronie **Ma** – zmniejszenia stanu środków pieniężnych w drodze.

Konto 140 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan środków pieniężnych w drodze.

**Typowe zapisy strony Wn konta 140
„Środki pieniężne w drodze”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Środki z innych budżetów, gdy zostały przekazane w poprzednim okresie sprawozdawczym i są objęte wyciągiem bankowym z datą następnego okresu sprawozdawczego.	224
2.	Wpłaty inkasentów dochodów budżetowych za pośrednictwem poczty lub bezpośrednio do banku, w przypadku potwierdzenia wpłaty przez bank w następnym okresie sprawozdawczym (gdy budżet i urząd jst mają wspólny rachunek).	222
3.	Przelewy dochodów budżetowych zrealizowanych przez bank płatnika w okresie sprawozdawczym i objętych wyciągami bankowymi z rachunku budżetu w następnym okresie sprawozdawczym (gdy budżet i urząd jst mają wspólny rachunek).	222

**Typowe zapisy strony Ma konta 140
„Środki pieniężne w drodze”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek budżetu środków z innych budżetów, wcześniej zaewidencjonowanych na koncie 140.	133
2.	Wpływ na rachunek budżetu wpłat inkasentów, zaksięgowanych na koncie 140.	133
3.	Wpływ na rachunek budżetu dochodów budżetowych, zaksięgowanych na koncie 140.	133

Konto 222 **„Rozliczenie dochodów budżetowych”**

Konto 222 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi i urzędem jst z tytułu zrealizowanych przez te jednostki dochodów budżetowych. **Konto 222** wykorzystywane jest także do rozliczenia dochodów budżetowych, gdy urząd jst posiada wspólny rachunek bankowy z budżetem.

Na stronie **Wn konta 222** ujmuje się dochody budżetowe zrealizowane przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe, w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań tych jednostek, w korespondencji z **kontem 901**.

Na stronie **Ma konta 222** ujmuje się przelewy dochodów budżetowych na rachunek budżetu, dokonane przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe, w korespondencji z **kontem 133**. Na stronie **Ma konta 222** księguje się także wpłaty bezpośrednie dochodów budżetowych, gdy urząd jst nie dysponuje odrębnym rachunkiem bankowym.

Dochody budżetowe mogą być realizowane bezpośrednio na rachunek budżetu lub za pośrednictwem rachunków bieżących jednostek budżetowych i urzędu jst. Pamiętać należy, że wszystkie dochody zrealizowane za pośrednictwem rachunków bieżących jednostek budżetowych i urzędu jst muszą być przekazane na rachunek budżetu i właśnie **konto 222** służy sprawdzeniu przestrzegania tej reguły przez jednostki budżetowe i urząd jst. Dochody budżetowe wpływające bezpośrednio na rachunek budżetu, bez pośrednictwa urzędu jst i jednostek budżetowych, nie są rozliczane za pośrednictwem **konta 222**.

Ewidencję szczegółową do **konta 222** prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi oraz urzędami obsługującymi organy podatkowe z tytułu zrealizowanych przez nie dochodów budżetowych.

Konto 222 może wykazywać dwa salda.

Saldo **Wn konta 222** oznacza stan zrealizowanych dochodów budżetowych objętych okresowymi sprawozdaniami, lecz nieprzekazanych na rachunek budżetu.

Saldo **Ma konta 222** oznacza stan dochodów budżetowych przekazanych przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe na rachunek budżetu, lecz nieobjętych okresowymi sprawozdaniami.

**Typowe zapisy strony Wn konta 222
„Rozliczenie dochodów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Sprawozdanie jednostkowe Rb-27S jednostki budżetowej lub urzędu jst (dysponującego odrębnym rachunkiem bieżącym) o zrealizowanych dochodach budżetowych.	901
2.	Sprawozdanie jednostkowe Rb-27S urzędu jst o zrealizowanych dochodach, w sytuacji gdy budżet i urząd jst mają wspólny rachunek bankowy.	901

**Typowe zapisy strony Ma konta 222
„Rozliczenie dochodów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przekazanie przez jednostkę budżetową lub urząd jst (dysponujący odrębnym rachunkiem bankowym) zrealizowanych dochodów bankowych ze swojego rachunku bieżącego.	133
2.	Bezpośredni wpływ na rachunek budżetu dochodów budżetowych realizowanych przez urząd jst nieposiadający odrębnego rachunku bieżącego.	133
3.	Wpłaty inkasentów dochodów budżetowych za pośrednictwem poczty lub bezpośrednio do banku, w przypadku potwierdzenia wpłaty przez bank w następnym okresie sprawozdawczym (gdy budżet i urząd jst mają wspólny rachunek bankowy).	140

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
4.	Przelewy dochodów budżetowych zrealizowanych przez bank płatnika w okresie sprawozdawczym i objętych wyciągami bankowymi z rachunku budżetu w następnym okresie sprawozdawczym (gdy budżet i urząd jst mają wspólny rachunek bankowy).	140

Konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Konto 223 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi i urzędem jst z tytułu dokonanych przez te jednostki wydatków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 223** ujmuje się środki przelane z rachunku budżetu na pokrycie wydatków jednostek budżetowych, w korespondencji z **kontem 133**.

Na stronie **Ma konta 223** ujmuje się wydatki dokonane przez jednostki budżetowe w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań tych jednostek, w korespondencji z **kontem 902**.

W gospodarce finansowej jednostki samorządu terytorialnego obowiązuje generalna zasada ponoszenia wydatków budżetowych przez jednostki budżetowe lub urząd jst. Z rachunku budżetu nie ponosi się bezpośrednio wydatków budżetowych z wyjątkiem następujących przypadków:

- gdy urząd jst nie posiada odrębnego rachunku bieżącego,
- gdy zadania finansowane z budżetu Unii Europejskiej wykonywane są przez jednostki budżetowe, a wydatki ponoszone są bezpośrednio z wyodrębnionych rachunków finansujących poszczególne zadania (bez możliwości przekazania ich na rachunek bankowy jednostki wykonującej zadanie, jeśli takie postanowienia zawiera umowa o dofinansowaniu zadania środkami europejskimi), rachunki te są zaliczane do ewidencji rachunku budżetu; obecnie ten sposób ponoszenia wydatków występuje sporadycznie,
- w niektórych wyjątkowych przypadkach, jak zapłata odsetek od kredytu z rachunku budżetu, dla uproszczenia rozliczeń z bankiem.

Ewidencję szczegółową do **konta 223** prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych na ich rachunki środków pieniężnych przeznaczonych na pokrycie realizowanych przez nie wydatków budżetowych.

Saldo **Wn konta 223** oznacza stan przelanych środków na rachunki bieżące jednostek budżetowych, lecz niewykorzystanych na pokrycie wydatków budżetowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przelew środków na rachunek bieżący jednostki budżetowej na pokrycie jej wydatków budżetowych (dotyczy także zadań finansowanych z budżetu Unii Europejskiej i bezzwrotnej pomocy zagranicznej, gdy jednostka budżetowa wykonująca zadanie ma odrębny rachunek dla wydatków tego zadania lub może ponosić wydatki z rachunku bieżącego).	133
2.	Bezpośrednia zapłata wydatków urzędu jst, który nie dysponuje odrębnym rachunkiem bieżącym.	133
3.	Bezpośrednia zapłata wydatków na zadanie finansowane ze środków budżetu Unii Europejskiej lub pomocy zagranicznej niepodlegających zwrotowi.	133
4.	Splata odsetek od kredytu (pożyczki) zaewidencjonowanych na koncie 134 (260) bezpośrednio z rachunku budżetu*.	133
5.	Wydatki realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych.	134

* Księgowanie równoległe Wn 134 (260) – Ma 909.

Ponadto wydatek powinien być ujęty w ewidencji i sprawozdaniu urzędu jst. Gdy urząd jst posiada odrębny rachunek bieżący, spłatę z rachunku budżetu odsetek od kredytu (pożyczki) księgujemy równoległym zapisem na kontach 223 Ma – 751 Wn (080 Wn), a następnie ujmuje się tę kwotę wydatku na spłatę odsetek w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S, na podstawie którego wraz z innymi wydatkami ujętymi w tym sprawozdaniu przenosi się na zmniejszenie funduszu jednostki zapisem 223 Ma – 800 Wn.

**Typowe zapisy strony Ma konta 223
„Rozliczenie wydatków budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wykonane wydatki wynikające ze sprawozdania jednostkowego Rb-28S jednostek budżetowych o zrealizowanych wydatkach.	902
2.	Wykonane wydatki wynikające ze sprawozdania jednostkowego Rb-28S urzędu jst (także gdy urząd jst nie posiada odrębnego rachunku bieżącego) o zrealizowanych wydatkach.	902
3.	Zwrot przez jednostkę budżetową na rachunek budżetu niewykorzystanych środków na wydatki budżetowe.	133

**Konto 224
„Rozrachunki budżetu”**

Konto 224 służy do ewidencji rozrachunków z innymi budżetami, a w szczególności:

- 1) rozliczeń dochodów budżetowych realizowanych przez urzędy skarbowe na rzecz budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) rozrachunków z tytułu udziałów w dochodach innych budżetów,
- 3) rozrachunków z tytułu dotacji i subwencji,
- 4) rozrachunków z tytułu dochodów pobranych na rzecz budżetu państwa.

Konto 224 koresponduje przede wszystkim z **kontem 133** i **kontem 901**.

Na **koncie 224** ewidencjonuje się rozliczenie dochodów budżetu państwa pobranych przez jednostki budżetowe i urząd jst na część przeznaczoną do przekazania do budżetu państwa i na część przynależną budżetowi jst.

Ewidencja szczegółowa do **konta 224** powinna umożliwić ustalenie stanu należności i zobowiązań według poszczególnych tytułów oraz według poszczególnych budżetów.

Ewidencją w księgach rachunkowych budżetu objęty jest VAT, którego podatnikiem obecnie jest jednostka samorządu terytorialnego jako całość. Ten podatek jest ewidencjonowany w pierwszym etapie w jednostkach budżetowych, które realizują dochody i ponoszą wydatki, natomiast organ wykonawczy przeprowadza całościowe rozliczenie podatku z urzędem skarbowym, a towarzyszące mu przepływy finansowe z tytułu VAT znajdują odzwierciedlenie na **koncie 133 „Rachunek budżetu”** lub subkoncie do rachunku budżetu utworzonym w tym celu. Ewidencję rozliczenia VAT w skali całej jednostki samorządu terytorialnego (centralne rozliczenie) prowadzi się na **koncie 224**, ale można wydzielić tę funkcję ewidencyjną i utworzyć dodatkowe konto księgi głównej budżetu służące tylko temu celowi. Takie konto można nazwać 224VAT „Rozrachunki budżetu z tytułu VAT”, którego funkcją mają być rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT dla wszystkich jednostek organizacyjnych. W tym opracowaniu księgowania związane z rozliczeniem VAT w skali całej jednostki samorządu terytorialnego ewidencjonowane są na **koncie 224** przewidzianym w planie kont dla budżetu jst.

Dodatkowo w celu zapewnienia większej przejrzystości rozliczeń z jednostkami organizacyjnymi należy utworzyć dodatkowe konta nieprzewidziane planem kont dla budżetu jst:

- **271VAT** „Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi”,
- **272VAT** „Rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”.

Odliczenie VAT naliczonego z VAT należnym, jeśli opiera się o rzeczywistą identyfikację wydatków (kosztów) związanych z działalnością opodatkowaną, przeprowadza się w pełnych kwotach podatku naliczonego z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z przepisów prawa. W przypadku wydatków (kosztów) służących działalności opodatkowanej VAT i innej działalności odliczenia, gdy nie ma możliwości przypisania wydatków (kosztów) rodzajom działalności, podział podatku naliczonego VAT na podlegający odliczeniu i niepodlegający odliczeniu przeprowadza się proporcjonalnie według udziału działalności opodatkowanej w ogólnych rozmiarach działalności jednostki. **Jeśli chodzi o jednostki sektora finansów publicznych, w tym państwowe jednostki budżetowe i jednostki**

samorządu terytorialnego będące podatnikami VAT, ustalanie proporcji odliczeń odbywa się dwuszczelkowo. W pierwszym rzędzie ustala się proporcje podziału działalności jednostki na: **działalność gospodarczą i inną działalność**, np. działalność związaną z pełnieniem funkcji organów władzy publicznej. Na tym etapie ustala się **prewspółczynnik podziału** według przepisów art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, które stanowią, że: „W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji”. Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

Z wykorzystaniem prewspółczynnika ustala się, jaka część podatku naliczonego przypada na działalność gospodarczą jednostki. Podkreślić należy, że ten sposób podziału podatku naliczonego stosujemy w przypadku braku możliwości bezpośredniej identyfikacji wydatków (kosztów) przypadających na działalność gospodarczą jednostki i inną działalność. **W następnej kolejności ustala się współczynnik określający dla działalności gospodarczej podział na działalność podlegającą opodatkowaniu i działalność zwolnioną od podatku VAT. Dla tej drugiej nie przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego.** Tym razem podziałowi podlega ta część podatku naliczonego, którą prewspółczynnikiem lub drogą bezpośredniej identyfikacji przypisać można działalności gospodarczej. Współczynnik jest potrzebny, gdy wydatki (koszty) związane z działalnością gospodarczą także nie mogą być podzielone na dwa rodzaje działalności, drogą bezpośredniej identyfikacji. Zasady ustalenia współczynnika odliczeń określają przepisy art. 90 ustawy o VAT.

W jednostkach samorządu terytorialnego prewspółczynnik i współczynnik będą ustalane dla podatnika, którym jest cała jednostka samorządu

terytorialnego, ale żadne szczegółowe przepisy tej kwestii, podobnie jak innych związanych z centralizacją rozliczenia podatku VAT naliczonego, nie regulują, więc podatnik reprezentowany przez organ wykonawczy jst powinien opracować i wydać w formie zarządzenia własne procedury związane z rozliczeniem VAT, dotyczące obiegu informacji (w szczególności opracowanie i złożenie przez wszystkie jednostki cząstkowych deklaracji VAT-7) oraz przepływu środków pieniężnych pomiędzy rachunkami jednostek budżetowych a rachunkiem budżetu lub innym rachunkiem bankowym wydzielonym do centralnych rozliczeń VAT. Pamiętać należy, że od początku 2018 r. nie będzie miał zastosowania przepis art. 7 ustawy z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1454 z późn. zm.), zgodnie z którym **do końca 2017 r.** przyjmowało się dla celów proporcjonalnego odliczenia, o którym mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, **proporcję (współczynnik odliczeń VAT naliczonego) wyliczoną odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej**, w przypadku wykonywania przy pomocy tej jednostki organizacyjnej czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje. Od początku 2018 r. proporcja, o której mowa wyżej, jest wyliczana wspólnie dla całej jednostki samorządu terytorialnego.

Konto 224 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn konta 224** oznacza stan należności, a saldo **Ma konta 224** – stan zobowiązań budżetu z tytułu pozostałych rozrachunków.

**Typowe zapisy strony Wn konta 224
„Rozrachunki budżetu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zrealizowane dochody na podstawie sprawozdania Rb-27 urzędów skarbowych o zrealizowanych dochodach budżetowych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.	901
2.	Zrealizowane dochody na podstawie sprawozdania Rb-27S jednostkowego „organu” o zrealizowanych subwencjach i dotacjach (dotyczy dochodów wykonanych).	901
3.	Zwrot niewykorzystanych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem dotacji z budżetu państwa.	133
4.	Wykazanie w sprawozdaniu Rb-27S jednostkowym „organu” dochodów wykonanych w styczniu roku sprawozdawczego, które wpłynęły w grudniu poprzedniego roku, a dotyczyły dochodów roku następnego.	901
5.	Przekazanie do budżetu państwa dochodów budżetu państwa zrealizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe i urząd jst (po potrąceniu części należnej jednostce samorządu terytorialnego).	133
6.	Ujęcie w sprawozdaniu Rb-27S jednostkowym „organu” udziału jednostki samorządu terytorialnego potrąconego z dochodów budżetu państwa zrealizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe i urząd jst.	901
7.	Należność od urzędu skarbowego z tytułu zwrotu VAT naliczonego wykazana w częściowych deklaracjach jednostek organizacyjnych.	272VAT
8.	Zapłata zobowiązania wobec urzędu skarbowego z tytułu VAT.	133

Typowe zapisy strony Ma konta 224 „Rozrachunki budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek budżetu dochodów zrealizowanych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.	133
2.	Wpływ na rachunek budżetu dotacji i subwencji z budżetu państwa.	133
3.	Przebieganie subwencji i dotacji otrzymanych w grudniu roku ubiegłego do rozliczenia, jako dochody wykonane stycznia roku sprawozdawczego.	909
4.	Wpływ na rachunek budżetu jst dochodów budżetu państwa zrealizowanych przez samorządowe jednostki budżetowe lub urząd jst na swój rachunek bieżący.	133
5.	Zobowiązania wobec urzędu skarbowego z tytułu podatku należnego wykazane w deklaracjach częściowych jednostek organizacyjnych.	271VAT
6.	Zwrot z urzędu skarbowego nadwyżki podatku VAT naliczonego nad podatkiem należnym.	133
7.	Zwrot z urzędu skarbowego podatku naliczonego za ubiegły rok, zaliczony do dochodów budżetowych roku bieżącego.	133

Konto 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”

Konto 225 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi z tytułu zrealizowanych przez te jednostki niewygasających wydatków. Dodatkowo na **koncie 225** można rozliczać wydatki niewygasające wykonywane bezpośrednio z **konta 135** a rozliczone przez urząd jst. Plan kont dla jednostek budżetowych nie przewiduje oddzielnego konta księgowego dla rachunków bankowych środków niewygasających, co oznacza, że wydatki te mogą być ponoszone z rachunków bieżących samorządowych jednostek budżetowych.

Na stronie **Wn konta 225** ujmuje się środki przelane z rachunku budżetu na pokrycie niewygasających wydatków jednostek budżetowych.

Na stronie **Ma konta 225** ujmuje się wydatki zrealizowane przez jednostki budżetowe w korespondencji z **kontem 904** oraz przelewy środków niewykorzystanych w korespondencji z **kontem 135**.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 225** powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych im środków na realizację niewygasających wydatków.

Konto 225 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza stan nierozliczonych środków przekazanych jednostkom budżetowym na realizację niewygasających wydatków.

Typowe zapisy strony Wn konta 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyплаты środków na realizację wydatków niewygasających przez jednostki budżetowe.	135
2.	Bezpośrednie opłacenie wydatków niewygasających zrealizowanych przez urząd jst.	135

Typowe zapisy strony Ma konta 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zwroty pobranych przez jednostki budżetowe środków na wydatki niewygasające, które nie zostały wykorzystane.	135
2.	Sprawozdanie Rb-28NWS urzędu jst lub jednostki budżetowej o zrealizowanych wydatkach niewygasających.	904

Konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Konto 240 służy do ewidencji innych rozrachunków związanych z realizacją budżetu, z wyjątkiem rozrachunków i rozliczeń ujmowanych na **kontach: 222, 223, 224, 225, 250, 260**.

Szczególną funkcją **konta 240** jest ewidencja wyciągów bankowych zawierających błędy do czasu ich poprawienia przez wyciągi korygujące błędy.

Ewidencja szczegółowa do **konta 240** powinna umożliwić ustalenie stanu rozrachunków według poszczególnych tytułów oraz według kontrahentów.

Konto 240 może wykazywać dwa salda.

Saldo **Wn konta 240** oznacza stan należności, a saldo **Ma konta 240** – stan zobowiązań z tytułu pozostałych rozrachunków.

Typowe zapisy strony Wn konta 240 „Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Dochody zrealizowane wykazane w sprawozdaniu Rb-27S jednostkowym „organu” o dochodach wpłaconych bezpośrednio na rachunek budżetu nieobjętych ewidencją na kontach 222 i 224.	901
2.	Zaksięgowanie wyciągu bankowego z błędem – nieprawidłowa kwota wypłat z rachunku budżetu.	133
3.	Wyksięgowanie błędnego wyciągu bankowego z nieprawidłową kwotą wpłaty, wcześniej zaewidencjonowanego do czasu wyjaśnienia na koncie 240.	133

Typowe zapisy strony Ma konta 240 „Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek budżetu dochodów rozliczanych za pośrednictwem konta 240.	133
2.	Wyksięgowanie błędnego wyciągu bankowego z nieprawidłową kwotą wypłaty z rachunku budżetu, wcześniej zaewidencjonowanego do czasu wyjaśnienia na koncie 240.	133
3.	Zaksięgowanie błędnego wyciągu bankowego z nieprawidłową kwotą wpłaty na rachunek budżetu.	133

Konto 250 „Należności finansowe”

Konto 250 służy do ewidencji należności zaliczanych do należności finansowych, a w szczególności z tytułu udzielonych pożyczek i zakupionych obligacji obcych.

Na stronie **Wn konta 250** ujmuje się powstanie i zwiększenie należności finansowych, a na stronie **Ma** – ich zmniejszenie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 250** powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności z poszczególnymi kontrahentami według tytułów należności.

Konto 250 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** oznacza stan należności finansowych, a saldo **Ma** stan nadpłat z tytułu należności finansowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 250 „Należności finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Udzielenie pożyczki z rachunku budżetu – wypłata środków.	133

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Naliczenie należności z tytułu odsetek od pożyczki.	909
3.	Zakup obligacji obcych.	133
4.	Naliczone oprocentowanie od zakupionych obligacji obcych lub dyskonto od tych obligacji.	909

Typowe zapisy strony Ma konta 250 „Należności finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Splata raty pożyczki (należności podstawowej) udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego.	133
2.	Splata należności z tytułu naliczonych odsetek od udzielonej pożyczki*.	909
3.	Wykup obligacji obcych przez emitenta. Wpływ na rachunek bankowy kwoty bez oprocentowania lub dyskonta.	133
4.	Splata należności na rachunek budżetu z tytułu wykupu przez emitenta obligacji obcych w części dotyczącej dyskonta lub oprocentowania obligacji*.	909
5.	Umorzenie lub odpisanie udzielonej pożyczki (zadłużenie podstawowe):	
	– nieobjętej wcześniejszym odpisem aktualizującym,	962
	– objętej wcześniejszym odpisem aktualizującym.	290
6.	Umorzenie lub odpisanie odsetek od udzielonej pożyczki:	
	– nieobjętych wcześniejszym odpisem aktualizującym,	909
	– objętych wcześniejszym odpisem aktualizującym.	290

* Księgowaniu spłaty należności z tytułu odsetek (dyskonta) na rachunek budżetu pokazanemu w operacji 2 lub operacji 4 powyższego wykazu księgowania towarzyszą równoległe księgowania na kontach: 133 Wn – 240 Ma. Kwotę spłaty ujętą na koncie 240 przeksięguje się następnie na dochody zapisem 240 Wn – 901 Ma na podstawie sprawozdania Rb-27S „organu”.

Konto 260 „Zobowiązania finansowe”

Konto 260 służy do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, z wyjątkiem kredytów bankowych, a w szczególności z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych (np. obligacji). Ewidencja na **koncie 260** obejmuje także naliczone odsetki od zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych obligacji własnych. Specjalnej techniki wymaga księgowanie spłaty zadłużenia z tytułu odsetek od zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych obligacji własnych. Zadłużenie podstawowe z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych obligacji własnych spłacane jest z rachunku budżetu, natomiast spłata zadłużenia z tytułu oprocentowania (dyskonta) powinna być przeprowadzana z rachunku bieżącego 130 urzędu jst, ale w niektórych przypadkach (wynikających z zawartych umów) ta operacja przeprowadzona może być z rachunku budżetu 133. W obu przypadkach księgowaniu zasadniczemu spłaty zadłużenia z tytułu odsetek (dyskonta) podanemu w poniższym wykazie księgowania towarzyszą inne księgowania podane pod tym wykazem.

Wynagrodzenie udzielającego kredyt, pożyczkę lub zakupującego obligacje obce jest realizowane w formie oprocentowania (odsetek) lub dyskonta. Oprocentowanie jest naliczane po zakończeniu okresu rozliczeniowego, natomiast dyskonto jest ustalane i ujmowane w księgach rachunkowych na początku okresu obowiązywania umowy pożyczki (okresu na jaki sprzedano obligacje), czyli „z góry”. Pożyczka dyskontowana polega na tym, że pożyczkobiorca dostaje kwotę nominalną pożyczki pomniejszoną o kwotę dyskonta, natomiast spłaca po okresie obowiązywania pożyczki całą jej wartość nominalną. Według art. 92 ust. 1 pkt 1 ufp dyskonto od emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego papierów wartościowych nie może przekraczać 5% wartości nominalnej.

Na stronie **Wn konta 260** ujmuje się wartość spłaconych zobowiązań finansowych, a na stronie **Ma** ujmuje się wartość zaciągniętych zobowiązań finansowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 260** powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu zobowiązań z poszczególnymi kontrahentami według tytułów zobowiązań.

Konto 260 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** oznacza stan nadpłaconych zobowiązań finansowych, a saldo **Ma** stan zaciągniętych zobowiązań finansowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 260 „Zobowiązania finansowe“

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Splata zaciągniętej pożyczki (zadłużenie podstawowe).	133
2.	Splata zadłużenia z tytułu odsetek od zaciągniętych pożyczek*.	909
3.	Wykup wyemitowanych obligacji (zadłużenie podstawowe).	133
4.	Splata zadłużenia z tytułu odsetek od wyemitowanych obligacji*.	909
5.	Umorzenie zaciągniętej pożyczki:	
	– zadłużenia podstawowego,	962
	– naliczonych, ale niezapłaconych odsetek.	909

* Splata zadłużenia w części dotyczącej odsetek (dyskonta) powinna być realizowana z konta 130, ale możliwa jest też z konta 133. Powyższemu księgowaniu towarzyszą inne księgowania.

Splata zadłużenia z tytułu odsetek (dyskonta) z rachunku bieżącego urzędu jst jest księgowana 130 Ma – 751 Wn (księga rachunkowa urzędu jst).

Splata zadłużenia z tytułu odsetek (dyskonta) bezpośrednio z rachunku budżetu jest księgowana na 133 Ma – 223 Wn. Następnie kwotę zapłaconych odsetek (dyskonta), którą należy ująć w sprawozdaniu Rb-28S urzędu, księguje się w sposób następujący: 223 Ma – 902 Wn (w księdze rachunkowej budżetu na podstawie sprawozdania Rb-28S urzędu).

W księdze rachunkowej urzędu zapłacone kwoty odsetek (dyskonta) z rachunku budżetu księguje się na kontach: 223 Ma – 751 Wn (na podstawie Pk i kopii Wb z rachunku budżetu o zapłaconych odsetkach, dyskoncie) oraz 223 Wn – 800 Ma (na podstawie sprawozdania RB-28 urzędu jst), gdy urząd jst posiada odrębny rachunek bieżący.

Analogicznie księguje się odsetki od kredytu zapłacone z rachunku budżetu.

Typowe zapisy strony Ma konta 260 „Zobowiązania finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zaciągnięcie pożyczki – wpływ środków na rachunek budżetu.	133
2.	Naliczenie zadłużenia z tytułu odsetek na koniec kwartału.	909
3.	Emisja obligacji własnych – zadłużenie w wysokości otrzymanych środków z emisji, które wpłynęły na rachunek bankowy.	133
4.	Dyskonto lub naliczone odsetki (niezapłacone) od obligacji własnych.	909

271VAT

„Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi”

Konto 271VAT służy do rozliczenia VAT należnego z jednostkami budżetowymi, urzędem jst i samorządowymi zakładami budżetowymi. **Konto 271VAT** nie zostało uwzględnione w planie stanowiącym załącznik nr 2 do „rozporządzenia”, dlatego konto to ma numerację umowną, ale wskazującą na jego rozrachunkowy (rozliczeniowy) charakter. Do tego konta należy prowadzić konta analityczne odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Księgowania na **koncie 271VAT** dotyczą wpłat z jednostek organizacyjnych z tytułu VAT należnego występującego w operacjach sprzedaży tych jednostek oraz stanu rozliczeń jednostek organizacyjnych z centralnym ośrodkiem rozliczeń ewidencjonowanych na podstawie miesięcznych informacji jednostek o VAT należnym. Funkcję tej informacji pełnić mogą przygotowane odpowiednio jednostkowe deklaracje VAT-7 (rozliczenia z urzędem skarbowym w tych deklaracjach zastąpią rozliczenia z budżetem jst). Jednak pamiętać należy, że deklaracje VAT-7 jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie są oficjalnymi dokumentami do rozliczenia z urzędem skarbowym. Deklaracje VAT-7 jednostek budżetowych

towych (częstkowe) pełnią jedynie w jednostkach samorządu terytorialnego funkcję wewnętrznego dokumentu rozliczeniowego.

Na stronie **Wn konta 271VAT** ujmuje się:

- należność od jednostki organizacyjnej z tytułu VAT należnego występującego w tej jednostce organizacyjnej.

Na stronie **Ma konta 271** księguje się:

- wpłaty na rachunek budżetu należnego VAT przez jednostki organizacyjne,
- kompensatę podatku należnego z podatkiem naliczonym zaksięgowaną na podstawie deklaracji jednostki.

Typowe zapisy strony Wn konta 271 „Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Należność od jednostki organizacyjnej z tytułu VAT należnego, na podstawie deklaracji VAT-7 jednostki.	224

Typowe zapisy strony Ma konta 271 „Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wpłaty na rachunek budżetu należnego VAT przez jednostki organizacyjne.	133
2.	Kompensata podatku należnego z podatkiem naliczonym zaksięgowana na podstawie deklaracji jednostki.	272VAT

272VAT

„Rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”

Konto 272VAT służy do rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami budżetowymi, urzędem jst i samorządowymi zakładami budżetowymi. **Konto 272VAT** nie jest przewidziane w planie kont, ale jest niezbędne dla sprawnego rozliczenia podatku naliczonego z jednostkami organizacyjnymi. **Konto 272VAT** ma numerację umowną, ale wskazującą na jego rozrachunkowy (rozliczeniowy) charakter. Do **konta 272VAT** należy prowadzić konta analityczne odrębnie dla każdej jednostki organizacyjnej. Księgowania na **koncie 272VAT** dotyczą wpłat z jednostek organizacyjnych i do jednostek organizacyjnych z tytułu VAT naliczonego, występującego w operacjach zakupu tych jednostek oraz stanu rozliczeń jednostek organizacyjnych z centralnym ośrodkiem rozliczeń ewidencjonowanych na podstawie miesięcznych informacji jednostek o VAT naliczonym. Funkcję tej informacji pełnić mogą przygotowane odpowiednio jednostkowe deklaracje VAT-7 (rozliczenia z urzędem skarbowym w tych deklaracjach zastąpią rozliczenia z budżetem jst). Deklaracje VAT-7 jednostek budżetowych nie są oficjalnymi dokumentami do rozliczenia z urzędem skarbowym. Deklaracje VAT-7 jednostek budżetowych (częstkowe) pełnią jedynie w jednostkach samorządu terytorialnego funkcję wewnętrznego dokumentu rozliczeniowego.

Na stronie **Wn konta 272VAT** ujmuje się:

- przekazanie do jednostki organizacyjnej zwrotu VAT naliczonego,
- kompensatę podatku należnego z podatkiem naliczonym zaksięgowaną na podstawie deklaracji jednostki,
- przeniesienie na międzyokresowe rozliczenia kwoty zobowiązania wobec jednostki budżetowej z tytułu zwrotu naliczonego podatku na koniec roku.

Na stronie **Ma konta 272VAT** ewidencjonuje się:

- zobowiązanie wobec jednostki organizacyjnej z tytułu zwrotu VAT naliczonego na podstawie informacji jednostki organizacyjnej (deklaracji VAT-7 jednostki).

**Typowe zapisy strony Wn konta 272VAT
„Rozliczenie VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przekazanie do jednostki organizacyjnej zwrotu VAT naliczonego.	133
2.	Kompensata podatku należnego z podatkiem naliczonym jednostki organizacyjnej.	271VAT
	Przebieganie na koniec roku zobowiązania wobec jednostki budżetowej z tytułu zwrotu podatku naliczonego, które uległo wygaszeniu.	909

**Typowe zapisy strony Ma konta 272VAT
„Rozliczenie VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zobowiązanie wobec jednostki organizacyjnej z tytułu zwrotu VAT naliczonego jednostki ujęte na podstawie jej deklaracji VAT-7.	224

**Konto 290
„Odpisy aktualizujące należności”**

Konto 290 służy do ewidencji odpisów aktualizujących należności.

Na stronie **Wn konta 290** ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących należności, a na stronie **Ma** – zwiększenie wartości odpisów aktualizujących należności.

Saldo **konta 290** oznacza wartość odpisów aktualizujących należności.

**Typowe zapisy strony Wn konta 290
„Odpisy aktualizujące należności”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odpisanie należności objętej odpisem aktualizującym – należność podstawowa.	250
2.	Odpisanie należności objętej odpisem aktualizującym – należność z tytułu odsetek.	250
3.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należność podstawową.	962
4.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należność z tytułu odsetek.	909

**Typowe zapisy strony Ma konta 290
„Odpisy aktualizujące należności”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Odpis aktualizujący należności z tytułu udzielonej pożyczki – należność podstawowa.	962
2.	Odpis aktualizujący należności z tytułu udzielonej pożyczki – odsetki.	909

**Konto 901
„Dochody budżetu”**

Konto 901 służy do ewidencji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie **Wn konta 901** ujmuje się przeniesione sumy dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego na **konto 961**.

Na stronie **Ma konta 901** ujmuje się dochody budżetu:

- 1) na podstawie sprawozdań budżetowych (np. Rb-27S) jednostek budżetowych, w korespondencji z **kontem 222**;

- 2) na podstawie sprawozdań innych organów w zakresie dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w korespondencji z **kontem 224**;
- 3) z tytułu rozrachunków z innymi budżetami za dany rok budżetowy, w korespondencji z **kontem 224**;
- 4) z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z **kontem 133**;
- 5) pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, w korespondencji z **kontem 133**;
- 6) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, w korespondencji z **kontem 133**.

Jak stanowi przedstawiony powyżej opis do zasad ewidencji na **koncie 901**, otrzymane dochody, zwłaszcza z budżetu Unii Europejskiej, mogą być księgowane bezpośrednio po wpływie na rachunek budżetu (w przypadku środków z budżetu Unii Europejskiej jest to wydzielony rachunek bankowy budżetu), jednak zalecane jest księgowanie tych dochodów za pośrednictwem **konta 224** na podstawie sprawozdania Rb-27S „organu”, co zapewnia lepszą kontrolę ujęcia w ewidencji operacji pozyskania tych środków.

Pamiętać należy, że na koncie 901 księguje się „dochody wykonane” obejmujące m.in. dochody z tytułu dotacji i subwencji otrzymane w grudniu roku poprzedniego, a dotyczące roku sprawozdawczego.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 901** powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego.

Saldo **Ma konta 901** (przed przeksięgowaniem) oznacza sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok. Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo **konta 901** przenosi się na **konto 961**.

Typowe zapisy strony Wn konta 901 „Dochody budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Korekta sprawozdania Rb-27S zmniejszająca dochody budżetowe.	222
2.	Przebieganie dochodów budżetowych w ramach zamknięcia księgi rachunkowej.	961

Typowe zapisy strony Ma konta 901 „Dochody budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Sprawozdanie jednostkowe Rb-27S jednostki budżetowej lub urzędu jst o zrealizowanych dochodach.	222
2.	Sprawozdanie jednostkowe Rb-27S „organu” o zrealizowanych dochodach bezpośrednio na rachunek budżetu, np. z tytułu subwencji.	224
3.	Sprawozdanie jednostkowe Rb-27 urzędu skarbowego o zrealizowanych dochodach.	224
4.	Dochody otrzymane bezpośrednio na rachunek budżetu (księgowanie bez pośrednictwa kont rozrachunkowych 222 i 224, na których księguje się sprawozdania Rb-27S).	133
5.	Dochody z tytułu dotacji i subwencji otrzymane w grudniu roku poprzedniego dotyczące roku sprawozdawczego.	224, 909

Konto 902 „Wydatki budżetu”

Konto 902 służy do ewidencji wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie **Wn konta 902** ujmuje się w szczególności wydatki:

- 1) jednostek budżetowych na podstawie ich sprawozdań budżetowych, w korespondencji z **kontem 223**;
- 2) realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych, w korespondencji z **kontem 134**, jednak w tym przypadku wydatki te powinny być ujęte w ewidencji i sprawozdaniu Rb-28S urzędu jst lub jednostki budżetowej rozliczającej wydatki finansowane w ten sposób, co zmienia sposób ewidencji w podanym niżej wykazie typowych księgowania.

Na stronie **Ma konta 902** ujmuje się przeniesienie, w końcu roku, sumy wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego na **konto 961**.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 902** powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych wydatków budżetu według podziałek klasyfikacji.

Saldo **Wn konta 902** (przed przeksięgowaniem) oznacza sumę wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo **konta 902** przenosi się na **konto 961**.

Typowe zapisy strony Wn konta 902 „Wydatki budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wydatki urzędu jst lub jednostki budżetowej na podstawie sprawozdania jednostkowego Rb-28S.	223
2.	Wydatki realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych, ujęte w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S jednostki budżetowej rozliczającej wydatki.	223

Wydatki opłacone bezpośrednio z rachunku kredytowego księguje się równolegle w księdze rachunkowej budżetu na **kontach 134 Ma i 223 Wn**.

Jednocześnie w jednostce budżetowej (urzędzie jst) rozliczającej wydatki opłacone bezpośrednio kredytem księguje się na kontach księgi rachunkowej jednostki budżetowej:

- **223 Ma** – konto kosztów lub **080 Wn** (na podstawie Pk i kopii wyciągu z banku o zapłacie faktury),
- **223 Wn** – **800 Ma** na podstawie sprawozdania Rb-28S jednostkowego.

Typowe zapisy strony Ma konta 902 „Wydatki budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie wydatków budżetowych na konto 961 w ramach zamknięcia księgi rachunkowej.	961
2.	Korekta sprawozdania jednostkowego Rb-28S zmniejszająca wydatki budżetowe.	223

Konto 903 „Niewykonane wydatki”

Konto 903 służy do ewidencji niewykonanych wydatków zatwierdzonych do realizacji w latach następnych.

Na stronie **Wn konta 903** ujmuje się wartość niewykonanych wydatków zatwierdzonych do realizacji w roku następnym w korespondencji z **kontem 904**. Księgowanie przeprowadza się na podstawie wykazu wydatków niewygasających z upływem roku, stanowiącym załącznik do uchwały organu stanowiącego w sprawie wydatków niewygasających.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo **konta 903** przenosi się na **konto 961**. To księgowanie można przeprowadzić, gdy środki na wydatki niewygasające zostały przekazane z rachunku budżetu na subkonto rachunku środków niewygasających.

Typowe zapisy strony Wn konta 903 „Niewykonane wydatki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Niewykonane wydatki zatwierdzone do realizacji w roku następnym.	904

Typowe zapisy strony Ma konta 903 „Niewykonane wydatki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebiegowanie salda konta 903 w ramach zamknięcia księgi rachunkowej.	961

Konto 904 „Niewygasające wydatki”

Konto 904 służy do ewidencji niewygasających wydatków.

Na stronie **Wn konta 904** ujmuje się:

- 1) wydatki jednostek budżetowych dokonane w ciężar planu niewygasających wydatków, na podstawie ich sprawozdań budżetowych Rb-28NWS w korespondencji z **kontem 225**;
- 2) przeniesienie niewykorzystanych niewygasających wydatków na dochody budżetowe. Te dochody można księgować bezpośrednio w korespondencji z **kontem 901** lub za pośrednictwem **konta 240**, gdyż te dochody powinny być ujęte w sprawozdaniu Rb-28S „organu”.

Na stronie **Ma konta 904** ujmuje się wielkość zatwierdzonych niewygasających wydatków.

Konto 904 może wykazywać saldo **Ma** do czasu zrealizowania planu niewygasających wydatków lub do czasu wygaśnięcia planu niewygasających wydatków.

Typowe zapisy strony Wn konta 904 „Niewygasające wydatki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wydatki jednostek budżetowych dokonane w ciężar planu niewygasających wydatków, na podstawie ich sprawozdań budżetowych.	225
2.	Przeniesienie niewykorzystanych niewygasających wydatków na dochody budżetowe roku sprawozdawczego.	901, 240

Typowe zapisy strony Ma konta 904 „Niewygasające wydatki”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Niewykonane wydatki zatwierdzone do realizacji w roku następnym.	903

Konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe”

Konto 909 służy do ewidencji rozliczeń międzyokresowych.

Na stronie **Wn konta 909** ujmuje się w szczególności koszty finansowe stanowiące wydatki przyszłych okresów (np. odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek w korespondencji z **kontami 134** lub **260**), a na stronie **Ma** – przychody finansowe stanowiące dochody przyszłych okresów (np.: subwencje i dotacje przekazane w grudniu dotyczące następnego roku budżetowego).

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 909** powinna umożliwić ustalenie stanu rozliczeń międzyokresowych według ich tytułów.

Konto 909 może wykazywać saldo **Wn** i **Ma**.

Typowe zapisy strony Wn konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczenie (przypis) odsetek od kredytu i pożyczek.	134, 260
2.	Przebiegowanie subwencji i dotacji otrzymanych w grudniu roku ubiegłego, do rozliczenia jako dochody wykonane stycznia roku sprawozdawczego.	224
3.	Splata należności z tytułu naliczonych odsetek od pożyczki*.	250
4.	Umorzenie lub odpisanie odsetek od udzielonej pożyczki nieobjętych wcześniejszym odpisem aktualizującym.	250
5.	Naliczenie na koniec kwartału zadłużenia z tytułu odsetek od zaciągniętych pożyczek.	260
6.	Dyskonto lub naliczone odsetki (niezapłacone) od obligacji własnych.	260
7.	Odpis aktualizujący należności z tytułu odsetek od udzielonych pożyczek.	290
8.	Dochody z tytułu zwrotu podatku naliczonego VAT z urzędu skarbowego za ubiegły rok.	901

* Księgowaniu towarzyszą równoległe księgowania na kontach 133 Wn – 240 Ma. W następnej kolejności księguje się na podstawie sprawozdania Rb-27S „organu” kwotę otrzymanych odsetek na kontach: 240 Wn – 901 Ma.

Typowe zapisy strony Ma konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Umorzenie naliczonych, ale niezapłaconych odsetek od kredytu.	134

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Spłata odsetek od kredytu z rachunku bieżącego urzędu lub bezpośrednio z rachunku budżetu (zapis równoległy na podstawie PK)*.	134
3.	Wpłaty raty subwencji i dotacji w grudniu roku bieżącego na następny rok.	133
4.	Naliczenie należności z tytułu odsetek od udzielonej pożyczki.	250
5.	Naliczone oprocentowanie od obligacji obcych lub dyskonto od obligacji obcych.	250
6.	Wykupienie obligacji własnych w części zadłużenia z tytułu odsetek (dyskonta) od wyemitowanych obligacji**.	260
7.	Umorzenie zaciągniętej pożyczki w zakresie naliczonych, ale niezapłaconych odsetek (nieobjętych odpisem aktualizującym).	260
8.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należność z tytułu odsetek.	290
9.	W ramach zamknięcia księgi rachunkowej przeięgowanie niezapłaconego do końca roku podatku naliczonego VAT.	272VAT

* Księgowaniu towarzyszą równoległe księgowania na innych kontach. Równoległe księgowania do tego pokazanego w operacji 2 przedstawiono przy omawianiu zapisów na koncie 260.

** Spłata zadłużenia w części dotyczącej odsetek powinna być realizowana z konta 130, ale możliwa jest także z konta 133. Powyższemu księgowaniu towarzyszą inne księgowania (patrz opis do konta 260).

Konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu”

Konto 960 służy do ewidencji stanu skumulowanych wyników budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Konto 960 w ciągu roku jest przeznaczone do ewidencji operacji dotyczących zmniejszenia lub zwiększenia skumulowanych wyników budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W szczególności na stronie **Wn** lub **Ma konta 960** ujmuje się, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, odpowiednio przeniesienie sald **kont 961 i 962**. Konto **960** może wykazywać saldo **Wn** lub saldo **Ma**.

Saldo **Wn konta 960** oznacza stan skumulowanego deficytu budżetu, a saldo **Ma konta 960** – stan skumulowanej nadwyżki budżetu.

Typowe zapisy strony Wn konta 960 „Skumulowane wyniki budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w roku następnym salda Wn konta 961 „Wynik wykonania budżetu” – niedobór budżetu.	961
2.	Przebieganie w roku następnym salda Wn konta 962 „Wynik na pozostałych operacjach”.	962

Typowe zapisy strony Ma konta 960 „Skumulowane wyniki budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w roku następnym salda Ma konta 961 „Wynik wykonania budżetu” – nadwyżka budżetu.	961
2.	Przebieganie w roku następnym salda Ma konta 962 „Wynik na pozostałych operacjach”.	962

Konto 961 „Wynik wykonania budżetu”

Konto 961 służy do ewidencji wyniku wykonania budżetu, czyli deficytu lub nadwyżki.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego na stronie **Wn konta 961** ujmuje się przeniesienie poniesionych w ciągu roku wydatków budżetu, odpowiednio w korespondencji z **kontem 902**, oraz niewykonanych wydatków, w korespondencji z **kontem 903**.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego na stronie **Ma konta 961** ujmuje się przeniesienie zrealizowanych w ciągu roku dochodów budżetu, odpowiednio w korespondencji z **kontem 901**.

W ewidencji szczegółowej do **konta 961** wyodrębnia się źródła zwiększeń i rodzaje zmniejszeń wyniku wykonania budżetu stosownie do potrzeb sprawozdawczości.

Na koniec roku **konto 961** może wykazywać saldo **Wn** lub **Ma**. Saldo **Wn** oznacza stan deficytu budżetu, a saldo **Ma** stan nadwyżki.

W roku następnym, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, saldo **konta 961** przenosi się na **konto 960**.

Typowe zapisy strony Wn konta 961 „Wynik wykonania budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w ramach zamknięcia księgi rachunkowej z konta 902 wykonanych wydatków budżetowych.	902
2.	Przebieganie pod datą ostatniego dnia roku niewykonanych wydatków.	903
3.	Przebieganie w następnym roku salda Ma konta 961 (nadwyżka budżetowa).	960

Typowe zapisy strony Ma konta 961 „Wynik wykonania budżetu”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przebieganie w ramach zamknięcia księgi rachunkowej wykonanych dochodów budżetowych z konta 901.	901
2.	Przebieganie w następnym roku salda Wn konta 961 (niedobór budżetu).	960

Konto 962 „Wynik na pozostałych operacjach”

Konto 962 służy do ewidencji pozostałych operacji niekasowych wpływających na skumulowany wynik wykonania budżetu.

Na stronie **Wn konta 962** ujmują się w szczególności koszty finansowe oraz pozostałe koszty operacyjne związane z operacjami budżetowymi.

Na stronie **Ma konta 962** ujmują się w szczególności przychody finansowe oraz pozostałe przychody operacyjne związane z operacjami budżetowymi.

Na koniec roku **konto 962** może wykazywać saldo **Wn**, oznaczające nadwyżkę kosztów nad przychodami, lub saldo **Ma**, oznaczające nadwyżkę przychodów nad kosztami.

Pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu saldo **konto 962** przenosi się na **konto 960**.

Typowe zapisy strony Wn konta 962 „Wynik na pozostałych operacjach”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zaksięgowanie kosztów finansowych z tytułu udzielonej pożyczki – należność podstawowa.	250
2.	Przebieganie w następnym roku salda Ma konta 962.	960

Typowe zapisy strony Ma konta 962 „Wynik na pozostałych operacjach”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zaksięgowanie przychodów finansowych z tytułu umorzenia otrzymanej pożyczki, kredytu – zobowiązanie podstawowe.	134, 260
2.	Przeksięgowanie przychodów z prywatyzacji na zwiększenie środków budżetu po podjęciu decyzji stosownych organów.	968
3.	Przeksięgowanie w następnym roku salda Wn konta 962.	960

Konto 968 „Prywatyzacja”

Konto służy do ewidencji przychodów i rozchodów dotyczących prywatyzacji.

Na stronie **Wn** ujmuje się rozchody pokryte środkami z prywatyzacji, a na stronie **Ma** przychody z tytułu prywatyzacji. Do rozchodów pokrytych środkami z prywatyzacji zaliczyć można koszty i opłaty związane z samym przebiegiem prywatyzacji.

Ewidencję szczegółową do **konta 968** prowadzi się według podziałek klasyfikacji i tytułów prywatyzacji.

Konto 968 może wykazywać saldo **Ma** oznaczające stan środków z prywatyzacji.

Typowe zapisy strony Wn konta 968 „Prywatyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozchody pokryte środkami z prywatyzacji.	133

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
2.	Przebieganie przychodów z prywatyzacji na zwiększenie środków budżetu po podjęciu decyzji przez stosowne organy.	962

**Typowe zapisy strony Ma konta 968
„Prywatyzacja”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przychody z prywatyzacji.	133

Konta pozabilansowe

Konta pozabilansowe są wykorzystywane w ewidencji wykonania budżetu pomocniczo i służą do dostarczania dodatkowych informacji o przebiegu wykonania budżetu. Na kontach pozabilansowych nie obowiązuje zasada podwójnego zapisu każdej operacji na dwóch kontach po przeciwstawnych stronach tych kont.

Konto 991 „Planowane dochody budżetu”

Konto 991 służy do ewidencji planu dochodów budżetowych oraz jego zmian.

Na stronie **Wn konta 991** ujmuje się zmiany budżetu zmniejszające plan dochodów budżetu.

Na stronie **Ma konta 991** ujmuje się planowane dochody budżetu oraz zmiany budżetu zwiększające planowane dochody.

Saldo **Ma konta 991** określa w ciągu roku wysokość planowanych dochodów budżetu.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego sumę równą saldu konta ujmuje się na stronie **Wn konta 991**.

Ewidencję na **koncie 991** prowadzi się w podziale na podziały klasyfikacji budżetowej – podstawą do zaksięgowania operacji jest uchwała lub zarządzenie stosownego organu jst w sprawie budżetu.

Typowe zapisy strony Wn konta 991 „Planowane dochody budżetu”

Lp.	Treść operacji
1.	Zmniejszenie planu dochodów w wyniku korekty planu dochodów.
2.	Wyksięgowanie salda konta 991 na koniec roku.

**Typowe zapisy strony Ma konta 991
„Planowane dochody budżetu”**

Lp.	Treść operacji
1.	Pierwotny plan dochodów.
2.	Zwiększenie planu dochodów.

**Konto 992
„Planowane wydatki budżetu”**

Konto 992 służy do ewidencji planu wydatków budżetowych oraz jego zmian.

Na stronie **Wn konta 992** ujmuje się planowane wydatki budżetu oraz zmiany budżetu zwiększające planowane wydatki.

Na stronie **Ma konta 992** ujmuje się zmiany budżetu zmniejszające plan wydatków budżetowych lub wydatki zablokowane.

Saldo **Wn konta 992** określa w ciągu roku wysokość planowanych wydatków budżetowych.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego sumę równą saldu konta ujmuje się na stronie **Ma konta 992**.

Ewidencję na **koncie 992** prowadzi się w podziale na podziałki klasyfikacji budżetowej – podstawą do zaksięgowania operacji jest uchwała lub zarządzenie stosownego organu jst w sprawie budżetu.

**Typowe zapisy strony Wn konta 992
„Planowane wydatki budżetu”**

Lp.	Treść operacji
1.	Pierwotny plan wydatków budżetu.
2.	Zwiększenie planu wydatków budżetu.

Typowe zapisy strony Ma konta 992 „Planowane wydatki budżetu”

Lp.	Treść operacji
1.	Zmniejszenie planu wydatków budżetu.
2.	Wyksięgowanie salda konta 992 na koniec roku.

Konto 993 „Rozliczenia z innymi budżetami”

Konto 993 służy do pozabilansowej ewidencji rozliczeń z innymi budżetami w ciągu roku, które nie podlegają ewidencji na kontach bilansowych.

Na stronie **Wn** ujmuje się należności z innych budżetów oraz spłatę zobowiązań wobec innych budżetów.

Na stronie **Ma konta 993** ujmuje się zobowiązania wobec innych budżetów oraz wpłaty należności otrzymane z innych budżetów.

Konto 993 może wykazywać dwa salda.

Saldo **Wn konta 993** oznacza stan należności z innych budżetów, a saldo **Ma konta 993** stan zobowiązań.

Ewidencję analityczną do **konta 993** prowadzi się w podziale na rozliczenia z poszczególnych tytułów należności i zobowiązań od innych budżetów, w szczególności od budżetu państwa.

Typowe zapisy strony Wn konta 993 „Rozliczenia z innymi budżetami”

Lp.	Treść operacji
1.	Należności od innych budżetów.
2.	Spłata zobowiązań przez inne budżety.

Typowe zapisy strony Ma konta 993 „Rozliczenia z innymi budżetami”

Lp.	Treść operacji
1.	Zobowiązania wobec innych budżetów.
2.	Spłata należności od innych budżetów.

Wykaz wybranych aktów prawnych

I. Finanse, rachunkowość, sprawozdawczość i dyscyplina budżetowa

A. Ustawy

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1870 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 198 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1448 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1311).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1876).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz.U. Nr 267, poz. 2251 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 561).
- Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz.U. z 2015 r. poz. 238 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1768).

- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzenia instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1639 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 40 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2137z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 931 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 poz. 1808 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1376 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 684).
- Ustawa z dnia 30 lipca 2003 r. o uruchamianiu środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (Dz.U. Nr 166, poz. 1611 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o likwidacji Funduszu Rozwoju Inwestycji Komunalnych (Dz.U. z 2013 r. poz. 1251).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1241 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1454 z późn. zm.),

B. Rozporządzenia Rady Ministrów

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie działania organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz organów właściwych do wypełniania funkcji oskarżyciela (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 930).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 lutego 2011 r. w sprawie rozciągnięcia stosowania przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. Nr 46, poz. 237 z późn. zm.).

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 października 1974 r. w sprawie wspólnej odpowiedzialności materialnej pracowników za powierzone mienie (tekst jednolity: Dz.U. z 1996 r. Nr 143, poz. 663).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 lutego 1999 r. w sprawie trybu przekazywania mienia przez Skarb Państwa powiatom i miastom na prawach powiatu oraz określenia kategorii mienia wyłączonego z przekazywania (Dz.U. Nr 13, poz. 114).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1999 r. w sprawie zasad oraz trybu ustalania i wypłaty odszkodowań za szkody poniesione w związku z akcjami zwalczania klęsk żywiołowych (Dz.U. Nr 55, poz. 573).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 2010 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się ograniczeń dotyczących zaciągania niektórych zobowiązań finansowych przez jednostki sektora finansów publicznych, z wyjątkiem Skarbu Państwa (Dz.U. Nr 250, poz. 1678).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz.U. Nr 238, poz. 1579).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 kwietnia 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu gospodarowania niektórymi składnikami majątku Skarbu Państwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 729)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej (Dz.U. Nr 181, poz. 1217).
- C. Rozporządzenia Ministra Finansów**
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1026 z późn. zm.).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1015 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów i z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. poz. 1911).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 września 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu udzielania i rozliczania dotacji przedmiotowych (Dz.U. Nr 166, poz. 1123 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (Dz.U. Nr 298, poz. 1767).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. Nr 57, poz. 366).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 69 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 329 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1542).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 277).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1480 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz.U. z 2015 r. poz. 2154).

D. Rozporządzenia innych ministrów

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (Dz.U. Nr 43, poz. 349).

Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 29 października 2008 r. w sprawie sposobu ewidencji materiałów bibliotecznych (Dz.U. Nr 205, poz. 1283).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie określenia rodzajów zadań powiatu, które mogą być finansowane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 926).

Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 30 sierpnia 2004 r. w sprawie zakresu, form i sposobu ewidencjonowania zabytków w muzeach (Dz.U. Nr 202, poz. 2073).

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego z dnia 26 lutego 2007 r. w sprawie trybu, terminów i zakresu sprawozdawczości dotyczącej realizacji Narodowego Planu Rozwoju oraz trybu i zakresu rozliczeń (Dz.U. Nr 44, poz. 283 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 24 czerwca 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Wsparcia Policji (Dz.U. Nr 118, poz. 1006 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej i działalności inwestycyjnej sądów powszechnych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1476 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 września 2010 r. w sprawie wymagań, jakim powinna odpowiadać ochrona wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez przedsiębiorców i inne jednostki organizacyjne (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 793).

E. Komunikaty Ministra Finansów

Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

II. Podatki i opłaty

A. Ustawy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 poz. 1888 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 43 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1150).

Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 869).

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1892).

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.).

B. Rozporządzenia Ministra Finansów

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1686).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2013 r. poz. 1485).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 sierpnia 2013 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące (Dz.U. z 2013 r. poz. 1076).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnętrznych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz.U. z 2013 r. poz. 1662).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. poz. 1999).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz.U. Nr 107, poz. 1138).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz.U. Nr 187, poz. 1330).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2000 r. w sprawie zwolnienia niektórych płatników z obowiązku pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz.U. Nr 121, poz. 1293).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 122).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. Nr 165, poz. 1373 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 listopada 2015 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. poz. 2068).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r. poz. 163),

III. Wynagrodzenia, ubezpieczenia, sprawy socjalne, podróże służbowe

A. Ustawy

- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1666 z późn. zm.).

- Ustawa z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 966 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 800 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1189).
- Ustawa z dnia 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2217).
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1938).
- Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o świadczeniach rodzinnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1952).
- Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1368).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity: 2016 r. poz. 2046 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1769 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1222).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tekst jednolity: Dz.U. 2017 r. poz. 1383).
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1065 z późn. zm.).

B. Rozporządzenia Rady Ministrów

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. Nr 78, poz. 465 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 grudnia 1992 r. w sprawie pracowni-
czych kas zapomogowo-pożyczkowych oraz spółdzielczych kas oszczędno-
ściowo-kredytowych w zakładach pracy (Dz.U. Nr 100, poz. 502 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 2009 r. w sprawie wynagradza-
nia pracowników samorządowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1786
z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawie wysokości i
warunków wypłacania świadczeń urzędnikom państwowym przeniesionym do
pracy w innej miejscowości (Dz.U. Nr 66, poz. 597).

C. Rozporządzenia innych ministrów

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 grudnia 2015 r.
w sprawie zakresu informacji o okolicznościach mających wpływ na prawo do
zasiłków z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa lub ich
wysokość oraz dokumentów niezbędnych do przyznania i wypłaty zasiłków
(Dz.U. z 2017 r. poz. 87).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 stycznia 2013 r.
w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w pań-
stwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służb-
owej (Dz.U. z 2013 r. poz. 167).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 8 stycznia 1997 r.
w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustala-
nia i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego
za urlop (Dz.U. Nr 2, poz. 14 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 19 grudnia 2007 r.
w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (tekst
jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1023).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 11 marca 2011 r.
w sprawie zwrotu kosztów wyposażenia stanowiska pracy osoby niepełno-
sprawnej (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 93).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r.
w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubez-
pieczenia emerytalne i rentowe (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1949).

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 14 grudnia 1998 r.
w sprawie wysokości i trybu wypłaty wynagrodzenia płatnikom składek z ty-
tułu wykonywania zadań z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i ma-
cierzyństwa (Dz.U. Nr 153, poz. 1005).

- Rozporządzenie Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 lipca 2017 r. w sprawie sposobu i trybu postępowania w sprawach o przyznanie świadczeń rodzinnych oraz zakresu informacji, jakie mają być zawarte we wniosku, zaświadczeniach i oświadczeniach o ustalenie prawa do świadczeń rodzinnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1466)
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie orzekania o niepełnosprawności i stopniu niepełnosprawności (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1110 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych województwa (Dz.U. Nr 66, poz. 798 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych powiatu (Dz.U. Nr 66, poz. 799 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 31 lipca 2000 r. w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży służbowych radnych gminy (Dz.U. Nr 66, poz. 800 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 listopada 2002 r. w sprawie różnicowania stopy procentowej składki na ubezpieczenie społeczne z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w zależności od zagrożeń zawodowych i ich skutków (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1005).
- Rozporządzenie Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 166, poz. 1616 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 927).

IV. Samorządy i gospodarka

A. Ustawy

- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1875).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1868).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 486 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 827).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1055).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1638 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 972 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 862).
- Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 642 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1943 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 180).
- Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1610 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o zasadach przystępowania jednostek samorządu terytorialnego do międzynarodowych zrzeszeń społeczności lokalnych i regionalnych (Dz.U. Nr 91, poz. 1009 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o obligacjach (Dz.U. poz. 238 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1817 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 874 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1834).

B. Rozporządzenia Rady Ministrów

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 października 2015 r. w sprawie opłat za korzystanie ze środowiska (Dz.U. poz. 1875).

C. Rozporządzenia innych ministrów

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 23 sierpnia 2012 r. w sprawie domów pomocy społecznej (Dz.U. z 2012 r. poz. 964 z późn. zm.).

V. Zamówienia publiczne i sprzedaż majątku

A. Ustawy

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1579).

Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r. poz. 1892 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 2147 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1491 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 2259 z późn. zm.)

B. Rozporządzenia Rady Ministrów

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia (Dz.U. poz. 1126).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 26 lipca 2016 r. w sprawie protokołu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (Dz.U. poz. 1128).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 marca 2010 r. w sprawie regulaminu postępowania przy rozpoznawaniu odwołań (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 964 z późn. zm.).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz.U. Nr 41, poz. 238 z późn. zm.).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 marca 2004 r. w sprawie wysokości wynagrodzenia przewodniczącego, wiceprzewodniczącego i pozostałych członków Rady Zamówień Publicznych (Dz.U. Nr 49, poz. 470).

C. Rozporządzenia innych ministrów

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 18 maja 2004 r. w sprawie określenia metod i podstaw sporządzania kosztorysu inwestorskiego, obliczania planowanych kosztów prac projektowych oraz planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym (Dz.U. Nr 130, poz. 1389).

VI. Inne

A. Ustawy

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 519 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o wprowadzeniu ustawy – Prawo ochrony środowiska, ustawy o odpadach oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. Nr 100, poz. 1085 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 487).

Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1121 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1506 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 1541 z późn. zm.).

B. Rozporządzenia innych ministrów

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 października 2003 r. w sprawie czynności administracyjnych i rozliczeń finansowych związanych z prowadzeniem depozytu przedmiotów wartościowych i środków pieniężnych osób pozbawionych wolności (Dz.U. Nr 192, poz. 1881 z późn. zm.).

Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 1 czerwca 2004 r. w sprawie utworzenia Archiwum Państwowego Dokumentacji Osobowej i Płacowej (Dz.U. Nr 142, poz. 1503).

Rozporządzenie Ministra Kultury z dnia 1 września 2005 r. w sprawie zakresu zadań objętych mecenatem państwa, szczegółowego trybu składania wniosków o udzielenie dotacji oraz trybu przekazywania i rozliczania udzielonych dotacji (Dz.U. Nr 177, poz. 1474 z późn. zm.).

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej uczelni publicznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 1533).