

ZAKŁADOWY PLAN KONT

Wykaz kont

1. Konta bilansowe

Zespół 0 – Majątek trwały

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

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

- 101 – Kasa
- 130 – Rachunek bieżący jednostki
- 134 – Kredyty bankowe
- 135 – Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
- 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
- 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
- 229 – Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
- 230 – Rozliczenia z budżetem środków europejskich
- 231 – Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
- 234 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami
- 240 – Pozostałe rozrachunki
- 245 – Wpływy do wyjaśnienia
- 250 – Rozrachunki wewnętrzne jednostki z tytułu podatku VAT
- 251 – Rozrachunki z tytułu podatku VAT
- 290 – Odpisy aktualizujące należności

	Zespół 3 – Materiały i towary
300	– Rozliczenie zakupu
310	– Materiały
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
	Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty
700	– Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia
720	– Przychody z tytułu dochodów budżetowych
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
851	– Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
853	– Fundusze celowe
855	– Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek
860	– 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
998	– Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego
999	– Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

Konta bilansowe

Zespół 0 – „Majątek trwały”

Na kontach Zespołu 0 – „Majątek trwały” ewidencjonuje się:

- 1) rzeczowy majątek trwały,
- 2) wartości niematerialne i prawne,
- 3) finansowy majątek trwały,
- 4) umorzenie majątku,
- 5) środki trwałe w budowie (inwestycje),
- 6) odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe.

Rzeczowy majątek trwały 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 prawnych albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego,
- 013 – Pozostałe środki trwałe (wydane do używania pozostałe środki trwałe mogą być umarzane w 100% w miesiącu wydania do używania),
- 014 – Zbiory biblioteczne,
- 015 – Mienie zlikwidowanych jednostek,
- 016 – Dobra kultury,
- 017 – Uzbrojenie i sprzęt wojskowy.

Wartości niematerialne i prawne to 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 szczególności są to:

- 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, zarówno te, które umarzane są stopniowo jak i te, które ze względu na wartość początkową, są umarzane 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 zwiększoną o:
 - niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
 - koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania oraz związane z nimi różnice kursowe pomniejszone o przychody z tego tytułu
- 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.
- 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 podmiotu

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 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, adaptacji lub modernizacji), 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.

Długoterminowe aktywa finansowe ewidencjonuje się na koncie 030. 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.

Do ujęcia umorzenia środków trwałych ewidencjonowanych na koncie 011 oraz tych wartości niematerialnych i prawnych, które są umarzane 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 umarzać 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 uzbrojenia i 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 umarzaniu 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).

Inwentaryzację 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 trwałych w budowie przeprowadza się raz w ciągu 4 lat, a znajdujących się na terenie niestrzeżonym – corocznie w ostatnim kwartale roku obrotowego do 15 dnia następnego roku.

Konto 011 **„Środki trwałe”**

Na koncie 011 ewidencjonuje się stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które są umarzane stopniowo, oraz gruntów.

Do środków trwałych ujmowanych na koncie 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.

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,
- 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 zinwentaryzowania.

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 środka.

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, to jest w wartości wszystkich poniesionych na dany obiekt kosztów – zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich, poniesionych od momentu podjęcia inwestycji aż do przejęcia środka do używania w stanie kompletnym.

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 i ewentualne dotychczasowe zużycie.

Otrzymane nieodpłatnie środki trwałe od Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego wprowadza się w wartości określonej w decyzji właściwego organu o przekazaniu. W decyzjach tych 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.

Środki trwałe otrzymane od innych podmiotów gospodarczych lub osób fizycznych z tytułu darowizny, spadku lub w inny nieodpłatny sposób wycenia 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. rozwinętym 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 likwidacji 15, 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.

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 zdolnym do używania.

Dowodami rozchodu środków trwałych są najczęściej protokoły postawienia w stan likwidacji, protokoły zdawczo – odbiorcze zarządzanego 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 wzorze 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 zdolnym 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.

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 Trwałych, 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 inwentarzowego, 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 inwentarzowym dla gruntów mogą być poszczególne działki gruntowe lub nieruchomości gruntowe, stanowiące zespoły działek, które można traktować jako wyodrębnioną integralną całość.

Jednocześnie nieruchomości gruntowe oddane w wieczyste użytkowanie powinny być objęte ewidencją pozabilansową.

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. 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.

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.

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, 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, według objaśnień zawartych w Klasyfikacji Środków Trwałych, 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.

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

Konto 013 **„Pozostałe środki trwałe”**

Do pozostałych środków trwałych zalicza się te środki, które nie podlegają ewidencji na kontach 011, 014, 016. 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 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.

Pozostałe środki trwałe w używaniu objęte ewidencją księgową ilościowo – wartościową ujmują się na koncie 013 w wartości początkowej, na którą składają się cena nabycia lub koszt wytworzenia (w tym niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług).

Na stronie Wn konta 013 ujmują się przychody pozostałych środków trwałych w używaniu, a na stronie Ma rozchody. Umorzenia pozostałych środków trwałych w używaniu 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 używania 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 używaniu nadwyżki tych środków.

Na stronie Ma konta 013 księguje się rozchód pozostałych środków trwałych w używaniu 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 używania osobom i komórkom organizacyjnym oraz ewidencję wartościową z podziałem na grupy statystyczne środków trwałych.

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

Saldo tego konta nie występuje w bilansie.

Konto 014 **„Zbiory biblioteczne”**

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

Na koncie 014 nie ujmują 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 zakupione książki i wydawnictwa w koszty bezpośrednio po zakupie, a ich stan obejmuje się tylko ewidencją katalogową (ilościową).

Przychody zbiorów bibliotecznych pochodzących z zakupu ujmuje się w ewidencji według cen nabycia, 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. Rozchody wycenia się według cen ewidencyjnych.

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.

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

W bilansie wartość zbiorów bibliotecznych nie występuje.

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 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 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.

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.

Konto 016 **„Dobra kultury”**

Konto 016 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości dóbr kultury.

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 wyksiegowania 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, w wyniku których ustalono, że instytucje kultury uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru prowadzonego przez organizatora oraz że gospodarują samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia, prowadząc samodzielną gospodarkę finansową w ramach posiadanych środków, nie są one jednostkami budżetowymi objętymi zasadami ewidencji księgowej określonymi w „rozporządzeniu”.

Konto 020 **„Wartości niematerialne i prawne”**

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

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

Na koncie 020 występują w szczególności nabywane do gospodarczego wykorzystania:

- 1) licencje na programy komputerowe²⁶ (oprogramowanie użytkowe),
- 2) autorskie prawa majątkowe i prawa pokrewne.

Szczególnym składnikiem wartości niematerialnych i prawnych są koszty zakończonych prac rozwojowych. Ich szczególny charakter polega na tym, że są wytwarzane we własnym zakresie przez jednostkę. 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:

- 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.

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.

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 3500 zł, które podlegają jednorazowemu umorzeniu w miesiącu przyjęcia do używania, mogą być wyłączone z ewidencji ilościowo – wartościowej na koncie 020, a objęte tylko ewidencją ilościową a ich wartość księguje się w koszty działalności operacyjnej na podstawie dowodu zakupu lub otrzymania bezpłatnego.

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 zmniejszając odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości ewidencjonowane także na koncie 071.

Do konta 020 należy prowadzić szczegółową ewidencję poszczególnych składników wartości niematerialnych i prawnych²⁸ 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.

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.

Konto 030

„Długoterminowe aktywa finansowe”

Na koncie 030 ewidencjonuje się długoterminowe aktywa finansowe niestanowiące inwestycji.

Na koncie 030 ujmuje się w szczególności:

- 1) akcje i udziały³⁰ w obcych podmiotach gospodarczych,
- 2) inne długoterminowe aktywa finansowe o terminie wykupu dłuższym niż rok.

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.

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 transakcji.

Na dzień bilansowy wycenia się:

- 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 kapitalizacji.

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 obligacji³⁸ w wyniku egzekucji długów lub likwidacji państwowej lub samorządowej osoby prawnej posiadającej obligacje,
- 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.

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”.

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

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 § 6 ust. 2 „rozporządze

nia". 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 trwałe 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 trwałe zostały wprowadzone do ewidencji.

Umorzenie środków trwałych nalicza się od wartości początkowej (występującej w ewidencji jednostki).

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.

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 telewizyjnych,
- 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 praw.

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

Przy aktualizacji wartości początkowej podstawowych środków trwałych zmianie podlega też wartość dotychczasowego umorzenia poszczególnych 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.

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. Umorzenie tych środków księguje się w korespondencji z kontem 401.

Na koncie 072 księguje się więc między innymi umorzenie:

- 1) książek i innych zbiorów bibliotecznych,
- 2) środków dydaktycznych służących procesowi dydaktycznowychowawczemu w szkołach i placówkach oświatowych,
- 3) mebli i dywanów,
- 4) inwentarza żywego,
- 5) pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej kwoty ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których od pisy amortyzacyjne są uznawane za koszty uzyskania przychodów w 100% ich wartości w miesiącu oddania do używania.

Na stronie Ma konta 072 księguje się naliczone 100% umorzenie pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych i wartości niematerialnych i prawnych

- 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 potrzeba 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 użytkowaniu, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych.

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

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

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.

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.

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 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.

Konto 080

„Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

Konto 080 służy do ewidencji kosztów środków trwałych w budowie 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 ulepszeniem już istniejących własnych środków trwałych, a także koszty związane z ulepszeniem obcych środków trwałych w celu dostosowania ich do potrzeb jednostki.

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.

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 obiekt.

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 zapłacie,
- 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 zamówień związanych z inwestycjami oraz koszty utrzymania budów przejściowo wstrzymanych.

Do inwestycji zalicza się w szczególności koszty:

- dokumentacji projektowej inwestycji,
- 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, łącznie z ich sprzątaniami 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,
- 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.

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 sprzątaniem poprzedzającym oddanie do używania,
 - koszty zakupu gruntów i przygotowania terenu pod budowę,
 - koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem w ramach własnej działalności maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów przekazanych do montażu lub jeszcze nieoddanych do używania 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 gotowych środków trwałych⁵⁰,
- 2) nieodpłatne przejęcie środków trwałych w budowie.

Ponadto na koncie 080 ujmuje się rozliczenie kosztów dotyczących zakupionych gotowych środków trwałych, np. środków transportu oraz maszyn i urządzeń niewymagających montażu. Dodatkowo 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 używania 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 organizacyjnych,
- 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.

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

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.

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

Papiery wartościowe nabyte w celu odsprzedaży wykazuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia. 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.

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

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 księgowe 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).

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”).

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.

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. „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.

Raport kasowy jest dowodem zbiorczym służącym do dokonania zapisów w księdze głównej. Dowody źródłowe muszą być w raporcie ujęte pojedynczo 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.

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.

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.

Konto 130 **„Rachunek bieżący jednostki”**

Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunkach bankowych samorządowych jednostek budżetowych z tytułu wydatków oraz dochodów budżetowych objętych planami finansowymi tych jednostek.

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

Do dochodów budżetowych nie zalicza się kwot należnego podatku VAT wpłaconego na rachunek bieżący jednostki budżetowej.

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. Wyjątkiem są kwoty naliczonego podatku VAT podlegające zwrotowi w tym samym roku. Środki pobrane z rachunku bieżącego do kasy lub przebrane 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.

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.

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,

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

- okresowe przelewy zrealizowanych dochodów budżetowych:
 - 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.

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.

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, ,
- w zakresie dochodów budżetowych stan środków budżetowych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do danego dnia nie zostały przebrane 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.

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 sprawozdawczości ustalone dla jednostek budżetowych.

Konto 134 „Kredyty bankowe”

Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych przebranych przez bank na rachunek kredytobiorcy.

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

Konto 134 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan kredytów udzielonych przez bank oraz przebranych 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 socjalnych (ZFŚS) i innych funduszy, którymi dysponuje jednostka.

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 rachunkach, 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 tytułu.

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.

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.

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.

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 następnie 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).

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).

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.

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 weksla własnego, albo przez osobę przez niego wskazaną w przypadku weksla trasowanego. Zasady dokonywania rozliczeń za pomocą weksla reguluje ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe (Dz.U. Nr 37, poz. 282 z późn. zm.).

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.

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.

Konto 141 **„Środki pieniężne w drodze”**

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

Na koncie 141 można ewidencjonować wszystkie przepływy środków pieniężnych.

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

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

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),

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.

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.

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).

Wynikające z ewidencji stany na kontach rozrachunkowych powinny być poddawane okresowej weryfikacji w celu ujawnienia i wysięgowania 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 zawieszone 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.

Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają dokonane uprzednio odpisy aktualizujące ich wartość.

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.

Ewidencja szczegółowa do kont zespołu drugiego powinna być prowadzona 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 finansowych oraz rozliczeń podatkowych i innych publicznoprawnych.

Konto 201

„Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami”

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.

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.

Konto 201 obciąża się przede wszystkim z tytułu:

- spłaty zobowiązań wobec dostawców,
- zwrotu dostaw w związku z uznanymi przez dostawców reklamacjami (na podstawie faktur korygujących),
- zmniejszenia zobowiązania wobec dostawców na podstawie otrzymanych faktur korygujących,
- służy do ewidencji rozrachunków z odbiorcami w części dotyczącej podatku VAT,
- odpisów przedawnionych zobowiązań.

Konto 201 uznaje się w szczególności z tytułu:

- zobowiązań za dostawy i usługi wynikających z otrzymanych faktur lub rachunków,
- naliczonych odsetek umownych za nieterminową zapłatę zobowiązań oraz kar umownych lub odszkodowań należnych dostawcy,

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 zobowiązań występujących na kontach

rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami. 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.

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.

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.

W ewidencji szczegółowej do konta 221 należy wyodrębnić rozrachunki z poszczególnymi dłużnikami ze wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów oraz podział należności według budżetów. 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 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 muszą być wydzielone w ewidencji szczegółowej prowadzonej do tego konta. Dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, należne budżetowi państwa, nie są zaliczane do dochodów budżetowych jednostek budżetowych samorządu terytorialnego.

Wartość potrącana z dochodów wykonanych należna jednostkom samorządu terytorialnego stanowi dochód.

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.

W bilansie wykazuje się należności pomniejszone o odpisy aktualizujące te należności, dokonywane na koniec roku. 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.

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 na rachunek bieżący samorządu terytorialnego.

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.

Konto 222 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan zrealizowanych dochodów budżetowych, ale jeszcze nieprzelanych na rachunek bankowy 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.

Konto 223 **„Rozliczenie wydatków budżetowych”**

Konto 223 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostki wydatków budżetowych.

Na stronie Wn konta 223 ujmuje się:

- przeniesienie (na podstawie okresowych lub rocznych sprawozdań budżetowych) zrealizowanych w ciągu okresu wydatków budżetowych 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 korespondencji z kontem 130 zarówno dla danej jednostki, jak i dla podporządkowanych jej dysponentów niższego stopnia,

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.

Konto 224 **„Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności środków europejskich”**

Konto 224 służy do ewidencji rozliczenia przekazanych przez organ dotacji budżetowych.

Na stronie Wn konta 224 ujmuje się wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący.

Na stronie Ma księguje się wartość dotacji uznanych za prawidłowo wykorzystane i rozliczone zgodnie z obowiązującymi przepisami lub zwróconych w roku ich przekazania.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 224 powinna umożliwić:

- ustalenie wartości dotacji przekazanych poszczególnym jednostkom z jednoczesnym wyodrębnieniem poszczególnych celów, na jakie dotacje były przekazane.

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.

Konto 225 **„Rozrachunki z budżetami”**

Konto 225 służy do ewidencji rozrachunków z budżetem państwa wynikających z funkcji płatnika potrąceń na podatek dochodowy od osób fizycznych. Konto to służy do rozrachunków z urzędem skarbowym z tytułu VAT w tym do rozliczeń VAT naliczonego i VAT należnego w ramach scentralizowanego rozliczenia podatku VAT dla całej jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie Wn konta 225 ujmuje się w szczególności:

- należności od budżetu z tytułu funkcji płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych (szczególnie w jednostkach samorządowych),
- VAT naliczony przy zakupie w przypadku jego rozliczania z urzędem skarbowym na podstawie rejestru częściowego zakupu samorządowej jednostki budżetowej,
- należności z tytułu nadpłat w rozliczeniach z budżetami oraz z innych tytułów określonych przepisami,

Na stronie Ma konta 225 księguje się w szczególności:

- należny podatek od towarów i usług (VAT) naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych przez samorządowe jednostki budżetowe na podstawie rejestru częściowego sprzedaży samorządowej jednostki budżetowej,
- zobowiązania z tytułu zaliczek na podatki pobrane przez jednostkę w imieniu budżetu (np. podatku dochodowego od osób fizycznych).

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.

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.

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 należnościach 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.

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 uprzednich 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.

Konto 231 **„Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”**

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 budżetowej, 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.

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 niepobраниch w terminie wynagrodzeń).

Na stronie Ma konta 231 księguje się przede wszystkim:

- naliczone wynagrodzenia obciążające koszty lub straty nadzwyczajne 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 rachunkowości).

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 zobowiązań z tytułu niepobраниch 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 itp. saldo Ma oznacza stan zobowiązań z tytułu naliczonych, a niewypłaconych wynagrodzeń.

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.

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.

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,
- 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 (inwestycję) wspólnie prowadzoną przez innych inwestorów lub na sfinansowanie inwestycji zleconych inwestorom zastępczym,
- 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.

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. Na stronie Wn konta 240 księguje się:

- 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:

- ujawnione nadwyżki składników majątkowych,
- rozliczenie niedoborów i szkód,
- 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.

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:

- przeksięgowanie 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.

Konto 250 **„Rozliczenia jednostki z tytułu podatku VAT”**

Konto 250 służy do ewidencji rozrachunków z organem prowadzącym – Powiatem Nowotomyskim z tytułu podatku VAT w tym do rozliczeń VAT naliczonego i VAT należnego w ramach scentralizowanego rozliczenia podatku VAT dla całej jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie Wn konta 250 ujmuje się w szczególności:

- VAT naliczony przy zakupie, na podstawie otrzymanych faktur VAT,
- zwrot do organu prowadzącego podatek VAT należnego,

Na stronie Ma konta 250 księguje się w szczególności:

- przeksięgowanie podatku VAT naliczonego w koszty działalności,
- należny podatek od towarów i usług (VAT) naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych,

Konto 250 na koniec roku nie wykazuje salda.

VAT naliczony w fakturach dotyczących zakupów związanych w całości z działalnością nieobjętą lub zwolnioną z tego podatku, a więc niepodlegający odliczeniu od VAT należnego, zalicza się bezpośrednio na podstawie faktury w wartość początkową nabytych składników majątkowych lub do właściwych kosztów.

Konto 251 **„Rozliczenia z tytułu podatku VAT”**

Konto 251 służy do ewidencji rozrachunków Powiatu Nowotomyskiego z tytułu podatku VAT w tym do rozliczeń VAT naliczonego i VAT należnego w ramach scentralizowanego rozliczenia podatku VAT dla całej jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie Wn konta 251 ujmuje się w szczególności:

- należny podatek od towarów i usług (VAT) naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych, na podstawie rejestru cząstkowego sprzedaży samorządowej jednostki budżetowej,
- zwrot wydatków z tytułu rozliczenia podatku VAT stanowiących różnicę pomiędzy podatkiem VAT należnym a VAT naliczonym, ewidencjonowane w korespondencji z kontem 130, stanowiącą dochód Powiatu Nowotomyskiego

Na stronie Ma konta 251 księguje się w szczególności:

- VAT naliczony przy zakupie, na podstawie rejestru cząstkowego zakupu samorządowej jednostki budżetowej,
- wpływ do organu prowadzącego z samorządnych jednostek budżetowych z tytułu podatku VAT należnego,

Konto 251 na koniec roku wykazuje saldo Wn lub Ma, stanowiącego dochód lub wydatek jednostki z tytułu rozliczeń podatku VAT, będący podstawą do złożenia deklaracji VAT za ostatni okres rozliczeniowy roku.

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”¹⁶.

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)¹⁷.

Dokumenty stanowiące podstawę księgowania odpisu aktualizującego powinny szczegółowo określać przesłanki jego dokonania. Aktualizacja nie zwalnia od działań służących ściąganiu 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, natomiast odpisy aktualizujące dotyczące funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają te fundusze. 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.

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.

Zespół 3 – „Materiały i towary”

Konta zespołu 3 przeznaczone są do ewidencji zapasów rzeczowych aktywów obrotowych w postaci materiałów – konto 310,

Na kontach 310 ewidencjonuje się własne materiały przechowywane w magazynach zarówno własnych, jak i obcych oraz wartość materiałów księgowanych w ciężar kosztów bezpośrednio po zakupie, ale nieużytych do dnia bilansowego, które inwentaryzuje się na dzień bilansowy i wprowadza na stan.

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.

Zakupione materiały ujmowane w ewidencji wartościowej wykazuje się w księgach rachunkowych według rzeczywistych cen ich nabycia.

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 nieużytych 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.

Określone grupy materiałów będą w całości spisywane w koszty w momencie ich zakupu. Pozostałości nieużytych materiałów podlegają spisowi z natury, wycenie i ujęciu odpowiednio na koncie 310. O wartość zinwentaryzowanych zapasów zmniejsza się koszty zużycia materiałów na koniec okresu, w którym przeprowadzono inwentaryzację, a jednocześnie wyksięgować należy wartość zapasów wprowadzonych na konto 310 na podstawie spisu na koniec poprzedniego okresu.

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,
- odchyleń 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 umów.

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,
- 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 ujmują 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.

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 ujmują się w bilansie razem z zapasami odpowiednio materiałów lub towarów, a saldo Ma łącznie ze zobowiązaniami z tytułu dostaw, robót i usług.

Konto 310 „Materiały”

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 przerobieniu własnym i obcym, a także do ujęcia wartości materiałów zaliczonych w koszty w momencie ich zakupu, lecz nieużytych.

Pełną wartość wszystkich zakupionych materiałów obciąża się od razu właściwe koszty (wartość brutto tj. wraz z podatkiem VAT), rezygnując z ewidencji wartościowej zapasów, ale wówczas w przypadku gdy część z nich nie zostanie zużyta do końca roku obrotowego, to te

pozostałe ilości materiałów obejmuje się spisem z natury i po wycenie ujmuje ich wartość na koncie 310, zmniejszając równocześnie odpowiednie koszty. Pod datą 31 grudnia następnego roku 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 ZFSS.

Na stronie Wn konta 310 księguje się wszelkie przychody materiałów do magazynów oraz pozostałość niezaużytych do końca roku 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 oraz zmniejszenia wartości zapasów z tytułu uszkodzenia.

Z ewidencji na koncie 310 można wyłączyć materiały o niewielkiej wartości 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, określając jednocześnie formy pozaksiegowej kontroli ich stanu i zużycia.

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. Ewidencja ta prowadzona jest bezpośrednio przez kierownika jednostki lub osoby przez niego wyznaczone w jednostce.

Inwentaryzacja materiałów znajdujących się na terenie strzeżonym i objętych ewidencją ilościową – wartościową powinna być przeprowadzona co najmniej raz w ciągu 2 lat, 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 ilościową – 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).

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 a rzeczywistą ceną ich zakupu lub nabycia.

Na stronie Wn konta 340 księguje się odchylenia debetowe i rozliczenia odchyleń kredytowych, a na stronie Ma odchylenia kredytowe i rozliczenia odchyleń debetowych.

Jeżeli rzeczywista cena zakupu jest wyższa od ceny ewidencyjnej, to występują odchylenia debetowe (dodatnie), a jeśli niższa – odchylenia kredytowe (ujemne).

W ciągu roku odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów są rozliczane w całości w okresie sprawozdawczym, w którym je zaksięgowano, o ile w poszczególnych okresach sprawozdawczych nie występują istotne wahania ich poziomu,

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.

Konto 340 może wykazywać saldo Wn i Ma, które oznaczają stan odchyleń od cen ewidencyjnych zapasów materiałów ujętych na koncie 310.

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) jednostki (konta 400–405, 409

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 operacyjnych,
- 5) kosztów związanych z usuwaniem szkód losowych i innymi stratami nadzwyczajnymi,
- 6) kosztów poniesionych przez jednostkę, lecz obciążających (zgodnie z umową lub przepisami) inne podmioty.

Do kont 400–405, 409 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.

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 pomocy naukowych, 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
403 Podatki	443 Różne opłaty i składki (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
404 Wynagrodzenia	304 Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń. (Jeśli od tych nagród odprowadzane są składki na ubezpieczenia społeczne i podatek PIT, to będą one zaliczane do kosztu Wynagrodzeń. W innym przypadku do pozostałych kosztów na koncie 409.) 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 Uposażenie żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy 406 Pozostałe należności żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy 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 418 Równoważniki pieniężne i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy 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	300 Wpłaty jednostek na państwowy fundusz celowy 302 Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń (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 (ubezpieczenia rzeczowe i samochodowe, składki na rzecz stowarzyszeń) 454 Składki do organizacji międzynarodowych 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 469 Składki do organizacji międzynarodowych, w których uczestnictwo związane jest z członkostwem w UE 472 Amortyzacja (zwrot kosztów amortyzacji ponoszonych przez inne jednostki) 477 Rekompensata dla pracodawcy zatrudniającego żołnierza NSZ 303 Różne wydatki na rzecz osób fizycznych 304 Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczane do wynagrodzeń (nie dotyczy pracowników jednostki) 305 Zasądzone renty 311 Świadczenia społeczne 321 Stypendia i zasiłki dla studentów 323 Dopłaty do Funduszu Pożyczek i Kredytów Studenckich 324 Stypendia dla uczniów 325 Stypendia różne 326 Inne formy pomocy dla uczniów 413 Składki na ubezpieczenia zdrowotne 429 Zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego 430 Zakup usług pozostałych (usługi oświaty) 285 Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych 290 Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań bieżących 291 Zwrot dotacji oraz płatności, w tym wykorzystywanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy o finansach publicznych, pobranych niezależnie lub w nadmiernej wysokości 293 Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa 294 Zwrot do budżetu państwa niezależnie pobranej subwencji za lata poprzednie 296 Przelewy redystrybucyjne 297 Różne przelewy
--	---

17

	416 Pokrycie ujemnego wyniku finansowego jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych
	459 Kary i odszkodowania wypłacone na rzecz osób fizycznych
	460 Kary i odszkodowania wypłacone na rzecz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych
	490 Pokrycie zobowiązań zakładów opieki zdrowotnej
	498 Zwroty dotyczące rozliczeń z Komisją Europejską

Przy księgowaniu zmniejszeń uprzednio ujętych kosztów nie obowiązuje zasada „czystości obrotów”, co oznacza, że księguje się je na kontach 400–405, 409 po stronie Ma.

Konta 400–405, 409 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 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.

Środki trwałe (z wyjątkiem gruntów) oraz wartości niematerialne i prawne amortyzuje się zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

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.

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 w cenie zakupu lub nabycia.

Cenę zakupu materiałów i energii ewidencjonuje się w kwotach brutto tj. powiększonej o naliczony podatek VAT, a więc powiększa się koszt zużycia.

Na tym koncie ujmuje się także równowartość umorzenia składników, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości początkowej w miesiącu wydania do używania.

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.

Konto 402 **„Usługi obce”**

Konto 402 służy do ewidencji kosztów usług obcych wykonanych na rzecz działalności operacyjnej jednostki.

Cenę zakupu usług ewidencjonuje się w kwotach brutto tj. powiększonej o naliczony podatek VAT, a więc powiększa 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.

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 cywilno – prawne, 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.

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 ewidencjonowanych na stronie Wn konta 751 oraz opłat sądowych z tytułu dochodzenia należności spornych ewidencjonowanych na stronie Wn konta 761.

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.

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.

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.

Konto 409 **„Pozostałe koszty rodzajowe”**

Konto 409 służy do ewidencji pozostałych kosztów działalności podstawowej, które nie są ujmowane na kontach 400–405, 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,

- 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,
- 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.
- 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.

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty”

Konta zespołu 7 przeznaczone są do ewidencji związanych z działalnością podstawową:

- 1) przychodów z tytułu dochodów budżetu (konto 720), z wyjątkiem ewidencjonowanych na kontach 700, 750 i 760,
- 2) 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),
 - 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,
- 3) 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) 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

17

bankowym, dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych oraz dodatnie różnice kursowe,

- 2) 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,
- 3) 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) 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,
- 2) pozostałe koszty operacyjne, w tym przede wszystkim wartość w cenach odpowiednio zakupu lub nabycia sprzedanych materiałów, 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 § 8 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.

Jeśli przy usługach nie ma daty ich odbioru, to za datę sprzedaży uznaje się datę wystawienia faktury lub innego dowodu sprzedaży.

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.

Wszystkie przychody trzeba ewidencjonować według pozycji planu finansowego.

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,

Do konta 700 należy prowadzić ewidencję szczegółową dostosowaną do potrzeb wymiaru podatków oraz do potrzeb zarządzania i sprawozdawczości, w tym uwzględniając grupowanie wymagane w rachunku zysków i strat, a ponadto uwzględniając podziałki klasyfikacji budżetowej dochodów.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- przychody ze sprzedaży i wartość przekazanych do własnej działalności produktów – na stronę Ma 860,
- koszty wytworzenia produktów ustalone na poziomie ceny sprzedaży netto – na stronę Wn 490.

Na koniec roku na koncie 700 nie występuje saldo.

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 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.

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, 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 terytorialnego na podstawie porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego,
- 3) odsetki za zwłokę 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 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.

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,
- dodatnie różnice kursowe,
- oprocentowania lokat terminowych i środków na rachunkach bankowych (także środków budżetu europejskiego znajdujących się na rachunkach w BGK) z wyjątkiem oprocentowania środków ZFŚS, państwowych funduszy celowych oraz depozytów i sum obcych, które powiększają odpowiednie fundusze lub wartość zobowiązań 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.

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.

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, 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 finansowych 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.

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. Kategoria „zysków nadzwyczajnych” wskutek ostatniej nowelizacji ustawy o rachunkowości została wyeliminowana, a zakres desygnatów tej kategorii został włączony do pozostałych przychodów operacyjnych.

Spośród pozostałych przychodów operacyjnych 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 materiałów (w wartości cen sprzedaży bez VAT należnego),
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie (inwestycji),
- 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 umarżane jednorazowo oraz środki obrotowe (poza otrzymanymi w ramach centralnego zaopatrzenia i przejętymi ze zlikwidowanych jednostek, które księguje się na Ma 800),
- 4) 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.

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.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- 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.

W rachunku zysków i strat pozostałe koszty operacyjne, z wyjątkiem kosztów bezpośrednio związanych ze sprzedażą niefinansowych aktywów trwałych, wykazuje się w poz. E.II. „Pozostałe koszty operacyjne”.

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.

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) fundusze specjalnego przeznaczenia i fundusze celowe:
 - zakładowy fundusz świadczeń socjalnych – konto 851,
 - fundusze celowe – konto 853,
- 4) ustalenie wyniku finansowego na koniec roku obrotowego – konto 860,

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 pośrednictwem konta 222 urzędu – pod datą sprawozdania budżetowego o zrealizowanych dochodach budżetowych,
- przeksięgowanie 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,
- przeksięgowanie 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.

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.

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 Nauczyciela.

ZFŚS tworzy się przede wszystkim z odpisów 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 uwzględniać ustalenia dotyczące przeciętnej liczby zatrudnionych podane w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 14 marca 1994 r.

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.

Środki pieniężne ZFŚS gromadzone na odrębnym rachunku bankowym ewidencjonuje się na koncie 013, natomiast pozostałe składniki aktywów 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:

- stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń ZFŚS z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków wykorzystania określonych w planie,
- 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 pracy 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 2011 r. Nr 127, poz. 721 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.

Konto 853 „Fundusze celowe”

Konto 853 służy do ewidencji stanu, zwiększeń i zmniejszeń państwowych funduszy celowych oraz „innych funduszy specjalnego przeznaczenia”.

Przychody „funduszu” pochodzą ze środków publicznych, w tym dotacji z budżetu państwa, a koszty są ponoszone na realizację wyodrębnionych zadań państwowych.

Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy.

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 zmniejszeń.

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.

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 likwidowanych 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.

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 ujmuje 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 przeksięgowuje się na konto 800 „Fundusz jednostki”.

Konto 870

„Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”

Konto 870 służy do ewidencji obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego samorządowego zakładu budżetowego z tytułu podatku dochodowego.

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 przeksięgowanie pod datą ostatniego dnia roku łącznej sumy obowiązkowych zmniejszeń wyniku na stronę Wn konta 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.

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 § 19 ust. 2 i § 20 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. po zmianach wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r., 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”.

Ponadto w § 20 ust. 4 podano, że sporządzając sprawozdanie finansowe, jednostka samorządu terytorialnego przedstawia w informacji uzupełniającej do tego sprawozdania dane o wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

Konto 976 ma być pomocne przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego, więc dotyczyć będzie kilku odrębnych spraw będących przedmiotem wyłączeń przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego. 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 księgować 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.

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 szczegółowości 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 szczegółowości 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 szczególowości podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

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.

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.

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.

Konto 998

„Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Konto to służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej na dany rok oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych przewidzianych do realizacji w danym roku.

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.

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 wykazuje się w Rb – 28S.

W sprawozdaniach o wydatkach budżetowych na formularzach 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, przeksięgowuje się 31 grudnia na konto 999, gdyż stanowić to będzie zaangażowanie

przyszłych lat. Po tym przeksięgowaniu konto 998 nie będzie wykazywało salda na koniec roku.

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 (przeksięgowanie na początku roku na konto 998).

Na stronie Ma konta 999 ujmuje się równowartość przeksięgowanego 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 realizowane 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.

Plan kont dla budżetu Powiatu Nowotomyskiego

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

2. Konta pozabilansowe

- 991 – Planowane dochody budżetu
- 992 – Planowane wydatki budżetu
- 993 – Rozliczenia z innymi budżetami

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 przyznające 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 wyksięgowuje 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.

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 tytułu 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.

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.

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.

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.

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 przebrane 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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 umożliwiać 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.

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 umożliwiać 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.

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.

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.

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 umożliwiać ustalenie stanu rozliczeń międzyokresowych według ich tytułów.

Konto 909 może wykazywać saldo Wn i Ma.

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.

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 ujmuje się w szczególności koszty finansowe oraz pozostałe koszty operacyjne związane z operacjami budżetowymi.

Na stronie Ma konta 962 ujmuje 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 konta 962 przenosi się na konto 960.

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 podziałki klasyfikacji budżetowej – podstawą do zaksięgowania operacji jest uchwała lub zarządzenie stosownego organu jst w sprawie budżetu.

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.

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.