

CZ.I.

„Akcja Bilans- przygotowanie do zamknięcia 2024 roku w jednostkach budżetowych”

Szkolenie adresowane jest dla głównych księgowych, pracowników służb finansowo-księgowych jednostek budżetowych

CEL SZKOLENIA:

Szkolenie ma w sposób praktyczny przybliżyć Państwu zasady dotyczące zamknięcia ksiąg rachunkowych za 2024 rok w przedstawionych powyżej jednostkach sektora finansów publicznych.

Zamknięcie roku wymaga zgromadzenia wszystkich dokumentów księgowych dotyczących tego roku, kompletnego ujęcia w księgach dowodów księgowych stwierdzających dokonanie operacji lub zaistnienie zdarzeń gospodarczych, dokonania stosownych odpisów aktualizujących oraz przeprowadzenia inwentaryzacji w jednostce.

Obszerny materiał (wraz ze schematami księgowania oraz wypełnionymi drukami sprawozdań), zostanie dla Państwa przygotowany z tej tematyki w taki sposób, iż zawiera również **wyjaśnienia wszystkich pozycji, każdego elementu sprawozdania finansowego wraz z przykładami:** Bilansu jednostki budżetowej, Rachunku wyników, Zmian w funduszu jednostki, **Informacji dodatkowej (zarządzenie, załączniki-tabele) - przykłady.**

Wskazanie tych zagadnień wyjaśnia wiele problemów, które budzą wątpliwości interpretacyjne a w przyszłości mogą być przedmiotem kontroli różnych organów.

PROGRAM SZKOLENIA:

- 1. Zamknięcie roku - harmonogram niezbędnych czynności.**
- 2. Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych wszystkich operacji gospodarczych i finansowych, w tym:**
 - a) osiągniętych przychodów i kosztów,

b) rozliczeń międzyokresowych przychodów i kosztów.

3. Należności i zobowiązania, odsetki i ich aktualizacja:

- Aktualizacja należności budżetowych - zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności i ich ewidencja,
- Naliczanie odsetek od należności, zobowiązań i transakcji (obowiązek ustawowy) i ich odpisy aktualizacyjne.

4. Środki trwałe, pozostałe środki trwałe ,wnip, środki trwałe w budowie (inwestycje) - po zmianach- problemy z ewidencją – wybrane zagadnienia:

- a) *problemy z ewidencją (czy komputer nabyty za 7000 zł – księgować jako materiał – czy jako środek trwały ? jakie paragrafy?).*
- b) *różnice pomiędzy płaszczyzną paragrafową a płaszczyzną sprawozdawczości finansowej,*
- c) *tworzenie obiektów – obiekty pojedyncze i obiekty zbiorcze.*
- d) *klasyfikacja i ewidencja środków trwałych i pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów.*

5. Inwentaryzacja środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji - rodzaje , terminy, metody, organizacja i dokumentacja (w załączeniu wzory) - z uwzględnieniem KŚT 2016, KSR nr 2 i KSR nr 11:

- 1) Cele i przedmiot inwentaryzacji.
- 2) Terminy i częstotliwość inwentaryzacji.
- 3) Metody inwentaryzacji (*spis z natury, potwierdzenie sald, weryfikacja....*).
- 4) Przygotowanie obszarów inwentaryzacji.
- 5) Podział obowiązków oraz kompetencje w zakresie inwentaryzacji (kierownika jednostki, głównego księgowego, członków komisji inwentaryzacyjnej, członków zespołów spisowych....).
- 6) Etapy prac inwentaryzacyjnych.
- 7) Dokumentacja inwentaryzacyjna (*instrukcja inwentaryzacyjna, zarządzenie kierownika jednostki, arkusze spisu z natury, skontrum zbiorów bibliotecznych, oświadczenia o odpowiedzialności materialnej, sprawozdanie z przebiegu spisu z natury, protokoły, zestawienia*).
- 8) Różnice inwentaryzacyjne.

6. WZORY:

1) **Bilans** - zasady sporządzania Bilansu jednostki budżetowej - **wypełniony wzór- przykład.**

2) Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) - przychody i koszty, wycena, sposób prezentacji- przykład.

3) Zestawienie zmian w funduszu własnym jednostki- przykład.

4) Informacja dodatkowa- przykład (zarządzenie oraz załączniki jak sporządzić-wzory w excelu).

Prowadzący: Teresa Krawczyk - wykładowca wyższych uczelni, wieloletni praktyk administracji skarbowej w tym Naczelnik Urzędu Skarbowego, główna księgowa jednostek sektora finansów publicznych i spółek, *autor i współautor kilkudziesięciu pozycji książkowych (w tym aktualnej „ Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych” (komentarz) C.H.BECK , Warszawa 2023) oraz wielu publikacji o tematyce rachunkowej, podatkowej, finansów publicznych.* Prowadząca jest znanym i cenionym szkoleniowcem z zakresu tematyki podatkowej, finansów publicznych i rachunkowości, szkoląca zarówno pracowników jednostek organizacyjnych sektora finansów państwowych i samorządowych, również pracowników RIO, NIK, Ministerstw, Sądów i innych ważnych Urzędów państwowych i samorządowych. Nawiązuje doskonały kontakt z uczestnikami - jest współpracownikiem wielu Agencji Szkoleniowych.

PODSTAWY PRAWNE:

- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz. U. z 2023 r. Nr 0, poz. 1270 ze zm.) art.40, art.44, art.68, art.53 KJ.1,**2**, art.54 –uor- art.4, ust.3,

Uodfp- **11.02.2012**- art.4- **na pracownika**
18,18b,18c –kz

- Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)

40- jsfp- uor – KSR- 2,4,7,11,6,15

MSR-8

UGN 56-51,53-55

- Rozporządzenie z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. nr 128, poz. 861).

ZMIANA: (Dz. U. z 2012 r. Nr 0, poz. 121)

ZMIANA: (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 289)

- W(Dz. U. z 25 listopada 2015 r. pod poz. 1954) opublikowano **rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 listopada 2015 r. zmieniające Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.**

Zmiany obowiązują od 01.01.2016r.

ZMIANA:

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 grudnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2017 poz. 24)

OBWIESZCZENIE Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 marca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów

w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U.z 2017, poz.760)

KOLEJNE ZMIANY – na 2018 r.

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

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA FINANSÓW z dnia 27 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U z 2018r, poz. 2471)

OBWIESZCZENIE MINISTRA FINANSÓW z dnia 3 lutego 2020 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020r. , poz. 342**)**

●Klasyfikacja Środków Trwałych opublikowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 10.12.2010 r. sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. z 2010 r. nr 242, poz. 1622),

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

●Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lutego 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu gospodarowania składnikami rzeczowymi majątku ruchomego, w który wyposażone są jednostki budżetowe (Dz. U. z 2016r. , poz.300),

●Ustawę z dnia 16 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. z 2016 r. , Nr 0, poz.2260) - obowiązuje od 01.01.2017 r.

• **Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tj.: Dz.U. z 2020 r., poz. 65 ze zm.).**

• *Uchwała nr 2/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 14.02.2012 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 "Utrata wartości aktywów".*

- **Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia Uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki Trwałe” (Dziennik Urzędowy z 29 maja 2017r., poz.105),**
- **Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dziennik Urzędowy poz.55),**
- *Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tj. Dz.U z 2020r., poz. 374, 567, 568, 695)- na 12.05.2020r.*
- **Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)**

1. Zamknięcie roku - harmonogram niezbędnych czynności.

Etapy zamykania ksiąg rachunkowych

Na prace związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzaniem sprawozdania finansowego za 2024 r. składają się:

- 1) prace przygotowawcze – przed sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- 2) sporządzenie sprawozdania finansowego,
- 3) prace kończące rok obrotowy.

Zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostki sektora publicznego jest czynnością wieloetapową obejmującą:

1) przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej i jej rozliczenie oraz ujęcie jej skutków w księgach rachunkowych roku, za który jest przeprowadzana inwentaryzacja; Wyjaśnienie i rozliczenie w księgach 2024 r, powinno nastąpić przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za 2024 r., nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym, tj do 26 marca 2025 r. ;

2) sprawdzenie zgodności bilansu otwarcia na 2024 r. z bilansem zamknięcia za 2023 r.;

3) sprawdzenie poprawności i kompletności księgowania wszystkich dowodów księgowych dokumentujących zdarzenia i operacje gospodarcze dotyczące danego roku obrotowego;

4) zapewnienie współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów – w myśl art. 6 ust. 1 i 2 RachunkU w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty; dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane są koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione;

5) wyksięgowanie z ksiąg 2024 r. wszystkich należności przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych;

6) weryfikację i aktualizację wyceny składników aktywów i pasywów zgodnie z art. 28 RachunkU i RachBudżR, w tym wyceny należności w kwocie wymaganej zapłaty i zobowiązań w kwocie wymagającej zapłaty;

7) naliczenie odpisów aktualizujących i ujęcie w księgach 2024 r.; sprawdzenie czy nie występuje potrzeba korekty czy też rozwiązania wcześniej utworzonych odpisów aktualizujących;

8) dokonanie wyceny bilansowej aktywów i pasywów w walutach obcych i ujęcie na dzień 31.12.2024 r. różnic kursowych;

9) naliczenie amortyzacji za 2024 r. i ujęcie w księgach 2024 r.;

10) przeksięgowanie zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” na konto 800 „Fundusz jednostki”, na podstawie sprawozdań budżetowych;

11) przeksięgowanie zrealizowanych wydatków budżetowych z konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” na konto 800 „Fundusz jednostki”, na podstawie sprawozdań budżetowych;

12) ujęcie zaangażowania z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2024 r.;

13) ujęcie na stronie Wn konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” oraz na stronie Ma konta 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat” równowartości zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego;

14) uzgodnienie obrotów dziennika z obrotami kont księgi głównej oraz obrotów i sald kont księgi głównej z zestawieniem obrotów i sald;

15) zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym, tj. za 2024 r. do 26 marca 2025 r.

16) zamknięcie ksiąg rachunkowych na dzień 31.12.2024 r., nie później niż do 31 marca 2025 r.

17) sporządzenie sprawozdania finansowego za 2024 r. do dnia 31 marca 2025 r.

18) Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2024 r. i otwarcie ksiąg rachunkowych na 2025 r. jednostki kontynuującej działalność lub placówki kontynuującej działalność do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu lub wchodzi w skład sprawozdania finansowego podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

Kompletność ksiąg rachunkowych

Przed zamknięciem ksiąg rachunkowych należy upewnić się, czy wszystkie dowody księgowe dotyczące kończącego się roku obrotowego zostały ujęte. Obowiązek kompletnego ujęcia w księgach rachunkowych wszystkich dotyczących danego roku

obrotowego, sprawdzonych i zatwierdzonych dowodów księgowych, wynika z poniższych przepisów RachunkU:

- 1) **art. 6 ust. 1** – zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty, związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty,
- 2) **art. 20 ust. 1** – według którego do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

W związku z powyższymi regulacjami prawnymi w księgach zamykanego roku należy ująć wszystkie dowody księgowe dotyczące ubiegłego roku, w tym:

- 1) faktury własne sprzedaży dotyczące minionego roku, a wystawione w roku bieżącym,
- 2) faktury obce z tytułu zakupu dotyczące minionego roku otrzymane w roku bieżącym, również wystawione w bieżącym roku,
- 3) dostawy niefakturowane – otrzymane dostawy składników majątkowych bez udokumentowania fakturami, ujęte na koncie 300 „Rozliczenie zakupu” (saldo Ma),
- 4) dostawy w drodze – zafakturowane dostawy składników majątkowych, które nie zostały dostarczone, ujęte na koncie 300 „Rozliczenie zakupu” (saldo Wn).

Innym przykładem kosztów, które należy ująć w kosztach ubiegłego roku, pomimo zapłaty w następnym roku, **są w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych dotatkowe wynagrodzenia roczne, łącznie ze składkami ZUS.**

Najczęściej występującymi fakturami, **które otrzymują jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe w roku następnym po roku, którego dotyczy, są faktury związane z ciągłością działania, dotyczące np. energii, wody, gazu czy telekomunikacji.**

Faktury te należy ująć w księgach ubiegłego roku, w części dotyczącej tego roku, niezależnie od daty wystawienia i ich otrzymania.

W związku z tym, że w okresie od początku roku, następującego po roku bilansowym, do czasu zamknięcia ksiąg rachunkowych *wpływają zarówno dokumenty dotyczące bieżącego roku, jak i roku ubiegłego, należy dochować szczególnej staranności przy kwalifikacji dokumentów do odpowiednich okresów sprawozdawczych.*

Podstawową regulacją wspólną dla zasad budżetu państwa i budżetu JST są zasady budżetowe.

Doktryna wskazuje na to, iż zasady budżetowe należy traktować jako reguły, a czasem postulaty, które **powinny być spełnione, aby budżet państwa, budżety JST były właściwie zaplanowane, uchwalone, wykonywane i rozliczone.**

W świetle przepisów ustawy o finansach publicznych można wyróżnić 8 zasad budżetowych w stosunku, do których mogą wystąpić odstępstwa lub wyjątki.

Do najważniejszych zasad budżetowych należą:

- 1) zasada uprzedniości budżetu
- 2) zasada roczności budżetu
- 3) zasada równowagi budżetowej
- 4) zasada szczegółowości budżetu
- 5) zasada powszechności budżetu
- 6) zasada jedności formalnej budżetu
- 7) zasada jedności materialnej budżetu
- 8) zasada jawności budżetu

Jednostki kontynuujące działalność sporządzają sprawozdania finansowe na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), tj. **na dzień 31 grudnia.**

W ZasRachR zostało określone także pojęcie roku obrotowego i okresu sprawozdawczego. Mianowicie, zgodnie z § 26 rozporządzenia w sprawie szczególnych

zasad rachunkowości rokiem obrotowym jest rok budżetowy, a okresem sprawozdawczym jest miesiąc.

Obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat jednostki (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu jednostki na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), oraz informacji dodatkowej, to jest na 31 grudnia, mają jednostki kontynuujące działalność, takie jak: **jednostki budżetowe** i samorządowe zakłady budżetowe.

Sprawozdawczość finansowa dzieli się na:

- sprawozdania finansowe jednostkowe,
- sprawozdania finansowe łączne.

Sprawozdania finansowe **jednostkowe** sporządzane są na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki.

Sprawozdania **łączne** są sporządzane na podstawie sprawozdań finansowych jednostkowych, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między jednostkami objętymi tymi sprawozdaniami.

Sprawozdania finansowe- **sporządza się w złotych i groszach**. Sprawozdania te sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej.

Sprawozdania finansowe **jednostkowe jednostek budżetowych** oraz samorządowych zakładów budżetowych, bilans placówki oraz bilans z wykonania budżetu JST **sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.**

§ 32. 1. Sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 23 ust. 1, oraz bilanse, o których mowa w § 23 ust. 4 i 5, sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.

§ 34. 1. Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, przekazują sprawozdania finansowe odpowiednio **jednostkom nadrzędnym** , „ **jednostkom, których kierownicy są dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia,**”

albo zarządom jednostek samorządu terytorialnego **w terminie do dnia 31 marca roku następnego.**

„1a. Kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia przekazują kierownikom jednostek nadrzędnych sprawozdania finansowe, o których mowa w § 27 ust. 4, do dnia 15 kwietnia roku następnego.”

2. Kierownicy jednostek nadrzędnych przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego.

W tym samym terminie **kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania finansowe, które nie są włączane do łącznych sprawozdań finansowych, oraz sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 32 ust. 2, do Ministerstwa Finansów.**

3. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania, o których mowa w ust. 1 i 2 „w ust. 1–2”, w postaci dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa.

4. Zarządy JST przekazują w postaci dokumentu elektronicznego do właściwych regionalnych izb obrachunkowych:

1) sprawozdania finansowe, o których mowa w § 28, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego;

2) skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.

5. Sprawozdania, o których mowa w § 28, oraz skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego przekazuje się z wykorzystaniem aplikacji wskazanej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

6. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania, o których mowa w § 28, oraz skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego wyłącznie w postaci dokumentu elektronicznego opatrzonego kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

7. Regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w postaci dokumentu elektronicznego w terminie do dnia 14 lipca roku następnego.

8. W przypadku braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań w sposób określony w ust. 3, 4 i 7 spowodowanego nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania te przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii.

„9. Sprawozdania finansowe, o których mowa w ust. 1, oraz łączne sprawozdania finansowe, o których mowa w § 27 ust. 1 i 4, są publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdania.

Bilans budżetu państwa jest publikowany w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów.”;

10. W Biuletynie Informacji Publicznej jednostki obsługiwanej umieszcza się informację o miejscu publikacji sprawozdania finansowego tej jednostki.

Na stronach Ministerstwa Finansów w zakładce: Co robimy; Rachunkowość; Pytania i odpowiedzi; Rachunkowość budżetowa; znajduje się odpowiedź na poniższe pytanie dotyczące publikacji sprawozdań finansowych:

Czy w celu publikacji sprawozdania finansowego jednostka budżetowa (np. szkoła) nie posiadająca własnej strony BIP musi taką stronę stworzyć, czy też może opublikować swoje sprawozdanie finansowe w BIP jednostki nadrzędnej?

Zgodnie z § 23 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości (...) jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu oraz informacji dodatkowej. **Sprawozdania finansowe oraz łączne sprawozdania finansowe są – zgodnie z § 34 ust. 9 ww. rozporządzenia – publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) jednostek sporządzających sprawozdania.**

Mając na uwadze, że kwestie obowiązku posiadania stron BIP nie są objęte materią ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów zwrócono się z prośbą o opinię do Ministerstwa Cyfryzacji które wskazało, że pod pojęciem własnej strony BIP rozumieć należy stronę wyodrębnioną, co nie oznacza natomiast wymogu umieszczenia tej strony na całkowicie oddzielnej domenie, poświęconej wyłącznie na publikację strony podmiotowej BIP danej jednostki organizacyjnej. **W odniesieniu do jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych za dopuszczalną należy zatem uznać sytuację, gdy strona podmiotowa danej jednostki organizacyjnej jest wyodrębnionym elementem („podstroną”) w ramach ogólnej strony BIP „jednostki nadrzędnej”, oczywiście przy zachowaniu jej odrębności.** W konsekwencji strona spełniająca ww. kryteria służyć może publikacji sprawozdań, o których mowa w § 34 ust. 9 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r.

Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych podpisują odpowiednio kierownik jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego i główny księgowy.

W państwowych jednostkach budżetowych, gdzie nie ma oddzielnych procedur zatwierdzania sprawozdań finansowych, zatwierdzanie sprawozdania finansowego jest tożsame z przyjęciem sprawozdania finansowego.

Środki pomocowe w sprawozdaniach finansowych za 2024 r.

Do ewidencji zdarzeń dotyczących środków pomocowych w roku obrotowym 2024 stosuje się RachBudżR.

Wprowadzone wyodrębnione konta księgowe w zakresie rozliczeń środków europejskich i środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi nie dotyczą sektora samorządowego, dotyczą tylko państwowych jednostek budżetowych.

1) Prawidłowa ewidencja księgowa projektów ze środków UE,

Środki europejskie

Minister Funduszy i Polityki Regionalnej w komunikacie z 21.9.2022 r. w sprawie wytycznych dotyczących szczegółowego opisu priorytetów (SZOP) krajowych i regionalnych programów na lata 2021–2027 (M.P. 2022 poz. 955), wydanym na podstawie art. 5 ust. 5 pkt 2 FinZadŚrEuropU, *ogłosił, że wytyczne zostały zamieszczone na portalu ministerstwa¹.*

Polska jest beneficjentem już czwartej perspektywy Funduszy Europejskich.

W nowym rozdaniu funduszy unijnych na politykę spójności będziemy mieć do dyspozycji ponad 76 mld euro.

Pochodzą one z następujących funduszy unijnych:

- Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego,
- Europejski Fundusz Społeczny+,
- Fundusz Spójności,
- Europejski Fundusz Morski, Rybacki i Akwakultury,
- Fundusz na rzecz Sprawiedliwej Transformacji.

¹ <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl> - w zakładce /O Funduszach/Poznaj Fundusze Europejskie 2021-2027/Prawo i dokumenty/

Programy, które będziemy realizować w latach 2021-2027:

- **Fundusze Europejskie na Infrastrukturę, Klimat, Środowisko:** inwestujemy w bezpieczeństwo energetyczne Polski, rozwój odnawialnych źródeł energii, ochronę środowiska, bezpieczny i ekologiczny transport. Pieniądze przeznaczamy także na rozwój ochrony zdrowia, a także rozwój kultury i ochronę dziedzictwa kulturowego; budżet: 113,4 mld zł
- **Fundusze Europejskie dla Nowoczesnej Gospodarki:** inwestujemy w projekty badawczo-rozwojowe, innowacyjne i zwiększające konkurencyjność naszej gospodarki. Z programu korzystają głównie przedsiębiorcy oraz sektor nauki; budżet: 37,1 mld zł
- **Fundusze Europejskie dla Rozwoju Społecznego:** dzięki pieniądзом z programu poprawiamy sytuację osób na zmieniającym się rynku pracy, dbamy o rozwój edukacji i usług zdrowotnych. Wspieramy rodziców w opiece nad dziećmi i osoby ze szczególnymi potrzebami; budżet: 18,8 mld zł
- **Fundusze Europejskie na Rozwój Cyfrowy:** program przyspiesza podróż w cyfrową przyszłość. Zwiększamy dostęp do ultraszybkiego Internetu szerokopasmowego i rozwijamy e-usługi. Wzmacniamy cyberbezpieczeństwo oraz podnosimy kompetencje cyfrowe społeczeństwa; budżet: 9,2 mld zł
- **Fundusze Europejskie dla Polski Wschodniej:** dodatkowym wsparciem obejmujemy Polskę Wschodnią. Z programu korzysta 5 województw: lubelskie, podlaskie, podkarpackie, świętokrzyskie i warmińsko-mazurskie oraz część mazowieckiego. Program ułatwia rozwój biznesu, transportu, obejmuje też inwestycje w sieci energetyczne, ochronę środowiska i turystykę; budżet: 12,3 mld zł
- **Fundusze Europejskie na Pomoc Żywnościową:** pieniądze przeznaczamy na wsparcie najuboższych i najbardziej potrzebujących; budżet: 2,4 mld zł
- **Fundusze Europejskie dla Rybactwa:** wspieramy wspólną politykę rybołówstwa, unijną politykę morską, zrównoważone rybołówstwo i ochronę żywych zasobów morza. Inwestujemy w bezpieczeństwo żywnościowe i rozwój zrównoważonej niebieskiej gospodarki. Dbamy o bezpieczeństwo oraz czystość mórz

i oceanów. Poprawiamy skuteczność międzynarodowego zarządzania oceanami; budżet: 2,3 mld zł

- **Fundusze Europejskie na Migracje, Granice i Bezpieczeństwo:** w skład wchodzi 3 programy: Fundusz Azylu, Migracji i Integracji (FAMI), Instrument Wsparcia Finansowego na rzecz Zarządzania Granicami i Polityki Wizowej w ramach Funduszu Zintegrowanego Zarządzania Granicami (IZGW) oraz Fundusz Bezpieczeństwa Wewnętrznego (FBW)
- **Pomoc Techniczna dla Funduszy Europejskich:** realizujemy działania wzmacniające potencjał beneficjentów Funduszy Europejskich oraz przedsięwzięcia koordynacyjne, np. w obszarze Funduszy Europejskich; budżet: 2,5 mld zł
- **16 programów regionalnych:** każde województwo posiada własny program finansujący inwestycje na jego terenie. Dzięki nim regiony będą wspierać przedsiębiorczość, dostęp do edukacji, ochrony zdrowia czy kultury. Dbają one o infrastrukturę społeczną i środowisko. Fundusze wspierają także technologie cyfrowe, energetykę oraz transport; budżet: 155,4 mld zł
- **Programy Interreg (Europejskiej Współpracy Terytorialnej):** programy mają charakter międzynarodowy i wspierają wymianę kulturową, współpracę naukową, biznesową i samorządową ponad granicami państw; budżet: 2,2 mld zł

1. Wyjaśnienie pojęć

Środki europejskie – zgodnie z FinPubU są to środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 4 i 5a–5d FinPubU, czyli:

- 1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Funduszu na rzecz Sprawiedliwej Transformacji, Europejskiego Funduszu Rybackiego, Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz Europejskiego Funduszu Morskiego, Rybackiego i Akwakultury, z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b FinPubU;
- 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d FinPubU;

- a) Norweskiego Mechanizmu Finansowego,
- b) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
- c) Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy;
- 3) środki przeznaczone na realizację Inicjatywy na rzecz zatrudnienia ludzi młodych 2014–2020;
- 4) środki Europejskiego Funduszu Pomocy Najbardziej Potrzebującym i środki Europejskiego Funduszu Społecznego Plus przeznaczonego na zwalczanie deprivacji materialnej;
- 5) środki pochodzące z instrumentu „Łącząc Europę”, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1316/2013 z 11.12.2013 r., ustanawiającym instrument „Łącząc Europę”, zmieniającym rozporządzenie (UE) Nr 913/2010 oraz uchylającym rozporządzenia (WE) Nr 680/2007 i (WE) Nr 67/2010 (Dz.Urz. UE L 348 z 20.12.2013 r., s. 129, ze zm.), oraz środki pochodzące z instrumentu „Łącząc Europę”, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 2021/1153 z 7.7.2021 r., ustanawiającym instrument „Łącząc Europę” i uchylającym rozporządzenia (UE) Nr 1316/2013 i (UE) Nr 283/2014 (Dz.Urz. UE L 249 z 14.7.2021 r., s. 38);
- 6) środki pochodzące z Instrumentu na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności, przeznaczone na wsparcie o charakterze bezzwrotnym, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 2021/241 z 12.2.2021 r., ustanawiającym Instrument na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności (Dz.Urz. UE L 57 z 18.2.2021 r., s. 17, ze zm.).
- 7) inne środki.

Budżet środków europejskich – roczny plan dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację projektów pomocy technicznej oraz środków, o których mowa w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1306/2013 z 17.12.2013 r. **oraz w art.5, ust.3 rozporządzenia 2021/2116² czyli:**

- 1) środków na promocję produktów rolnych realizowaną bezpośrednio przez Komisję albo za pośrednictwem organizacji międzynarodowych,
- 2) środków, podejmowanych zgodnie z prawem unijnym, mających na celu zapewnienie

² Ustawa z 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023r., poz. 1270 ze zm.), art.117, ust.1

- zachowania, opisu, gromadzenia i wykorzystywania zasobów genetycznych w rolnictwie,
- 3) środków na tworzenie i utrzymywanie systemów informacyjnych rachunkowości rolniczej,
 - 4) środków na systemy badań rolnych, w tym również badań w zakresie struktury gospodarstw rolnych.

W budżecie środków europejskich ujmuje się dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji (art. 117 ust. 2 FinPubU).

Projekt – przedsięwzięcie realizowane w ramach programu operacyjnego *na podstawie decyzji lub umowy o dofinansowanie zawieranej między beneficjentem a instytucją zarządzającą, instytucją pośredniczącą lub instytucją wdrażającą* (art. 5 pkt 9 PolRozwojuU).

Beneficjent – osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną, *realizująca projekty finansowane z budżetu państwa lub ze źródeł zagranicznych na podstawie decyzji lub umowy o dofinansowanie projektu* (art. 5 pkt 1 PolRozwojuU).

Institucja – to:

- 1) instytucja, o której mowa w art. 188 ust. 1 FinPubU, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie lub która wydała decyzję, o jakiej mowa w:
 - a) art. 5 pkt 9 PolRozwojuU,
 - b) art. 9 pkt 4 lit. a WspSekRybU albo
 - c) art. 9 ust. 2 pkt 3 PolitykaSpójU;
- 2) inny podmiot upoważniony przez instytucję wymienioną w pkt 1 lit. a, o którym mowa w art. 188 ust. 1a FinPubU.

Institucja zarządzająca – właściwy minister, minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego lub, *w przypadku regionalnego programu operacyjnego, zarząd województwa, odpowiedzialni za przygotowanie i realizację programu operacyjnego* (art. 5 pkt 2 PolRozwojuU).

Institucja pośrednicząca – *organ administracji publicznej lub inna JSFP, której w drodze porozumienia zawartego z instytucją zarządzającą została powierzona część zadań związanych z realizacją programu operacyjnego.* Instytucja pośrednicząca pełni funkcje instytucji pośredniczącej w rozumieniu art. 2 pkt 6 rozporządzenia Rady (WE) Nr 1083/2006

z 11.7.2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) Nr 1260/1999 (Dz.Urz. UE L 210 z 31.7.2006 r., s. 25–78) (art. 5 pkt 3 PolRozwojuU)

Instytucja wdrażająca – podmiot publiczny lub prywatny, *któremu na podstawie porozumienia lub umowy została powierzona, w ramach programu operacyjnego, realizacja zadań odnoszących się bezpośrednio do beneficjentów.* Instytucja wdrażająca (instytucja pośrednicząca II stopnia) pełni również funkcję instytucji pośredniczącej w rozumieniu art. 2 pkt 6 rozporządzenia Rady (WE) Nr 1083/2006 z 11.7.2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności, uchylającego rozporządzenie (WE) Nr 1260/1999 (art. 5 pkt 4 PolRozwojuU).

Umowa o dofinansowanie – zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 7.12.2017 r. w sprawie zaliczek w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich (Dz.U. z 2017 r. poz. 2367) to:

- 1) umowa, o której mowa w art. 5 pkt 9 PolRozwojuU,
- 2) umowa, o której mowa w art. 2 pkt 26 PolitykaSpójU,
- 3) umowa lub porozumienie dotyczące przyznania środków przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 2 FinPubU.

Płatność – forma finansowania projektów oraz realizacji wydatków z budżetu środków europejskich.

Termin płatności – dzień, w którym nastąpiło obciążenie rachunku bankowego Ministerstwa Finansów w BGK wynikające ze złożonych w danym okresie zleceń płatności (§ 2 pkt 2 i 5 PłatŚrEuroR).

Odbiorca płatności – podmiot, na którego rachunek są przekazywane płatności.

Współfinansowanie krajowe (wkład krajowy) – wydatki budżetu państwa przeznaczone na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich lub środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 3, 5 i 6 FinPubU, przekazywane w formie dotacji celowej.

Wydatki kwalifikowalne – wydatki poniesione przez beneficjenta na realizację projektu w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, zgodnie z warunkami określonymi w umowie o dofinansowanie, które kwalifikują się do rozliczenia zaliczki, poświadczenia lub refundacji (wydatki spełniające kryteria określone w art. 5 pkt 6 PolRozwojuU).

Ustawowa definicja środków europejskich

Obowiązująca od 1.1.2010 r. FinPubU wprowadziła zasady „krajowego” finansowania projektów, w tym system przekazywania środków na realizację programów i projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE, niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) oraz innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU.

Status prawny i sposób kwalifikowania bezzwrotnych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych również uległ zmianie³.

Co do zasady środki UE przeznaczone na realizację programów operacyjnych i regionalnych zostały wyłączone z budżetu państwa, który można nazwać krajowym, i stanowią odrębną jego część – budżet środków europejskich.

W art. 2 FinPubU znajduje się słownik podstawowych pojęć używanych na gruncie przepisów tej ustawy.

Zdefiniowane w art. 2 pkt 5 FinPubU pojęcie środków europejskich powinno być używane w tym znaczeniu również w regulacjach wewnętrznych, określających przyjęte zasady ewidencji projektów (zwanymi dalej także projektami unijnymi).

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że ustawodawca mianem środków europejskich określił tylko część środków wyspecyfikowanych w art. 5 ust. 3 FinPubU, a mianowicie środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2, 4 oraz 5a–5d FinPubU.

³ Więcej na ten temat można znaleźć w publikacji: W. Miemiec, Komentarz do art. 117 FinPubU, (w:) M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2010, s. 310–312.

Specyfika budżetu środków europejskich

Z przepisów FinPubU, określających treść i zakres ustawy budżetowej oraz istotę budżetu państwa (art. 109- 122 FinPubU), wynika, że budżet państwa składa się z dwóch części – z budżetu krajowego⁴ i budżetu środków europejskich.

Budżet środków europejskich – zgodnie z art. 117 FinPubU – jest rocznym planem dochodów i podlegających refundacji wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i stanowi część budżetu państwa.

Z budżetu środków europejskich wyłączone środki pochodzące z budżetu UE przeznaczone na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1306/2013 z 17.12.2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej, uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) Nr 352/78, (WE) Nr 165/94, (WE) Nr 2799/98, (WE) Nr 814/2000, (WE) Nr 1290/2005 i (WE) Nr 485/2008 (Dz.U. UE L z 2013 r. Nr 347, s. 549 ze zm.).

Po stronie dochodów w budżecie środków europejskich ujmowane są wyodrębnione prognozowane kwoty środków publicznych pochodzących ze ściśle określonych źródeł.

Po stronie wydatków natomiast – wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji (dla całego kraju, a nie dla beneficjenta).

O wyodrębnieniu budżetu środków europejskich – w ramach budżetu państwa – decydowały przede wszystkim względy fiskalne. Przyjęte rozwiązania przyczyniły się do ograniczenia deficytu budżetu krajowego⁵.

⁴ Część budżetu państwa obejmująca środki krajowe i część środków zagranicznych (art. 110–112 FinPubU) nie została w FinPubU nazwana. Mianem środków krajowych ustawodawca nazwał jedynie środki ujęte w tej części budżetu państwa (por. art. 196 ust. 1 FinPubU).

⁵ W. Miemiec, Komentarz do art. 117 FinPubU, (w:) M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2010, s. 315.

Wykonywanie budżetu środków europejskich

Zasady wykonywania budżetu środków europejskich określają przepisy art. 184–195 FinPubU. **Wydatki związane z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU, powinny być dokonywane zgodnie z procedurami określonymi w umowie międzynarodowej lub innymi procedurami obowiązującymi przy ich wykorzystaniu.**

Te wydatki mogą dotyczyć realizacji projektów przez jednostki budżetowe (państwowe), płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich i dotacji celowych dla beneficjentów oraz realizacji projektów finansowanych w ramach Programu Środki Przejściowe i Wspólnej Polityki Rolnej (zgodnie z odrębnymi ustawami) oraz realizację planu rozwojowego, o którym mowa w art. 5 pkt 7aa PolRozwojuU⁶.

Należy zwrócić uwagę, iż przy wydatkowaniu środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 lit. c i d FinPubU (środków przeznaczonych na realizację: Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009 i Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009), a także środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z tych środków, stosuje się odpowiednio zasady rozliczania określone dla dotacji z budżetu państwa.

Bank Gospodarstwa Krajowego odpowiada za wypłaty większości przyznanych w Polsce środków europejskich.

Zgodnie z FinPubU płatności na rzecz beneficjentów są dokonywane z rachunku MF otwartego w BGK, który pełni rolę tzw. płatnika.

Płatności i ich zlecenia

Podstawą do dokonywania płatności na rzecz beneficjenta – zgodnie z art. 188 ust. 1 FinPubU – jest zlecenie płatności wystawione przez instytucję, z którą beneficjent zawarł

⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2006r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (t.j. Dz. U. z 2024r. ,poz.324 ze zm.)

umowę o dofinansowanie projektu, oraz pisemna zgoda dysponenta części budżetowej na dokonanie płatności.

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

Za obsługę płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich odpowiada MF (art. 187 FinPubU).

Płatności mogą być dokonywane na rzecz beneficjenta (przekazywane na jego rachunek), podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy.

Zlecenie płatności może dotyczyć jedynie kwoty wydatków kwalifikowanych zgodnie z kryteriami określonymi na podstawie: PolRozwojuU, PolitykaSpój, PomSpołU albo rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 1316/2013 z 11.12.2013 r. ustanawiającego instrument „Łącząc Europę”, zmieniającego rozporządzenie (UE) Nr 913/2010 oraz uchylającego rozporządzenia (WE) Nr 680/2007 i (WE) Nr 67/2010 albo rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1153 z dnia 7 lipca 2021 r. ustanawiającego instrument „Łącząc Europę” i uchylającego rozporządzenia (UE) nr 1316/2013 i (UE) nr 283/2014.

Natomiast w przypadku programu finansowanego z udziałem środków Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego albo Europejskiego Funduszu Rybackiego – na podstawie odpowiednio:

- 1) ustawy z dnia 26.5.2023 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego, Rybackiego i Akwakultury na lata 2021–2027 (Dz.U. z 2023r., poz.1273),
- 2) albo ustawy z dnia 10.7.2015 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (t.j. Dz.U. z 2020r.,poz. 2140), albo
- 3) ustawy z dnia 3 kwietnia 2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora

rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (t.j. Dz.U. z 2021r., poz.664), wynikającej z wniosku o płatność, zweryfikowanego

Zlecenie płatności zawiera dane, które umożliwiają prowadzenie procesu sprawozdawczości na odpowiednim poziomie – zgodnie z PłatŚrEuroR.

Płatności ze środków europejskich są realizowane przez BGK cyklicznie – Ministerstwo Finansów określa terminarz płatności dotyczący okresów składania zleceń, dla których ustala się terminy płatności (4 terminy miesięcznie). Ten terminarz jest dostępny na stronie internetowej BGK⁷.

Konsekwencje nieterminowego rozliczenia płatności zaliczkowej

Instytucja, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie, może wystawić zlecenie dokonania płatności zaliczkowej dla beneficjenta przed złożeniem przez niego wniosku o płatność. Należy jednak pamiętać o konsekwencjach nieterminowego rozliczenia zaliczki.

Zaliczka jest udzielana beneficjentowi tylko wówczas, gdy przewiduje to umowa o dofinansowanie, i jest wypłacana w terminie, wysokości oraz w sposób określony w tej umowie.

Wyплаты zaliczki oraz transz zaliczki są dokonywane w wysokościach nie większych i na okres nie dłuższy niż jest to niezbędne dla prawidłowej realizacji projektu.

W przypadku gdy umowa o dofinansowanie przewiduje wypłatę zaliczki w kilku transzach, wypłata drugiej i kolejnych transz jest uzależniona od rozliczenia określonej w umowie o dofinansowanie części, nie niższej jednak niż 70% łącznej kwoty dotychczas otrzymanych transz zaliczki (§ 3, ust.3 ZaliczkiProgrEurR)⁸.

⁷ www.bgk.pl (dostęp: 29.3.2023 r.).

⁸ Rozporządzenie ministra funduszy i polityki regionalnej z dnia 21 września 2022 r. w sprawie zaliczek w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich (Dz.U. z 2022r., poz.2055)

Jak wskazuje § 5, ust.1. **ZaliczkiProgrEurR**, zaliczka jest wypłacana beneficjentowi *po ustanowieniu i wniesieniu przez niego zabezpieczenia należytego wykonania zobowiązań wynikających z umowy o dofinansowanie.*

Zabezpieczenie będzie ustanawiane w formie weksła in blanco wraz z deklaracją wekslową, w sytuacjach określonych w § 5, ust.2 niniejszego rozporządzenia.

Natomiast, *w przypadku gdy wartość zaliczki przekracza 10 000 000 zł, zabezpieczenie jest ustanawiane w wysokości co najmniej równoważności najwyższej transzy zaliczki wynikającej z umowy o dofinansowanie, w jednej albo kilku z następujących form wybranych przez instytucję, z którą beneficjent zawiera umowę o dofinansowanie, określonych w § 5, ust.3 wskazanego powyżej rozporządzenia.*

Pozostała grupa warunków dotyczących zawarcia przez beneficjenta z daną instytucją w ramach jednego programu finansowanego z udziałem środków europejskich kilku różnych umów o dofinansowanie, o różnych wartościach oraz sposobu zmiany formy zabezpieczenia została określona w § 5, ust.4-5 rozporządzenia.

Rozliczenie zaliczki polega na wykazaniu przez beneficjenta wydatków kwalifikowalnych we wnioskach o płatność – *złożonych do właściwej instytucji w terminach i na warunkach określonych w umowie o dofinansowanie oraz zgodnie z systemem realizacji danego programu operacyjnego lub na zwrocie zaliczki* (§4 **ZaliczkiProgrEurR).**

W przypadku **niezłożenia przez beneficjenta wniosku o płatność na kwotę lub w terminie 14 dni od dnia upływu terminu, o których mowa w przepisach rozporządzenia Ministra Funduszy i Polityki Regionalnej z 21.9.2022 r. w sprawie zaliczek w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich (Dz.U. poz. 2055) oraz rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 czerwca 2023 r. w sprawie warunków i trybu udzielania i rozliczania zaliczek oraz zakresu i terminów składania wniosków o płatność w ramach programu finansowanego z udziałem środków Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego (Dz.U. z 2023r., poz.1125) **od środków pozostałych do rozliczenia, przekazanych w ramach zaliczki, nalicza się odsetki, jak dla zaległości podatkowych, liczone od dnia przekazania środków do dnia złożenia wniosku o płatność (art. 189 ust. 3 FinPubU).****

Wówczas instytucja, która podpisała umowę z beneficjentem, wzywa go do zapłaty odsetek lub wyrażenia zgody na pomniejszenie kolejnych płatności w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, a po bezskutecznym upływie tego terminu wydaje się decyzję o zapłacie odsetek.

Decyzja o zapłacie odsetek – zgodnie z art. 189 ust. 3c FinPubU – określa kwotę środków, od których nalicza się odsetki, oraz termin, od którego są one naliczane, a także sposób ich zapłaty (przepis art. 207 ust. 2 FinPubU stosuje się odpowiednio). Od decyzji służy odwołanie. Tej decyzji nie wydaje się, jeżeli przed jej wydaniem dokonano zapłaty odsetek oraz w przypadku, gdy beneficjent rozliczył środki, od których te odsetki zostały naliczone.

Pojęcie „wniosek o płatność na kwotę i w terminie” dotyczy tych wniosków ujętych w harmonogramie płatności, w których beneficjent zaplanował rozliczenie 70% wartości otrzymanej zaliczki i tym samym wnioskowanie o kolejną transzę dofinansowania.

W przypadku gdy umowa o dofinansowanie przewiduje wypłatę zaliczki w kilku transzach, wypłata drugiej i kolejnych transz jest uzależniona od rozliczenia określonej w umowie części, jednak nie niższej niż 70% dotychczas otrzymanej zaliczki (§3, ust.3 ZaliczkiProgrEurR).

To oznacza konieczność wykazania przez beneficjenta we wniosku o płatność wydatków kwalifikowalnych sfinansowanych z dofinansowania co najmniej w tej wysokości i ich zatwierdzenia przez instytucję weryfikującą wniosek o płatność.

Jeśli beneficjent nie złoży wniosku o płatność na kwotę lub w terminie określonym przez beneficjenta w zaakceptowanym harmonogramie płatności (co do zasady nie dłuższym niż 3 miesiące), od środków pozostających do rozliczenia będą naliczane odsetki podatkowe (od dnia przekazania środków do dnia złożenia wniosku o płatność rozliczającego dany wydatek).

W obecnym systemie rozliczania środków kluczową rolę odgrywają harmonogramy płatności, które beneficjenci składają w ramach wniosku o płatność lub poza wnioskiem (ale tylko w uzasadnionych przypadkach).

Harmonogram płatności może podlegać aktualizacji w dowolnym momencie realizacji projektu (ale nie później niż 30 dni przed planowanym końcem realizacji projektu) lub we wniosku o płatność, pod warunkiem

akceptacji zmienionego harmonogramu przez instytucję będącą stroną umowy.

Rachunek bankowy środków europejskich

Obsługę bankową płatności prowadzi BGK w ramach umowy rachunku bankowego zawartej z MF (art. 200 ust. 1 FinPubU), która określa w szczególności:

- 1) liczbę i rodzaje prowadzonych rachunków bankowych,
- 2) wysokość oprocentowania rachunków bankowych,
- 3) rodzaje sprawozdań z realizacji zadań przez BGK i terminy ich składania,
- 4) tryb dokonywania kontroli zadań realizowanych przez BGK i wynagrodzenie BGK z tytułu realizowanych zadań,
- 5) wynagrodzenie Banku Gospodarstwa Krajowego z tytułu realizowanych zadań;
- 6) zakres odpowiedzialności BGK.

Pierwsza umowa rachunku bankowego w złotych, do obsługi płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, pomiędzy MF a BGK została zawarta 18.11.2009 r. Bank Gospodarstwa Krajowego udostępnia każdej upoważnionej instytucji (na podstawie odrębnej umowy technicznej⁹) portal komunikacyjny BGK-ZLECENIA, służący do składania zleceń płatności ze środków europejskich.

Bank Gospodarstwa Krajowego prowadzi obsługę płatności ze środków europejskich i krajowego współfinansowania. Na stronie internetowej BGK¹⁰, w zakładce „Fundusze i programy”, znajdują się informacje na temat obowiązującego systemu przepływu środków europejskich.

Płatności dokonywane są na podstawie zleceń przesyłanych do BGK w formie elektronicznej przez instytucje, które zawarły umowy z beneficjentami, oraz, w niektórych przypadkach, bezpośrednio przez uprawnionych beneficjentów (państwowe

⁹ Umowa o świadczenie usług w portalu komunikacyjnym BGK-ZLECENIA w zakresie obsługi zleceń płatności ze środków europejskich i krajowego współfinansowania.

¹⁰ <https://www.bgk.pl> (dostęp: 25.7.2024 r.).

jednostki budżetowe).

Płatności na rzecz beneficjentów dokonywane są cyklicznie – zgodnie z zatwierdzonym przez MF terminarzem.

Środki przelewane są na konta beneficjentów średnio 4 razy w ciągu miesiąca, zatem już w kilka lub maksymalnie kilkanaście dni po pozytywnym zweryfikowaniu przez uprawnione instytucje wniosku beneficjenta o płatność lub zaliczkę, beneficjent/podmiot upoważniony przez beneficjenta lub wykonawca otrzyma środki UE (a w odpowiednich przypadkach również środki współfinansowania krajowego) na swój rachunek.

Bank Gospodarstwa Krajowego prowadzi także obsługę wypłat na współfinansowanie w części krajowej, w ramach umów zawartych z niektórymi dysponentami części budżetowych.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w PłatŚrEuroR¹¹ Bank Gospodarstwa Krajowego udostępnia informację o dokonanych płatnościach instytucjom, dysponentom części budżetowych oraz MF w formie elektronicznej (informacje system generuje automatycznie – następnego dnia po terminie płatności są dostępne bezpośrednio w systemie).

Zlecenie płatności sporządzone według wzoru określonego w PłatŚrEuroR jest przekazywane przez instytucję do BGK w postaci elektronicznej.

Na podstawie § 3 ust. 3 PłatŚrEuroR instytucja może, w postaci elektronicznej:

- 1) skorygować złożone w BGK zlecenie płatności od dnia jego złożenia do końca okresu składania zleceń płatności,
- 2) anulować zlecenie płatności najpóźniej w dniu bezpośrednio poprzedzającym termin płatności,
- 3) skorygować zrealizowane zlecenie płatności.

Ponadto PłatŚrEuroR określa:

¹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2012 r. w sprawie płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz przekazywania informacji dotyczących tych płatności (t.j. Dz.U. z 2024r., poz.869)

- 1) zakres, terminy i tryb przekazywania przez BGK informacji dotyczących płatności oraz
 - 2) wzory, zakres, terminy i tryb przekazywania informacji przez instytucję, z którą beneficjent zawarł umowę o dofinansowanie projektu
- do dysponenta części budżetowej lub do zarządu województwa.

Ramowe plany kont

W załącznikach do RachBudżR Minister Finansów określił:

- 1) plan kont dla budżetu państwa (załącznik Nr 1),
- 2) plan kont dla budżetów JST (załącznik Nr 2),
- 3) plan kont dla jednostek budżetowych (załącznik Nr 3).

Jedynie w planie kont dla budżetu państwa zostały wyodrębnione konta do ewidencji wykonania budżetu środków europejskich.

Tego typu kont nie wyodrębniono w planie kont dla budżetu JST (por. tabele 2 i 3), ponieważ w obowiązującym systemie finansowania samorząd nie ma obowiązku ewidencjonowania dochodów ze źródeł zagranicznych oraz z płatności i dotacji celowych, jak również wydatków związanych z realizacją projektów na odrębnych kontach księgi głównej (syntetycznych).

Tabela.1

Symbol	Nazwa konta	Przedmiot ewidencji
Budżet państwa (krajowy)		
1	2	3
133	Centralny rachunek	Operacje dokonywane na centralnym

	bieżący budżetu państwa	rachunku bieżącym budżetu państwa. Ewidencja szczegółowa według rachunków otwartych w banku przeznaczonych do obsługi centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa
137	Lokaty	Operacje w zakresie lokat zakładanych w walucie polskiej
139	Inne rachunki bankowe	Operacje dotyczące wydzielonych rachunków bankowych środków pieniężnych zgodnie z odrębnymi przepisami
140	Inne krajowe środki pieniężne	Inne krajowe środki pieniężne niż te, które są ewidencjonowane na kontach 133 i 137, ale służą do rozliczenia ustawy budżetowej
141	Inne środki pieniężne	Ewidencja innych środków pieniężnych
222	Rozliczenie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa	Rozliczenia podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa objętych częściami budżetu państwa
223	Rozliczenie wydatków budżetu państwa	Rozliczenia wydatków budżetu państwa z tytułu środków pieniężnych przekazanych dysponentom części na wydatki budżetu państwa oraz korekty
224	Rozliczenie udziałów przekazywanych JST	Rozliczenia dotyczące udziałów przekazywanych JST (wartość udziałów przekazanych JST i wartość

		udziałów pomniejszających dochody budżetu państwa oraz korekty udziałów)
225	Pozostałe rozliczenia budżetu	Rozliczenia pomiędzy budżetem środków europejskich a budżetem państwa oraz rozliczenia w ramach budżetu państwa
240	Pozostałe rozrachunki	Ewidencja innych rozrachunków związanych z realizacją budżetu państwa
250	Należności finansowe	Należności zaliczane do należności finansowych dotyczące rozchodów budżetu państwa
260	Zobowiązania finansowe	Zobowiązania zaliczane do zobowiązań finansowych dotyczące przychodów budżetu państwa Na stronie Wn konta 260 ujmuje się wartość spłaconych zobowiązań finansowych, a na stronie Ma ujmuje się wartość zaciągniętych zobowiązań finansowych. Konto 260 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan nadpłaconych zobowiązań finansowych, a saldo Ma stan zaciągniętych zobowiązań finansowych
290	Odpisy aktualizujące należności	Ewidencja odpisów aktualizujących należności

901	Dochody budżetu	Ewidencja osiągniętych dochodów budżetu
902	Wydatki budżetu	Ewidencja dokonanych wydatków budżetowych budżetu
908	Inne operacje	Pozostałe operacje dotyczące wykonania budżetu państwa
930	Niewykonane wydatki	Niewykonane wydatki zatwierdzone do realizacji w latach następnych
940	Niewygasające wydatki	Ewidencja niewygasających wydatków
960	Skumulowany wynik budżetu państwa	Ewidencja stanu skumulowanych wyników budżetu państwa
961	Wynik wykonania budżetu	Ewidencja wyniku wykonania budżetu państwa, czyli deficytu lub nadwyżki
968	Rozliczenia z tytułu prywatyzacji	Operacje z tytułu rozliczeń dotyczących prywatyzacji

Tabela 2.

Budżet środków europejskich

138	Rachunek budżetu środków europejskich	Operacje pieniężne dokonywane na rachunkach środków europejskich
227	Rozliczenie budżetu środków europejskich	Ewidencja rozliczeń z tytułu środków na wydatki budżetu środków europejskich
905	Dochody budżetu	Ewidencja dochodów budżetu środków

	środków europejskich	europejskich. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 905 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu dochodów z poszczególnych źródeł finansowania według podziałek klasyfikacji budżetowej
906	Wydatki budżetu środków europejskich	Ewidencja wydatków budżetu środków europejskich Na stronie Wn konta 906 ujmuje się wydatki budżetu tych środków, a na stronie Ma konta 906 ujmuje się przeniesienie na koniec okresu sprawozdawczego sumy wydatków budżetu tych środków na konto 963. Na koniec roku budżetowego konto nie wykazuje salda.
963	Wynik wykonania budżetu środków europejskich	Ewidencja wyniku wykonania budżetu środków europejskich, czyli deficytu lub nadwyżki. Saldo konta oznacza wynik wykonania budżetu środków europejskich i podlega przeniesieniu na konto 964
964	Skumulowany wynik budżetu środków europejskich	Stan skumulowanych wyników budżetu środków europejskich

W planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, stanowiącym załącznik Nr 3 do RachBudżR, **wyodrębniono konta służące do ewidencji środków europejskich oraz rozliczeń z budżetem środków europejskich** (zobacz tabelę 3).

Tabela 3.

Symb ol	Nazwa konta	Przedmiot ewidencji
<p>Środki europejskie i wykonanie budżetu środków europejskich <i>(tylko dysponenci środków budżetu państwa – państwowe jednostki budżetowe realizujące projekty oraz instytucje: zarządzające, pośredniczące, koordynujące)</i></p>		
138	Rachunek środków europejskich	<p>Operacje pieniężne dokonywane na rachunkach bankowych związanych z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków europejskich. Na stronie Wn tego konta ewidencjonowane są wpływy środków pieniężnych w korespondencji z kontem 227, a na stronie Ma ujmuje się w szczególności wypłaty środków pieniężnych na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 138 jest prowadzona w szczególowości planu finansowego i powinna zapewniać możliwość ustalenia stanu poszczególnych środków pieniężnych według źródeł ich pochodzenia. Ewidencja ta powinna umożliwiać również ustalenie stanu tych środków odpowiednio w podziale na</p>

		programy lub projekty.
224	Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich	<p>Rozliczenia przez organ dotujący udzielonych dotacji budżetowych oraz rozliczenia przez instytucje zarządzające i pośredniczące płatności z budżetu środków europejskich.</p> <p>Na stronie Wn konta 224 ujmuje się m.in. wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez BGK, w korespondencji z kontami 227 lub 230.</p> <p>Na stronie Ma konta 224 ujmuje się m.in. wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontami 810 lub 230.</p> <p>Ewidencja szczegółowa powinna zapewniać możliwość ustalenia wartości przekazanych dotacji oraz zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich według jednostek oraz przeznaczenia tych środków</p>
227	Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich	<p>Ewidencja i rozliczenia wydatków z budżetu środków europejskich ujętych w planie wydatków środków europejskich.</p> <p>Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności przeniesienie wydatków z budżetu środków europejskich na podstawie sprawozdań budżetowych na konto 800.</p> <p>Na stronie Ma tego konta ujmuje się w szczególności:</p> <p>1) wpływ środków europejskich otrzymanych na pokrycie wydatków w związku z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków, w korespondencji z kontem 138,</p>

		<p>2) przeksięgowanie kwoty uregulowanego zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji z BGK o dokonaniu płatności na rachunek wykonawcy (odbiorcy), w korespondencji z kontami zespołu 2,</p> <p>3) w instytucji koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej – wartość płatności dokonanych przez BGK na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji, w korespondencji z kontem 224</p>
230	Rozliczenia z budżetem środków europejskich	<p>Operacje związane z decyzjami lub umowami o dofinansowanie zawieranymi przez instytucję koordynującą, zarządzającą lub pośredniczącą z beneficjentami realizującymi projekty finansowane z budżetu środków europejskich.</p> <p>Na koncie 230 dokonuje się zapisów księgowych w sytuacji, gdy wydatki na realizację projektów nie są ujęte w planach finansowych tych instytucji.</p> <p>Na stronie Wn konta 230 ujmuje się w szczególności wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 224.</p> <p>Natomiast na stronie Ma konta 230 ujmuje się w szczególności wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez BGK, w korespondencji z kontem 224</p>
810	Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków	Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje.

	europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje	<p>Na stronie Wn tego konta ujmuje się m.in. wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 224, wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone, w korespondencji z kontem 224, równowartość wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu na finansowanie: środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.</p> <p>Na stronie Ma konta 810 ujmuje się przeksięgowanie, w końcu roku, salda konta 810 na konto 800.</p> <p>Na koniec roku konto 810 nie wykazuje salda.</p>
--	--	---

Dochody budżetu środków europejskich wykonuje minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych, jako dysponent 87 części budżetowej, zwanej „Dochodami budżetu środków europejskich” (zgodnie z KlasCzęściBudżR).

Wydatki budżetu środków europejskich realizują natomiast dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni, wykonujący budżet środków europejskich.

Są oni zobowiązani do sporządzania sprawozdań budżetowych¹²:

- 1) Rb-28UE – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej,
- 2) Rb-28UE WPR – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu

¹² Rozporządzenie ministra finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t. j. Dz.U. z 2024r., poz. 454.

środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej¹³.

W celu umożliwienia sporządzenia tych sprawozdań, a także odzwierciedlenia w księgach rachunkowych jednostek budżetowych operacji związanych z realizacją planu wydatków budżetu środków europejskich **do planu kont jednostek budżetowych wprowadzono odpowiednie konta bilansowe.**

Schematy księgowania z wyjaśnieniami

Państwowe jednostki budżetowe (dysponenci środków budżetu państwa), będące beneficjentami lub instytucjami zarządzającymi, pośredniczącymi albo koordynującymi, ewidencjonują operacje dotyczące wykonania budżetu środków europejskich, czyli wydatki budżetu środków europejskich faktycznie (kasowo) zrealizowane lub zrealizowane przez BGK **na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym** (oprócz wykonania budżetu krajowego, czyli podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa i wydatków budżetu państwa faktycznie, czyli kasowo, zrealizowanych na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych).

Zasady ewidencji wydatków budżetu środków europejskich na kontach państwowych jednostek budżetowych (instytucji, beneficjentów) przedstawiają schematy 1 i 2.

¹³ Wzory sprawozdań dotyczących wykonywania budżetu środków europejskich określają załączniki Nr 6, 14 i 15 do SprBudżR. Terminy przekazywania sprawozdań oraz odbiorców sprawozdań w zakresie budżetu środków europejskich określa załącznik Nr 40 do RachBudżR.

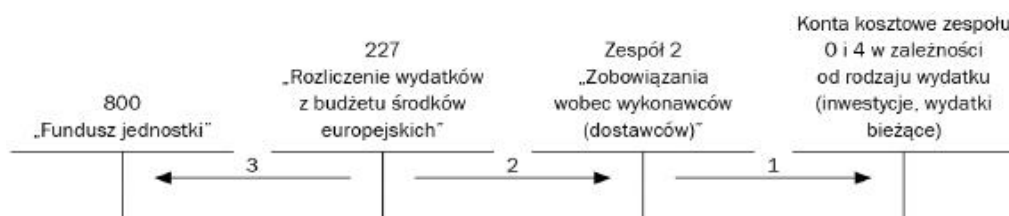
Schemat 1. Ewidencja operacji związanych z przepływem środków europejskich w jednostce będącej instytucją koordynującą, zarządzającą lub pośredniczącą, która ujmuje te wydatki w swoim planie finansowym



Objaśnienia:

1. Ustalona na podstawie informacji BGK o dokonaniu płatności kwota wydatków budżetu środków europejskich ujętych w planie finansowym instytucji.
2. Wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone (kwota wynikająca z wniosku o płatność).
3. Okresowe lub roczne przeksięgowanie na podstawie sprawozdania Rb-28UE zrealizowanych wydatków budżetu środków europejskich.
4. Przeksięgowanie, pod datą końca roku obrotowego, salda konta 810 na konto 800 „Fundusz jednostki”.

Schemat 2. Ewidencja na kontach państwowej jednostki budżetowej (beneficjenta) operacji związanych z realizacją programów i projektów powodujących wydatek z budżetu środków europejskich



Objaśnienia:

1. Koszty realizowanych programów i projektów (faktury od wykonawcy, dostawy).
2. Uregulowanie zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji z BGK o dokonaniu płatności (wydatki budżetu środków europejskich).
3. Przeksięgowanie zrealizowanych wydatków na podstawie sprawozdania Rb-28UE.

W ewidencji pozabilansowej ujmuje się te zdarzenia, *które nie wpływają na zmianę aktywów, pasywów i wyniku działalności*, jednak z uwagi na określone skutki oraz potrzeby sprawozdawcze, kontrolne i rozliczeniowe operacje dotyczące płatności wymagają zaewidencjonowania na kontach pozabilansowych.

Konto pozabilansowe 970 służy do ewidencji płatności dokonywanych przez BGK ze środków europejskich dysponenta z rachunku MF.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się wartość zleceń płatności przekazanych przez instytucje lub inne upoważnione podmioty do BGK celem realizacji wydatków ze środków europejskich.

Natomiast na stronie Ma konta 970 ujmuje się równowartość zrealizowanych **płatności** (na podstawie informacji z BGK o dokonaniu płatności na rachunek beneficjenta, podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy).

Do ewidencji planu wydatków środków europejskich służy konto pozabilansowe 982.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się **plan wydatków środków europejskich oraz jego zmiany**.

Na stronie Ma ujmuje się w szczególności **równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich**, wartość planu niezrealizowanego i wygasłego.

Ewidencja szczegółowa do konta 982 jest prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej.

Konto pozabilansowe 983 służy natomiast do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich na dany rok budżetowy.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się **równowartość sfinansowanych wydatków środków europejskich w danym roku budżetowym**, a

na stronie Ma – wartość **zaangażowania 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.

Do ewidencji zaangażowania wydatków budżetu środków europejskich przyszłych lat służy konto pozabilansowe 984.

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 *wysokość zaangażowanych wydatków środków europejskich lat przyszłych.*

Na koniec roku konto 984 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków środków europejskich.

2. Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych wszystkich operacji gospodarczych i finansowych, w tym:

- a) osiągniętych przychodów i kosztów,**
- b) rozliczeń międzyokresowych przychodów i kosztów.**

Szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych od 2011 r.

Podstawowym aktem prawnym regulującym gospodarkę finansową jednostek sektora finansów publicznych, jest ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych .

Na podstawie art. 40 ust. 1 ww. ustawy jednostki te prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych.

Podstawowym aktem normującym prawo bilansowe jest ustawa z 29.9.1994 r. o rachunkowości (... dalej: RachU).

Polityka rachunkowości i nowy zakładowy plan kont

Zasady tworzenia ZPK- zgodnie z rozporządzeniem z 5 lipca 2010r.	<i>Według § 15 rozporządzenia konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych. Zasada ta wprowadza dużą elastyczność w tworzeniu własnych ZPK, dając tym samym możliwość lepszego ich dopasowania do potrzeb i specyfiki konkretnej jednostki.</i>

WSZYSTKIE INSTYTUCJE –

Ogólne zasady prowadzenia zakładowych planów kont w jednostkach sektora finansów publicznych:

Forma i technika prowadzenia rachunkowości

Przy budowie zakładowego planu kont istotne znaczenie mają forma i technika prowadzenia rachunkowości. W przypadku ewidencji komputerowej nie ma ograniczeń w rozbudowie analityki, ponieważ wszystkie działania związane z zapisami na kontach i uzgodnieniami z syntetyką wykonuje program.

Przy wyborze programu winno się kierować wymaganiami wynikającymi z konstrukcji zakładowego planu kont:

- stworzeniem możliwości stosowania numerycznego albo alfanumerycznego symbolu konta o dowolnej liczbie znaków,
- wykorzystaniem dla poszczególnych kont symboli o zróżnicowanej długości,
- koniecznością elastycznych zasad agregacji i selekcji danych (różne stopnie i kryteria agregacji).

Sposób prowadzenie ksiąg rachunkowych

Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych wynika z art. 3 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Celem prowadzenia ksiąg rachunkowych jest ujęcie w nich zachodzących w jednostce zdarzeń , w tym operacji gospodarczych , a następnie prezentacja w sprawozdaniu finansowym rzetelnych i jasnych informacji dotyczących sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Oznacza to konieczność ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich zdarzeń gospodarczych w sposób uczciwy ,pełny, dokładny i zgodny z ich treścią ekonomiczną , z poszanowaniem przepisów prawa bilansowego , budżetowego , podatkowego , ubezpieczeniowego , cywilnego itp.

Zgodnie z art. 9 uor księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w walucie polskiej.

Dowody księgowe , na podstawie których w księgach rachunkowych są dokonywane zapisy , mogą być wystawione w języku obcym (dowody obce , otrzymane od kontrahentów zagranicznych) .

Istnieje jednak obowiązek przeliczania ich wartości na walutę polska. Zapisów

dotyczących operacji wyrażonych w walutach obcych dokonuje się w sposób umożliwiający ustalenie kwoty operacji zarówno w walucie polskiej , jak i obcej.

Konieczność zapewniania w jednostkach sektora finansów publicznych właściwego gospodarowania środkami mieniem publicznym , a także odpowiedzialność za dyscyplinę finansów publicznych warunkują prowadzenie ksiąg rachunkowych we własnym zakresie.

Możliwość powierzenia przez kierownika jednostki obowiązków i odpowiedzialności m . in. w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki głównemu księgowemu (pracownikowi jednostki) wyklucza możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych przez podmiot (osobę) z zewnątrz.

Głównym elementem wskazującym sposób prowadzenia w danej jednostce budżetowej ksiąg rachunkowych jest zakładowy plan kont , obejmujący wykaz kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych wraz z komentarzem omawiającym zasady ich funkcjonowania (ujmowania operacji gospodarczych na kontach) .

Zakładowy plan kont , podobnie jak pozostałe elementy dokumentacji zasad rachunkowości , jest ustalony i aktualizowany przez kierownika jednostki.

Dokument ten może być opracowany odrębnie dla danej jednostki lub wprowadzony na podstawie „ gotowego ” wzorca opublikowanego w formie specjalistycznego wydawnictwa. Bez względu na sposób opracowania wprowadzenie zakładowego planu kont w danej jednostce następuje w drodze zarządzania kierownika jednostki.

Zakładowy plan kont jednostki powinien również:

- uwzględniać ustalenia dysponenta części budżetowej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego , dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych ,
- zapewniać możliwość sporządzania sprawozdań : finansowych , budżetowych i innych określonych w odrębnych przepisach .

Wszystkie jednostki w tym :jednostki budżetowe, jednostki samorządowe, samorządowe zakłady budżetowe mają obowiązek opracowania dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. Istotnym składnikiem tej dokumentacji jest zakładowy plan kont.

Stanowi on element porządkujący ewidencję księgową. Od jego konstrukcji zależy jakość i zakres uzyskiwanych informacji.

ZPK - budowa:

Budowa zakładowego planu kont jednostek sektora finansów publicznych podlega ogólnym zasadom konstrukcji planów kont, wynikającym z ustawy o rachunkowości, oraz zasadom określonym w oddzielnym rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowych rozwiązań w zakresie rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych.

Powinna zawierać:

- wykaz kont księgi głównej (konta syntetyczne),
 - przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń,
 - zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych (konta analityczne)
- i ich powiązania z kontami księgi głównej.

Należy zwrócić uwagę, że przy określaniu wykazu kont księgi głównej oraz ksiąg pomocniczych winno przyjąć się za punkt wyjścia przede wszystkim zakres obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, budżetowej i innej, określonej odrębnymi przepisami. Jednocześnie zgodnie z zapisami rozporządzenia podane w wykazie konta należy traktować jako standardową liczbę kont, które można:

• **Kierownik instytucji w ZPK powinien unormować w formie zarządzenia następujące zagadnienia:**

- 1) wykaz kont syntetycznych,
- 2) zasady tworzenia i prowadzenia kont analitycznych do określonych kont syntetycznych,
- 3) zasady ewidencji materiałów i produktów,
- 4) zasady ewidencji wyposażenia,
- 5) sposoby rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych,
- 6) zasady rachunku kosztów.

Dyrektor instytucji bierze pod uwagę obowiązek ewidencji kosztów ustala zasady rachunku kosztów.

Podstawę tworzenia zakładowego planu kont dla **tw. ścisłego budżetu** stanowi rozporządzenie (do 31.12.2017r.) w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont budżetu państwa , budżetów jednostek samorządu terytorialnego ,

jednostek budżetowych , samorządowych zakładów budżetowych , państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

W załącznikach 1 – 4 do tego rozporządzenia zostały zamieszczone standardowe wykazy kont wraz z komentarzem dotyczącym zasad ich funkcjonowania dla :

- 1) budżetu państwa - załącznik nr 1 ,
- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego – załącznik nr 2 ,
- 3) państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych – załącznik nr 3 ,
- 4) placówek , czyli jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami RP – załącznik nr 4

Określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych - stanowi podstawę do opracowania zakładowych planów kont tych podmiotów.

Konta wskazane w załączniku nr 3 do rozporządzenia mogą być ponadto dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych .

Od 1.1.2018r.

Zasady tworzenia ZPK- zgodnie z rozporządzeniem z 13 września 2017r.	Według § 20.1. Ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami: 1)konta wskazane w planach kont traktuje się jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych nie występujących w jednostce lub placówce <i>albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;</i> 2)plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony o wybrane konta niezbędne do ewidencji operacji budżetu jednostki samorządu
---	---

	<p>terytorialnego z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;</p> <p><i>3)konta wskazane w planach kont określonych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych.</i></p>

WSZYSTKIE INSTYTUCJE SFP:

- Wykaz kont ZPK powinien zawierać symbole kont , odpowiadające im nazwy oraz opis ich funkcjonowania.

Jednostka w ZPK powinna:

- ograniczyć o konta, które służą do księgowania operacji gospodarczych nie występujących w jednostce;(Jednostka nie ma magazynów materiałowych, więc nie wystąpią konta „Materiały”, jak również „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” - nabyte materiały ewidencjonuje się wówczas bezpośrednio w koszty.)
- uzupełnić o dodatkowe konta syntetyczne nie występujące w wykazie, przy zachowaniu zgodności co do treści ekonomicznej z odpowiednimi kontami syntetycznymi planu kont.(Jednostka samorządowa postanowiła wyodrębnić środki trwale uzyskane drogą leasingu finansowego i utworzyła nowe konto syntetyczne 012 „Środki trwale w leasingu finansowym”.)

- Ponadto w ZPK należy wskazać jakie dane mogą być ujmowane na konkretnym koncie analitycznym , tj. wartościowe, ilościowo-wartościowe oraz ilościowe.

- Wszystkie powstałe w jednostce operacje gospodarcze podlegają ujęciu na odpowiednich kontach księgowych planu kont.

- *Obowiązkiem jednostek sektora finansów publicznych , w myśl art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości jest prowadzenie rachunkowości stosując określone ustawą zasady. Jest to wymóg prawidłowości, dostosowując je, gdzie ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, do jej potrzeb, czego wyrazem są*

przyjęte przez jednostkę zasady, zwane też polityką rachunkowości. Należy prowadzić rachunkowość rzetelnie, a więc zgodnie ze stanem faktycznym przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

- Sposób prowadzenia rachunkowości, a zwłaszcza wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego zależy od tego, czy jednostka będzie mogła kontynuować działalność w niezmienionym istotnie zakresie (bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości) co najmniej przez najbliższy rok obrotowy, licząc od dnia bilansowego.

- Przy ocenie, czy kontynuacja taka nastąpi, uwzględnienia wymagają wszystkie informacje dostępne jednostce na dzień sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego, a więc 2-3 miesiące po dniu bilansowym (art. 5 ust. 2 ustawy).

- **Ważnym warunkiem przydatności sprawozdań finansowych jest porównywalność treści zawartych w nim danych. Dlatego ustawa zobowiązuje do zachowania zasady ciągłości przyjętych przez instytucje fin. publicznych zasad rachunkowości (art. 5 ust. 1 ustawy).**

- Jednostka sfp powinna również stosować zasadę memorialowa, [art. 6 ustawy o rachunkowości], polegająca na tym, że jest ona zobowiązana do ujmowania wszystkich osiągniętych przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów, dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

- Z zasadą ta wiąże się zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów zaliczanych bądź do aktywów, bądź do pasywów danego okresu sprawozdawczego, z którą ma związek zaliczenie kosztów lub przychodów dotyczących okresów przyszłych oraz przypadających na ten okres sprawozdawczy kosztów, które jeszcze nie zostały poniesione [art. 6 ust. 2 ustawy).

- Obowiązkiem jednostki sfp jest także zachowanie zgodności, a więc ciągłości kwot w bilansie zamknięcia i bilansie otwarcia, co oznacza, iż skutki korekty błędu podstawowego odniesione na kapitał własny nie mogą korygować stanu początkowego kapitału.

Szczegółowe ustalenia kontroli przeprowadzonych za 2022r. - opublikowano w 2023r

Ustalenia ogólnie-organizacyjne:

Tu kontrolując gospodarkę finansową i zamówienia publiczne, dokonują też oceny zagadnień dotyczących organizacji jednostek, przy czym ograniczają się jedynie do tych, które mają bezpośredni wpływ na gospodarkę finansową.

W 2022 r. wystąpiły 1 093 przypadki nieprawidłowości dotyczących zagadnień z zakresu organizacji jednostek, w tym kontroli zarządczej, do których zaliczały się m.in.:

- brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (w tym np. zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera) – 254,
- brak lub nieprzestrzeganie mechanizmów kontroli zarządczej – 137,
- niewykonanie wniosków pokontrolnych – 114,
- nieprawidłowości przy zatrudnianiu pracowników samorządowych (m.in. osób pełniących funkcje kierownicze np. sekretarza, głównego księgowego) – 107,
- **zaniechanie bądź nieprawidłowe prowadzenie audytu w jednostce do tego zobowiązanej – 83**
- nieprzestrzeganie instrukcji kancelaryjnej (np. brak daty wpływu) – 75,
- nieprawidłowe zorganizowanie wspólnej obsługi finansowo-księgowej – 44,
- nieprawidłowości organizacyjne dotyczące instytucji kultury (np. nieprawidłowe prowadzenie rejestru, forma gospodarki finansowej) – 28.

Księgowość i sprawozdawczość

W wyniku kontroli dotyczących m.in. prawidłowości ewidencjonowania operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, sporządzania sprawozdań, gromadzenia i przechowywania dokumentacji stwierdzono 2 843 przypadki działań stanowiących naruszenie powszechnie obowiązujących przepisów oraz przepisów wewnętrznych na kwotę – 5 635,1 mln zł.

W szczególności nieprawidłowości dotyczyły:

- nieprawidłowego sporządzania sprawozdań – 396,
- nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym np. dziennika, kont ksiąg pomocniczych, zestawień obrotów i sald) – 336,
- nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji – 269,
- nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych – 255,
- nieprawidłowego stosowania klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków – 233,
- niebieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych – 201,
- ewidencjonowania operacji gospodarczych bez zachowania systematyki – 157,
- nieprowadzenia lub nieprawidłowego prowadzenia ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych – 84,
- niezgodności sald kont analitycznych z syntetycznymi – 78,
- nieprawidłowej wyceny aktywów lub pasywów (*np. nieuprawniona aktualizacja, nieprawidłowe umorzenia*) – 68,
- nierozliczenia lub nieprawidłowego rozliczenia kosztów inwestycji, *nie przeniesienia na stan środków trwałych zrealizowanych inwestycji* – 61,
- niesprawdzalnego prowadzenia ksiąg rachunkowych – 55,
- ewidencjonowania operacji gospodarczych na kontach nieprzewidzianych w zakładowym planie kont – 49,
- księgowania dowodów niespełniających wymogów ustawy o rachunkowości – 42,
- niesporządzenia wszystkich wymaganych sprawozdań – 33,
- nieterminowego przekazania sprawozdań – 32,
- nieujmowania w ewidencji wszystkich należności jednostki – 32,
- nierzetelnego lub nieprawidłowego ewidencjonowania operacji gotówkowych (*niebieżące, nierzetelne,*

niesprawdzalne prowadzenie raportów kasowych), niesporządzania raportów mimo występowania obrotu gotówką – 32,

- nieujmowania w ewidencji wszystkich zobowiązań jednostki – 31,
- nieprawidłowej archiwizacji, ochrony dokumentów księgowych, programów komputerowych – 22,
- poprawiania błędów w dowodach lub zapisów w księgach rachunkowych niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – 14,
- realizowania zapłaty na podstawie dowodów niespełniających wymogów prawidłowego dowodu księgowego, niesprawdzonych merytorycznie, rachunkowo, niezatwierdzonych do wypłaty – 14,
- ewidencjonowania operacji gospodarczych bez zachowania chronologii zapisów – 13,
- nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym np. wykazanie należności albo zobowiązań nieistniejących lub przedawnionych) – 12.

KONTROLA

(...) Zapewnienie zgodności uregulowań wewnętrznych dotyczących prowadzenia rachunkowości Urzęduz faktycznie funkcjonującym systemem rachunkowości, **poprzez uzupełnienie treści dokumentów określających politykę rachunkowości o dane wymagane przepisem art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c** ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 217, z późn. zm.).

Aktualizowanie na bieżąco dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości, zgodnie z wymogiem art. 10 ust. 2 ww. ustawy

KONTROLA NIK:

- **Negatywnie ocenia prowadzenie ksiąg rachunkowych za 2020 rok dysponenta III stopnia. Ze względu na skalę stwierdzonych nieprawidłowości NIK odstępuje od oceny sprawozdania**

finansowego za 2020 r. sporządzonego przez dysponenta III stopnia.

- W prowadzeniu ksiąg rachunkowych za rok 2020 przez dysponenta III stopnia wystąpiły istotne nieprawidłowości, obniżające wiarygodność sprawozdań finansowych.

Polegały ona na:

- ujęciu w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia zapisów dotyczących ewidencji pozostałych środków trwałych, które były niezgodne z przepisami § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów i z zapisami załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz ewidencjonowaniu operacji gospodarczych dotyczących „pozostałych środków trwałych” niezgodnie z ww. przepisami, a także niezgodnie z przepisem art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości,
- prowadzeniu ewidencji księgowej na koncie 011 „Środki trwałe”, koncie 013 „Pozostałe środki trwałe w użytkowaniu (wyposażenie)” oraz Księgi inwentarzowej środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niezgodnie z zapisami obowiązującej Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w zakresie kwalifikacji składników majątkowych do środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych spisywanych w koszty bieżącego okresu,
- wykazywaniu w Księdze inwentarzowej środków trwałych, pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, oraz w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, składników majątkowych o wartości początkowej 0,0 zł i niedokonaniu ich wyceny co było niezgodne z art. 3 ust. 1 pkt 12 oraz z art. 28 ust. 1 uor,
- niezgodności kwot amortyzacji środków trwałych oraz WNiP wykazywanych w Tabelach amortyzacji środków trwałych oraz WNiP, z danymi wykazanymi w zestawieniu obrotów i sald konta 400 „Amortyzacja” i w Księdze inwentarzowej środków trwałych oraz WNiP,
- naliczaniu w 2020 r. amortyzacji od modułu rezerwacji sal - licencja niewygasająca (umowa BDG-WRSI-74/2019, okres użytkowania 12 miesięcy) o wartości początkowej 20 295,00 zł, co było niezgodne z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 14 uor,
- braku odzwierciedlenia w księgach rachunkowych zdarzeń gospodarczych, jakie wystąpiły w Ministerstwie, dotyczących przejęcia składników majątkowych z Ministerstwa Gospodarki

Morskiej i Żeglugi Śródlądowej w ramach części budżetowej 22-Gospodarka wodna i przekazania do Ministerstwa Infrastruktury, w związku z dokonanymi w listopadzie 2020 r. księgowaniami w kwotach ujemnych obrotów na wszystkich kontach, na których w październiku 2020 r. dokonano ewidencji dotyczących obrotów i sald części 22-Gospodarka wodna, co było niezgodne z przepisami art. 20 ust. 1 uor i przepisami załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości,

- nieujęciu w księgach rachunkowych Ministerstwa przyjętych w okresie od czerwca do grudnia 2020 r. z Ministerstwa Aktywów Państwowych i składników majątkowych (nad którymi Ministerstwo w 2020 r. sprawowało kontrolę), co stanowiło naruszenie przepisów art. 4 ust. 1 i art. 24 ust. 1 i 2 uor; w związku z tym, że część ww. składników majątkowych nie było umorzonych w 100%, to gdyby były zaewidencjonowane w księgach rachunkowych Ministerstwa w 2020 r., w momencie przyjęcia ich z MAP, miałyby wpływ na sprawozdania finansowe Ministerstwa (bilans, zmiany w funduszach oraz informację dodatkową, a koszty amortyzacji tych składników majątkowych miałyby wpływ na Rachunek zysków i strat),

- wykazywaniu w księgach rachunkowych jako składników majątku trwałego do ekonomicznego długoterminowego wykorzystania na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” opłaconych opinii prawnych np. dotyczących postępowań arbitrażowych, które powinny być zaewidencjonowane bezpośrednio w koszty działalności jednostki; działanie to było niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 12 i 14 uor,

- nieprawidłowej ewidencji księgowej wprowadzanych zmian na kontach w Rejestrze Bilans otwarcia, co było niezgodne z przepisami art. 5 ust. 1 uor, dokonywanie zapisów jednostronnych, niezgodnych z zasadą podwójnego zapisu, co było sprzeczne z przepisami art. 15 ust. 1 uor, stosowaniu nierzetelnych opisów operacji gospodarczych, co było niezgodne z przepisem art. 23 ust. 2 pkt 3 uor, a także zapisów w kwotach ujemnych, nie będących korektami błędnych zapisów w rozumieniu przepisu art. 25 ust. 1 pkt 2 uor,

- dokonywaniu księgowania dotyczących nadpłaty ZUS na 2014 r. niezgodnie z przepisem art. 4 ust. 2 uor,

- dokonywaniu ewidencji na kontach: 101 „Kasa złotówkowa” i 102 „Kasa walutowa” w styczniu 2021 r. pod datą 31 grudnia 2020 r., bez właściwego dowodu księgowego, po dokonaniu inwentaryzacji sald na dzień 31 grudnia 2020 r.,
- wykazywaniu w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej niewłaściwego salda na koncie 800 „Fundusz jednostki”, co było niezgodne z przepisem art. 18 ust. 1 pkt 2 uor oraz wykazaniu salda ujemnego na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności”, niezgodnie z przepisami załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości,
- ujęciu zapisu w Instrukcji inwentaryzacyjnej Ministerstwa niezgodnego z przepisem art. 4 ust. 5 uor, **dotyczącego odpowiedzialności za inwentaryzację metodą spisu z natury, ponieważ została ona przypisana przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, a powinna być przypisana kierownikowi jednostki,**
- niedokonaniu inwentaryzacji metodą spisu z natury, w kwotach wynikających z sald księgowych, następujących składników majątkowych: wyposażenia, składników środków trwałych, składników niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej, wykazanych we wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ oraz w „Szczegółowym harmonogramie oraz planie prac inwentaryzacyjnych w roku 2020/2021”,
- nierzetelnym przeprowadzeniu inwentaryzacji WNiP, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust 1 pkt 3 uor,
- nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji metodą spisu z natury obcych środków trwałych, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 2 uor oraz środków trwałych i pozostałych środków trwałych nieznajdujących się na terenie strzeżonym (np. laptopy, telefony komórkowe), co było niezgodne z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3, art. 26 ust. 3 pkt 1 uor,
- nierzetelnym przeprowadzeniu inwentaryzacji należności sald: konta 229 wykazującego należności od ZUS i konta 240, na którym wykazywano zobowiązania wobec ZUS (których to zobowiązań wobec ZUS Ministerstwo nie posiadało), skutkujących wykazaniem należności od ZUS z tytułu nadpłaty na 2014 r. i zobowiązaniami wobec ZUS z tytułu nadpłaty na 2014 r., w tej samej kwocie oraz nieodzyskanie tej nadpłaty do końca 2021 r.,

- nieujęciu w księgach rachunkowych 2020 r. różnic inwentaryzacyjnych wykazanych w „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej” za 2020 r., co było niezgodne z przepisem art. 27 uor.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej na dzień 31 grudnia 2020 r., dysponenta I stopnia, dokonano błędnej prezentacji sald konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” oraz konta 800 „Fundusz jednostki”, co było niezgodne z art. 18 ust. 1 pkt 2 uor.

- W księgach rachunkowych prowadzonych przez Ministra zarówno jako dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia, wystąpiły nieprawidłowości:

- brak jednoznacznego wskazania w Polityce rachunkowości formy przechowywania ksiąg rachunkowych (wskazania czy księgi rachunkowe mają być drukowane czy przenoszone na nośnik trwałe), co było niezgodne z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 11 uor oraz nieprawidłowe przechowywanie niektórych ksiąg rachunkowych, niezgodnie z przepisami art. 13, art. 14 ust. 3 i art. 18 uor.

Nieprawidłowości te nie wpłynęły na ocenę prowadzenia ksiąg rachunkowych za 2020 r. przez dysponenta I stopnia i sporządzonego na ich podstawie sprawozdania finansowego. Należy też zauważyć, że w trakcie kontroli NIK, dysponent I stopnia podjął działania w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości.

NIK zauważa, że w 2020 r. dochodziło do częstych zmian w strukturze organizacyjnej Ministerstwa, niemniej jednak wiele stwierdzonych nieprawidłowości dotyczy okresu sprzed 2020 r., jak np. nieprawidłowe zapisy w Politykach rachunkowości oraz w Instrukcji inwentaryzacyjnej, nieprawidłowa ewidencja środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niedokonanie wyceny środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz WNiP, wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP oraz w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, w wartości początkowej 0,0 zł, błędna ewidencja rozrachunków z ZUS z tytułu nadpłaty ZUS na 2014 r.

INNE PROBLEMY:

Księgi rachunkowe

Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych.

Czy można poprawiać błędy w księgach rachunkowych za pomocą korektora?

Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie w wystąpieniu pokontrolnym w jednej z mazowieckich gmin z 1 marca 2021 r. wskazała stwierdzoną nieprawidłowość polegającą na poprawianiu błędów w zapisach księgowych przy użyciu korektora.

RIO wskazała, że stwierdzone błędy w zapisach księgowych należy poprawiać stosownie do art. 25 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Poprawianie błędów księgowych

Ustawa o rachunkowości stanowi zaś, że stwierdzone błędy w zapisach poprawia się:

- 1) przez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty; poprawki takie muszą być dokonane jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą nastąpić po zamknięciu miesiąca lub
- 2) przez korygujący zapis księgowy (storno księgowe) - wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi (storno czarne) albo tylko ujemnymi (storno czerwone) - w razie ujawnienia błędów po zamknięciu miesiąca lub prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, dozwolone są tylko korekty dokonane w ten sposób.

Przykład

Storno czarne pełne

Jednostka kupiła materiały niezbędne do realizacji środków trwałych w budowie na kwotę 10 000 zł. Pracownik wydziału finansowo-księgowego ujął wartość tych materiałów na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” zamiast na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”. W trakcie uzgadniania zgodności obrotów na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” stwierdzono niezgodność i dokonano korekty błędnego zapisu.

401 „Zużycie materiałów i energii”		240 „Pozostałe rozrachunki”		080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”	
1) 10 000	10 000 (2)		10 000 (1)	2) 10 000	
3) -10 000	-10 000 (3)				

Objaśnienia:

1. FA. Faktura za zakup materiałów 10 000 zł – pierwotny zapis.
2. PK. Korekta zapisu błędnego – storno czarne.
3. PK. Zapis techniczny ujemny.

W przykładzie w operacji Nr 3 dokonano zapisu technicznego ujemnego w celu zachowania czystości obrotów na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii”.

Przykład

Storno czarne częściowe

Kontrahent wpłacił wadium w wysokości 1500 zł, które wpłynęło na konto depozytowe jednostki budżetowej. Pracownicy wydziału finansowo-księgowego ujęli operację gospodarczą na prawidłowych kontach, ale w błędnej kwocie 2500 zł. W trakcie uzgadniania zgodności obrotów na koncie 139 „Inne rachunki bankowe” stwierdzono niezgodność z wyciągiem bankowym i dokonano korekty błędnego zapisu.

139 „Inne rachunki bankowe”	240 „Pozostałe rozrachunki”
1) 2 500 1 000 (2)	2) 1 000 2 500 (1)
3) -1 000 -1 000 (3)	

Objaśnienia:

1. WB. Wpływ wadium na rachunek bankowy jednostki budżetowej – pierwotny zapis – kwota 2500 zł.
2. PK. Storno czarne częściowe zapisu błędnego – kwota 1000 zł.
3. PK. Zapis techniczny ujemny do konta 139 „Inne rachunki bankowe”.

Przykład

Storno czerwone pełne

Kontrahent wpłacił wadium w wysokości 1500 zł, które wpłynęło na konto depozytowe jednostki budżetowej. Pracownicy wydziału finansowo-księgowego błędnie ujeli kwotę zapisem: Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”, Ma konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, zamiast Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”, Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”. Ewidencja finansowo-księgowa była prowadzona komputerowo. W trakcie uzgadniania zgodności obrotów na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki” stwierdzono niezgodność z wyciągiem bankowym i dokonano korekty błędnego zapisu.

130 „Rachunek bieżący jednostki”	221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”
1) 1 500	1 500 (1)
2) -1 500	-1 500 (2)
139 „Inne rachunki bankowe”	240 „Pozostałe rozrachunki”
3) 1 500	1 500 (3)

Objaśnienia:

1. WB. Wpływ wadium na rachunek bankowy jednostki budżetowej – pierwotny zapis – kwota 1500 zł.
2. PK. Storno czerwone zapisu błędnego – zapis ujemny 1500 zł.
3. PK. Prawidłowy zapis w księgach 1500 zł.

Przykład

Storno czerwone częściowe

Kontrahent wpłacił wadium w wysokości 1500 zł, które wpłynęło na konto depozytowe jednostki budżetowej. Pracownicy wydziału finansowo-księgowego ujęli operację gospodarczą na prawidłowych kontach, ale w błędnej kwocie 2500 zł. W trakcie uzgadniania zgodności obrotów na koncie 139 „Inne rachunki bankowe” stwierdzono niezgodność z wyciągiem bankowym i dokonano korekty błędnego zapisu.

139 „Inne rachunki bankowe”	240 „Pozostałe rozrachunki”
1) 2 500	2 500 (1
2) -1 000	-1 000 (2

Objaśnienia:

1. WB. Wpływ wadium na rachunek bankowy jednostki budżetowej – pierwotny zapis – kwota 2500 zł.
2. PK. Storno czerwone częściowe zapisu błędnego – zapis ujemny – kwota 1000 zł.

Podstawowym warunkiem, decydującym o prawidłowym zamknięciu roku obrotowego jest przestrzeganie łącznie wszystkich zasad rachunkowości, określonych w RachU.

Lp.	Zasada	Podstawa prawna	Treść
1	2	3	4

Art. 4 ust. 1 uor,	Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy
Art. 24 ust. 2 uor	Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty
Art. 24 ust. 3 uor	Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowo, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych
1. Rzetelnego obrazu	Księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych, a w szczególności:
Art. 24 ust. 4 uor	<ul style="list-style-type: none"> a) udokumentowanie zapisów pozwala na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych, b) zapisy uporządkowane są chronologicznie i systematycznie według kryteriów klasyfikacji umożliwiających sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych, c) w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapewniona jest kontrola kompletności zbiorów systemu rachunkowości oraz parametrów przetwarzania danych, d) zapewniony jest dostęp do zbiorów danych pozwalających, bez względu na stosowaną technikę, na uzyskanie w dowolnym czasie i za dowolnie wybrany okres sprawozdawczy jasnych i zrozumiałych informacji o treści zapisów dokonanych
2. Przewagi treści nad formą	Art. 4 ust. 2 uor
	Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Oznacza

to, że w razie wątpliwości przy ocenie danego zdarzenia przyjmuje się rzeczywistą treść operacji. Zasadę tę stosuje się w sytuacjach wyjątkowych, przeważnie wtedy, gdy zachodzi kolizja między zasadą rzetelnego obrazu a wymogami określonymi przepisami prawa, przyjmując za podstawę wykazania operacji w księgach rachunkowych jej rzeczywistą treść ekonomiczną. Zatem stosowanie tej metody jest ściśle związane z zasadą rzetelnego obrazu, co potwierdza art. 4 ust. 1 i 2 uor. Należy jednak pamiętać, że ustawa niekiedy jednoznacznie nakazuje tok postępowania.

Nie ma zastosowania zasada przewagi treści nad formą, jeśli sposób wykazania danej operacji gospodarczej lub finansowej w księgach rachunkowych byłby sprzeczny z odpowiednimi, ściśle określonymi przepisami prawa bilansowego, ponieważ treść każdej operacji ujętej w księgach rachunkowych zawsze musi odzwierciedlać stan rzeczywisty danego zdarzenia

3. Memoriału

Art.6
ust.1 uor

W księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

4. Współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów

Art. 6 ust.
2, art. 39
i 41 uor

Do aktywów i pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane powinny być koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres koszty, które nie zostały jeszcze poniesione.

Oznacza to, że na wynik finansowy roku bieżącego wpływają:

- a) uzyskane w tym roku przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz operacji finansowych,
 - b) związane z tymi przychodami, konieczne dla ich osiągnięcia i współmierne do nich koszty:
 - rzeczywiście poniesione i opłacone w roku bieżącym;
 - poniesione w latach poprzednich i aktywowane, a w części przypadające na bieżący rok obrotowy
 - koszty jeszcze nie opłacone lub nienotyfikowane.
- Stąd też w myśl art. 39 możliwe jest aktywowanie kosztów przypadających na przyszłe okresy sprawozdawcze (czynne rozliczenia międzyokresowe

kosztów) oraz dokonywanie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Stosując zasadę współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, należy uwzględnić również rozliczenia międzyokresowe przychodów (art. 41), dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmujące równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych (art. 41 ust. 1 pkt 1 uor) np.: przedpłata (zaliczka) otrzymana od zleceniodawcy na określone umową usługi remontowe.

5. Ostrożności

Art. 7 ust.
1 uor

Obowiązkowo w wyniku finansowym ustalonym na dzień bilansowy należy uwzględnić te zdarzenia, które powodują obniżenie wartości aktywów lub grożące straty, a w konsekwencji mają wpływ na wynik finansowy. Stosowanie tej zasady wyraża się w obowiązku urealnienia wartości aktywów poprzez aktualizację ich wartości do stanu zapewniającego korzyści ekonomiczne w przyszłości oraz utworzenia rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty lub skutki innych zdarzeń. Z zasady tej wynika także częściowe odstępstwo od zasady memoriału i zasady współmierności, wyrażające się w tym, że uor nakazuje zaliczyć do wyniku finansowego roku bieżącego, bez względu na jego wielkość, wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i straty nadzwyczajne, co wyklucza możliwość rozliczeń międzyokresowych z wymienionych tytułów. Wskazane zmniejszenia wartości użytkowej składników aktywów, które obowiązkowo należy uwzględnić w wyniku finansowym, dotyczą: zapasów towarów, produktów, materiałów i rzeczowych składników majątku trwałego, na skutek trwałej utraty przez nie wartości użytkowej lub handlowej i w każdym przypadku, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że dany składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Dotyczy to również należności, których spłata przez nabywców jest zagrożona bądź wyegzekwowanie ich może narażać na trudności lub jest niemożliwe i w związku z tym wartość ich wymaga aktualizacji (art. 35 ust. 1 uor).

6. Indywidualnej oceny

Art. 7
ust. 3 uor

Wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą różnych co do rodzaju i przeznaczenia aktywów i pasywów przychodów i związanych z nimi kosztów. Stosowanie tej zasady jest konieczne zwłaszcza w odniesieniu do rzeczowych składników aktywów obrotowych, jeśli stosowana przez jednostkę metoda ich ewidencji księgowej umożliwia ustalenie ilości każdego składnika majątku oddzielnie.

7. Istotności

Art. 8 ust.
1 uor

Jednostka określając zasady (politykę) rachunkowości, ma obowiązek zapewnić wyodrębnienie w księgach rachunkowych wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, przy zachowaniu zasady ostrożności. Oznacza to obowiązek uwzględniania zasadniczych w warunkach dla danej jednostki zasad prowadzenia rachunkowości, spośród możliwych do wyboru, zapewniających prawidłowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, skuteczne sprawowanie kontroli wewnętrznej oraz niezbędne informacje do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego. Jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na obowiązek rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (art. 4 ust. 4 uor). W celu zapewnienia rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne przewidziane ustawą. Zmiana ta wymaga określenia w informacji dodatkowej (*jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sporządzają informację dodatkową od 1 stycznia 2018 r. zgodnie z załącznikiem nr 12 do rozporządzenia z 13 września 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości*) jej wpływu na sprawozdania finansowe, wymagane innymi niż uor

przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym rozwiązania te uległy zmianie. W takim przypadku należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły:

- podać przyczyny tych zmian,
- określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy,
- zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego, dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian.

Przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych:

- jednakowego grupowania operacji w księgach rachunkowych w ciągu roku bieżącego i w kolejnych latach obrotowych, sumując je w większe zbiory i ustalając salda kont bilansowych i wynikowych,
- wyceny aktywów i pasywów według jednakowych zasad przyjętych do stosowania w zakładowym planie kont w ciągu roku bieżącego i na dzień bilansowy oraz następujących po sobie latach obrotowych,
- ustalenia wyniku finansowego (zysku, straty) według tych samych zasad.

Zmiana przyjętych do stosowania sposobów grupowania operacji gospodarczych i finansowych w księgach rachunkowych może nastąpić wyłącznie wtedy, gdy obligują do tego przepisy uor, względnie zmiana przepisów regulujących zagadnienia związane ze specyfiką gospodarki finansowej określonej grupy jednostek. Zarówno przed zmianą przepisów, jak i po zmianie wymagane jest zapewnienie porównywalności poszczególnych grup aktywów i pasywów oraz przychodów i związanych z nimi kosztów. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień bilansowy stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości na dzień otwarcia tych ksiąg w następnym roku obrotowym. Stosowanie zasady ciągłości (porównywalności) dotyczy także przyjętych przez jednostkę uproszczeń w ewidencji księgowej oraz wyceny aktywów i pasywów, z uwzględnieniem zasady istotności. Na podstawie przepisów uor przy stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenia, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć

**8. Ciągłości –
porównywalności
(zwana zasadą
kontynuacji)**

Art. 5 ust.
1, art. 8
ust. 2 uor

przyszłości działalność w niezmiennym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Przy ustalaniu zdolności jednostki do kontynuowania działalności kierownik jednostki powinien uwzględnić wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż rok od dnia bilansowego. Należy pamiętać, że zmiana uprzednio przyjętych zasad rachunkowości wymaga uwzględnienia zasad zawartych w art. 8 ust. 2 oraz ust. 3 uor.

Dokumentowania 9. każdego zapisu i chronologii

Art. 14 i 15
ust. 2 uor

Podstawowym urządzeniem księgowym jest dziennik, który ma zawierać chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Bez względu na technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych dziennik powinien umożliwiać uzgodnienie jego obrotów z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej. Natomiast zapisy w dzienniku muszą być kolejno numerowane, a sumy zapisów (obroty) liczone w sposób ciągły. Sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi. W przypadku stosowania dzienników częściowych, grupujących zdarzenia według ich rodzajów, należy sporządzić zestawienie obrotów tych dzienników za dany okres sprawozdawczy. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapis księgowy powinien posiadać automatycznie nadany numer pozycji (nie mylić z numerem identyfikacyjnym dowodu księgowego), pod którą został wprowadzony do dziennika, a także dane pozwalające na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu.

Systematyki i 10. podwójnego zapisu

Art. 15 i 16
uor

Do podstawowych urządzeń księgowych zalicza się również konta księgi głównej, które mają zawierać zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym (pogrupowane wg różnych kryteriów). Należy pamiętać, że na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie

z zasadą podwójnego zapisu, tzn. na stronie Wn jednego konta w korespondencji ze stroną Ma innego konta. Nie może być zapisów, z wyjątkiem zapisów technicznych (Wn 130, Ma 130), dokonanych na tym samym koncie syntetycznym (księgi głównej). Jeszcze inny układ zapisów prezentuje się na kontach ksiąg pomocniczych, które zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

KSR 2,4,7, 11,15

KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja” (Dz. Urz. MF z 2015 r. poz. 6).

Przy ujmowaniu zdarzeń następujących po dniu bilansowym i poprawianiu błędów pomocny jest także **KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja” (Dz. Urz. MF z 2015 r. poz. 6).**

Ustalając poziom istotności dla popełnionych błędów, w literaturze przedmiotu na ogół przyjmuje się poniższe kryteria:

- 1) 0,5-1% sumy bilansowej lub
- 2) 5 -10% wyniku działalności gospodarczej brutto, lub
- 3) 1-2% kapitałów własnych, lub
- 4) 0,5-1% przychodów ze sprzedaży.

Błędy dotyczące roku ubiegłego lub lat poprzednich, ale niemające istotnego znaczenia, można ujmować w księgach roku bieżącego, tak jak operacje roku bieżącego. Z uwagi jednak na fakt, że koszty te nie są związane z działalnością operacyjną danego roku, powinny być ujęte w pozostałych kosztach lub przychodach operacyjnych.

• Od 1.1.2019r.

- po aktualizacji KSR Nr 7 jednostki mają możliwość stosowania pojedynczych, wybranych KSR.

- *Jest to zmiana, która umożliwi jednostkom sektora finansów publicznych włączenie KSR do ich polityki rachunkowości w szerszym zakresie niż dotychczas.*

(komunikat Ministra Finansów z 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (uchwała Nr 3/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z 13 listopada 2018 r.) - Dz.Urz. MF z 4 stycznia 2019 r., poz. 2.)

PI-7000 PI-2000				2025	
28 XII 2024		//		„4”, „5”	
640 RMK					
6000	500 PK I			500	
	500 PK II			500	
	(..)				
	500 PK XII				

	6000 PK I			6000	

Par.4210, par.6050 wi, par.6070 pow. 6140-z pdop -
par.6060 zi, par.6080
.....

3.500- środek trwały - do 31.12.2017r.

10.000- st. trwały- od 1.1.2018r

KŚT2016 - uor (art.3.ust.1, pkt 15) – updop (art.16a - 16m)

1.01.2017- zmiany: - Definicja, (Grupa 0,4,6)

1.01.2018

0-9

/0/03/036 / 0/04/040,041/042/043

/ 4/49/491 / 4/48/487

Obiekt pojedynczy

Obiekt zbiorczy: części składowe i cz. peryferyjne

Monitoring: - 31.12.2017r. -3.500 zł. 4000 OT

Zakup -2400 zł -kamerka

PI- 7000

Nr 10

10a	
10b	30.000
10c	
10d- Fra

401/201

201/130,131 2400 Wydatek bieżący

PI-2000

Nr 10

10a	
10b	30.000
10c	
10d	2400

OT- 2400

32400x %.....Wydatek Majątkowym

Przy najlepszej nawet staranności po sporządzeniu sprawozdania finansowego mogą ujawnić się błędy.

Błędy te mogą być skutkiem wynikającym z zaniedbania jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe lub mieć charakter obiektywny (zewnętrzny) niezależny od jednostki sporządzającej sprawozdanie finansowe.

Odrębną kwestią jest skala ujawnionego błędu oraz skala skutków wywołanych nową, ujawnioną po sporządzeniu sprawozdania sytuacją.

Ustawa o rachunkowości, wprowadzając zasadę istotności, nie sformułowała jej szczegółowych kryteriów. Przyczyną tego stanu rzeczy jest, jak się wydaje, fakt różnego rozumienia istotności przez różne podmioty gospodarcze.

Taka sytuacja jest zjawiskiem obiektywnym z uwagi na to że w praktyce nie występują dwie takie same firmy, w związku z czym istotność może być różnie pojmowana.

Ustawa o rachunkowości pozostawiła kwestię określenia poziomu istotności kierownikom jednostek. Miejscem najbardziej odpowiednim do tego celu wydaje się być „zakładowa polityka rachunkowości (ZPK)”.

KSR Nr 7

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków korekty błędów

5.3. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

5.4. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne w rozumieniu pkt 5.5 standardu, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Skutki błędów uznane za nieistotne ujmuje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego.

5.5. Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.

5.6. Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.

5.7. Korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, jednostka:

a) ujmuje w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości,

b) wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania,

c) przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

5.8. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 1 jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

a) rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach,

b) informację o przychodach i kosztach z tytułu błędu popełnionego w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych,

c) kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich,

d) kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

5.9. W przypadku, gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 1 jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt.

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń po dniu bilansowym

6.4. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w pkt 6.1. lit. a standardu, a które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym.

6.5. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1. lit. a standardu), a skutki tych zdarzeń istotnie wpływają na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy, to skutki te odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy.

6.6. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed dniem zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację po dniu bilansowym (pkt 6.1. lit. b standardu), a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 2 jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:

a) rodzaju zdarzenia,

b) szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

Za istotne uważa się też informacje o tych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, w wyniku których zmianie uległy kwoty wykazane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rocznego sprawozdania finansowego, jak np. zobowiązania warunkowe (ustalonych zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

6.7. Skutki zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1. lit. a standardu), o których jednostka otrzymała informacje:

a) po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, ale nie uznanych za istotne, lub

b) po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego – **ujmuje się w księgach rachunkowych roku i wykazuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym informacje te otrzymano zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale V „Poprawianie błędów”.**

PRZYKŁAD

W wyniku inwentaryzacji rocznej w urzędzie miejskim stwierdzono niedobory i nadwyżki gruntów. Powstały one na skutek niesporządzania dowodów OT - "Przyjęcie środków trwałych", PT - " Przekazanie/przyjęcie środków trwałych" i LT - "Likwidacja środków trwałych" przez komórki merytoryczne: referat rolnictwa, referat gospodarki nieruchomościami oraz referat infrastruktury technicznej, po nabyciu lub zbyciu gruntów.

W trakcie postępowania po inwentaryzacyjnego ustalono, że dowody te nie były sporządzane, mimo że przewidywała to instrukcja obiegu i kontroli dowodów księgowych urzędu. W instrukcji zapisano, że dowody te sporządzają pracownicy komórek merytorycznych zajmujących się nabywaniem i zbywaniem poszczególnych rodzajów nieruchomości gruntowych, zgodnie z obowiązkami powierzonymi im zakresami czynności. Jednak żadnemu

pracownikowi tych komórek nie przypisano obowiązków w tym zakresie.

Po inwentaryzacji burmistrz miasta polecił, aby kierownicy tych komórek organizacyjnych niezwłocznie sporządzili i przekazali do komórki księgowości dowody za ostatni rok obrotowy. Ponadto zobowiązał kierowników do przygotowania nowych zakresów czynności podległych im pracowników. W zakresach tych mieli oni uwzględnić nowy podział obowiązków, w tym przypisanie podległym pracownikom obowiązku sporządzania dowodów OT, PT i LT dotyczących gruntów komunalnych.

W przypadku błędów powstałych na skutek oszustw - oprócz ich skorygowania i ustalenia w systemie kontroli zarządczej środków koniecznych do zapobiegania ich popełnianiu w przyszłości - należy złożyć zawiadomienia do organów ścigania.

PRZYKŁAD

W wyniku audytu w urzędzie ujawniono nadużycia finansowe. Polegały one na tym, że pracownik zajmujący się sprzedażą nieruchomości komunalnych obniżał w sposób niedozwolony ceny ich sprzedaży w zamian za łapówki przyjmowane od potencjalnych nabywców. W efekcie doszło do zaniżenia dochodów gminy w łącznej kwocie ponad 385 000 zł. W zamian za to pracownik ten otrzymał łapówki, których kwotę oszacowano na ok. 50 000 zł. Z sumy tej 20 000 zł przekazał on pracownikowi księgowości odpowiedzialnemu za ewidencję należności z tytułu sprzedaży nieruchomości. Pracownik ten ujmował na kontach rozrachunkowych zaniżone kwoty przypisów. Informacji na temat wysokości łapówek udzielili nabywcy nieruchomości, którzy byli przekonani, że nie dawali łapówek, ale wnosili opłaty za sporządzenie dodatkowych operatów szacunkowych, w których były uwzględnione okoliczności wpływające na obniżenie cen nieruchomości.

Oczywiście sporządzenie takich operatów nigdy nie było zlecane. Po zakończeniu audytu w księgach rachunkowych urzędu gminy dokonano przypisu zaniżonych kwot należności. Poza tym, jeszcze w trakcie jego trwania, zwolniono dyscyplinarnie pracowników, którzy dopuścili się oszustw. Następnie złożono zawiadomienie o możliwości popełnienia przestępstwa na policji.

Korekta błędów popełnionych w bieżącym roku obrotowym

Błędy popełnione w prowadzeniu ksiąg rachunkowych w bieżącym roku obrotowym koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego lub kolejnego roku obrotowego.
Zależy to od czasu, w jakim zostały wykryte, i ich wpływu na rzetelność informacji podanych w sprawozdaniu finansowym.

Moment wykrycia błędu ocenia się według czasu, w jakim jednostka uzyskała informacje o zaistnieniu błędu. Nie jest istotne źródło pozyskania informacji:

- zewnętrzne - np. wynik kontroli,
- wewnętrzne - np. ujawnienie po przeprowadzeniu inwentaryzacji.

Istotność błędów

Istotność błędów określa się, oceniając ich wpływ na jakość sprawozdania finansowego.

Ocenia się, czy skutki błędów wpływają na:

- przedstawienie stanu majątkowego jednostki,
- ustalenie wyniku finansowego jednostki,

w taki sposób, że może to być mylące dla odbiorców sprawozdań.

Zgodnie z KSR 7 istotność błędu ocenia się, biorąc pod uwagę:

- wielkość nieprawidłowości,
- rodzaj nieprawidłowości,
- kombinację obu tych czynników i okoliczności towarzyszące powstaniu błędów.

UWAGA!

Przy ocenie istotności rozpatruje się skutki wszystkich wykrytych błędów łącznie. Nawet jeśli każdy błąd z osobna jest nieistotny, łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.

Stopień wpływu błędu na aktywa (pasywa) lub wynik finansowy zazwyczaj uzależniony jest od wielkości kwot nieuwjętych lub uwjętych nieprawidłowo. *Odzwierciedla się go jako wielkość procentową podawaną w polityce rachunkowości jednostki. Błędy nieprzekraczające tej wielkości uznaje się za nieistotne, a pozostałe - za istotne.*

Korekta błędów wykrytych przed sporządzeniem sprawozdania finansowego

Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego za ten rok, **koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.**

PRZYKŁAD

W trakcie przygotowania do zamknięcia ksiąg rachunkowych za 2020 r. pracownik księgowości szkoły sprawdzał prawidłowość zapisów dotyczących amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Okazało się, że po awarii oprogramowania FK, służącego do sporządzania tabel amortyzacyjnych, które automatycznie generowało PK - "Amortyzacja" za 2020 r., doszło do błędu. Polegał on na tym, że amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych (licencji na użytkowanie oprogramowania komputerowego) została naliczona dwukrotnie za 2020 r.

Raz została naliczona w tabeli amortyzacyjnej sporządzonej dla środków trwałych i drugi raz, w tej samej kwocie - w oddzielnej tabeli amortyzacyjnej dla wartości niematerialnych i prawnych. Błąd został wykryty i zgłoszony do głównej księgowej szkoły 20 lutego 2021 r. Po usunięciu usterki oprogramowania przez informatyka zostały sporządzone prawidłowe tabele amortyzacyjne. Przygotowane zostały oddzielnie dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z ksiąg

rachunkowych 2020r., pod datą 31 grudnia, wyksięgowano kwotę nieprawidłowo naliczonej amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

UWAGA!

Błędy wykryte przed sporządzeniem sprawozdania finansowego poprawia się niezależnie od tego, czy są istotne, czy też nie są.

PRZYKŁAD

W wyniku inwentaryzacji rocznej wykryto błąd. Na jego skutek zaniżona została wartość umorzenia i amortyzacji środków trwałych za 2023 r. o 1,50 zł. Błąd został skorygowany w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2023 r.

Korekta błędów wykrytych w okresie od sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego do jego zatwierdzenia

Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, ujmuje się w przypadku błędów uznanych przez jednostkę za:

- ✓ **istotne** - w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, a następnie sporządza się korektę rocznego sprawozdania finansowego,
- ✓ **nieistotne** - w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego, a ich skutki zostaną ujawnione dopiero w sprawozdaniu finansowym roku kolejnego.

PRZYKŁAD

Jednostka sporządziła sprawozdanie finansowe za 2018 r. i przekazała do jednostki nadrzędnej - zgodnie z wytycznymi głównego księgowego - 15 marca 2019 r. Po

tygodniu okazało się, że na skutek niedopatrzania w księgach rachunkowych 2018 r. nie ujęto zobowiązań niewymagalnych oraz kosztów wynikających z kilku faktur. *Faktury te były zamknięte w biurku sekretarki, która przebywała na kilkumiesięcznym zwolnieniu lekarskim po wypadku. Zapomniała o nich poinformować zastępującą ją pracownicę. Kwota ogółem zobowiązań (kosztów) nieujętych w księgach rachunkowych za grudzień 2018 r. wynosi 5987 zł. Czy jednostka musi sporządzić korektę sprawozdania finansowego za 2018 r.? Jeśli tak, to w jakim terminie?*

W opisanym przypadku odpowiedź zależy od tego, czy błąd wynikający z pominięcia dowodów księgowych zostanie uznany za istotny czy nieistotny.

Błędy w księgach rachunkowych wykryte po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, koryguje się w różny sposób - w zależności od tego, czy są istotne czy nieistotne. Przy tej ocenie należy brać pod uwagę kryteria oceny istotności błędu wskazane w polityce rachunkowości szkoły. Jeśli w polityce rachunkowości nie ma zapisów na ten temat, trzeba je niezwłocznie wprowadzić. Istotność ocenia kierownik jednostki. Robi to na podstawie informacji przedstawionych przez głównego księgowego.

Korekta błędów wykrytych po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego

Skutki błędów wykrytych w księgach rachunkowych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego jednostki koryguje się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym jednostka wykryła te błędy (art. 54 ust. 2 uor).

UWAGA!

Sposób wprowadzenia korekty zależy od tego, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie był.

Korekta błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych

Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych są definiowane przez KSR 7 jako **pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki za poprzedni rok bądź wcześniejsze lata obrotowe**, powodujące istotne zniekształcenie danych sprawozdawczych zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za poprzednie lata. W wyniku tego zniekształcenia sprawozdania finansowe nie mogą być uznane za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.

Za błędy uznaje się przypadki nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- ✓ które były dostępne w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te lata,
- ✓ co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych,

Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego

Korekta błędów nieistotnych

Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.

Przy tej korekcie nie dokonuje się retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym.

PRZYKŁAD

W jednostce ewidencja amortyzacji (umorzenia) środków trwałych była naliczana i księgowana ręcznie. W tym roku jednostka zaczęła prowadzić księgi rachunkowe dotyczące środków trwałych komputerowo. Program automatycznie nalicza amortyzację i umorzenie. W związku z tym powstał problem. Po wprowadzeniu do programu danych na temat środków trwałych nabytych w poprzednich latach obrotowych ich umorzenie zostało naliczone w innych kwotach niż w ręcznie sporządzonych tabelach amortyzacyjnych. Różnice są niewielkie - rzędu od kilkunastu groszy do kilku złotych rocznie w stosunku do całkowitej sumy umorzenia wszystkich środków trwałych za dany rok, ujętej na koncie 071 "Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych".

Czy w związku z tym trzeba korygować umorzenie za lata poprzednie? A jeśli tak, to jak to prawidłowo zrobić?

Tak, umorzenie za lata ubiegłe należy skorygować. Z opisu sytuacji wynika, że jednostka wykryła błędy w naliczaniu amortyzacji (umorzenia) środków trwałych. To znaczy, że ma już pewność (po sprawdzeniu wyliczeń), iż oprogramowanie nalicza amortyzację (umorzenie) prawidłowo. Nieprawidłowe były obliczenia wykonywane ręcznie w poprzednich latach obrotowych. **Ponieważ stwierdzone omyłki stanowią wielkość rzędu kilkunastu groszy - kilku złotych w stosunku do całkowitej rocznej kwoty amortyzacji środków trwałych, więc można je uznać za nieistotne.** W takiej sytuacji korektę ujmuje się w księgach rachunkowych roku bieżącego. **Księguje się ją na podstawie polecenia księgowania o symbolu PK - "Korekta". Odpowiednie kwoty należy wprowadzić na konto 071 "Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" oraz na konta zespołu 7, służące do ewidencji pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (odpowiednio do rodzaju błędu - zawyżenia lub zaniżenia odpisów amortyzacyjnych).**

Korekta błędów istotnych

Korektę błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych za istotne należy ująć:

- ✓ w funduszu własnym i wykazać jako zysk(stratę) z lat ubiegłych (lub w innej pozycji funduszy własnych, jeżeli tak stanowi uor.
- ✓ wykazać w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian funduszu własnego, jeżeli jednostka jest zobowiązana do jego sporządzania,

Ponadto trzeba **przekształcić retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym sporządzanym za bieżący rok obrotowy.**

Nie dotyczy to sytuacji, gdy jest to praktycznie niewykonalne w rozumieniu KSR 7 .

W dodatkowych informacjach i objaśnieniach do sprawozdania finansowego jednostka powinna zawrzeć następujące dane dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- ✓ rodzaj błędu,
- ✓ kwotę przychodów (kosztów) z tytułu błędu popełnionego w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych,
- ✓ kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich,
- ✓ kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych,

Jeśli ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne w rozumieniu KSR 7 , to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego jednostka:

- ✓ wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych,
- ✓ podaje, na czym polegał błąd,
- ✓ wskazuje powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt.

UGN- 56-51,53-55

PRZYKŁAD:

W urzędzie gminy nie ujęto w księgach rachunkowych wartości gruntów otrzymanych w ramach komunalizacji. Ich nieodpłatne nabycie z mocy prawa zostało potwierdzone

decyzjami komunalizacyjnymi wydanymi w latach 1990-1995. Część tych gruntów była wyceniona, a część nie była. Po kontroli regionalnej izby obrachunkowej gmina w 2005 r. wykonała wnioski pokontrolne dotyczące ujęcia gruntów w księgach rachunkowych urzędu miejskiego, Skarbnik wycenił je - mnożąc ogólną powierzchnię gruntów komunalnych posiadanych przez gminę według stanu na 1 stycznia 2005 r. przez uśrednioną cenę za 1 ha. Cena ta była ustalona na podstawie transakcji sprzedaży gruntów komunalnych, przeprowadzonych w 2003 r. Nie wycenił poszczególnych działek gruntu. Ponadto nie założył ewidencji analitycznej gruntów. W kolejnych latach obrotowych grunty zbywane przez gminę były rozchodowane według cen sprzedaży, Ponieważ ceny te były kilkanaście - kilkadziesiąt razy wyższe niż ich oszacowana wartość, więc w trakcie kolejnej kontroli przeprowadzonej w 2018 r. wartość środków trwałych ujętych w grupie "Grunty" była ujemna (wynosiła minus 1 980.067 zł), Zafalszowanie to miało także wpływ na inne dane sprawozdania finansowego (np. dane na temat wielkości funduszu jednostki). Jednostka otrzymała kolejne wnioski pokontrolne. Zalecono prawidłową wycenę gruntów komunalnych i założenie ewidencji analitycznej.

Ze względu na rodzaj nieprawidłowości i czas jej trwania nie było możliwe usunięcie stwierdzonych błędów inaczej niż w drodze ustalenia faktycznego stanu posiadania jednostki na najbliższy dzień bilansowy - 31 grudnia 2018 r. W gminie przeprowadzono inwentaryzację gruntów według stanu na ten dzień.

Potem dla każdej działki gruntu ustalono jej wartość początkową w cenie:

- nabycia - w odniesieniu do gruntów, których wartość była ustalona w decyzjach komunalizacyjnych lub aktach notarialnych,
- sprzedaży podobnych gruntów - w odniesieniu do gruntów skomunalizowanych, których wartość nie była ustalona w decyzjach komunalizacyjnych.

Założono także prawidłową ewidencję analityczną gruntów.

Wartość ogółem gruntów według stanu na 31 grudnia 2018 r. wyniosła według tej inwentaryzacji 2 087 650 zł. Została ona ujęta w księgach rachunkowych jednostki oraz podana w sprawozdaniu finansowym za 2018 r. Jednocześnie w "Informacji dodatkowej" do tego sprawozdania jednostka podała, że zaniechała przekształcenia retrospektywnego danych porównawczych ze względu na praktyczną niewykonalność. Niewykonalność ta była spowodowana przede wszystkim nadmiernymi kosztami w stosunku do spodziewanego efektu, a także niemożnością pozyskania archiwalnych danych

o transakcjach sprzedaży nieruchomości. Dane te były konieczne do oszacowania cen nabycia gruntów otrzymanych nieodpłatnie, których wartość nie była ustalona w decyzjach komunalizacyjnych (ponad 50% posiadanych przez jednostkę gruntów).

W efekcie w "Informacji dodatkowej" jednostka podała jedynie informacje o zakłóceniach porównywalności danych, gdzie znaczny wzrost wartości gruntów (a co za tym idzie - także funduszu jednostki) nie był spowodowany nabyciem tych składników majątkowych. [Był skutkiem usunięcia błędu w ewidencji księgowej.](#)

Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych **wszystkich operacji gospodarczych** **i finansowych, w tym osiągniętych** **przychodów i kosztów.**

ZMIANY zasad rachunkowości od 2018 r. - dla JST, **jednostek budżetowych i samorządowych zakładów** **budżetowych**

Rozporządzenie z 13 września 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2017 r., poz. 1911)
Aktualnie (Dz.U. z 2020 , poz. 342)

Tabela nr 1. Plan kont – porównanie 2017 r. i 2018 r.:

*zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2018r. - zaznaczone kursywą w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości¹⁴

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5.07.2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie <i>rachunkowości</i> oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej
<p>Na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.) zarządza się, co następuje:</p> <p>Rozdział 1 Przepisy ogólne</p> <p>§ 1. Rozporządzenie określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla:</p> <ol style="list-style-type: none">1) budżetu państwa;2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego;3) jednostek budżetowych;4) samorządowych zakładów budżetowych;5) państwowych funduszy celowych;6) jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. <p>§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:</p> <ol style="list-style-type: none">1) ustawie o rachunkowości - rozumie się przez to ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 61 i 245);2) ustawie o finansach publicznych - rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o	<p>Na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.)zarządza się, co następuje:</p> <p>Rozdział 1 Przepisy ogólne</p> <p>§ 1. Rozporządzenie określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla:</p> <p>budżetu państwa;</p> <p>budżetów jednostek samorządu terytorialnego;</p> <p>jednostek budżetowych;</p> <p>4)samorządowych zakładów budżetowych;</p> <p>5)państwowych funduszy celowych;</p> <p>6)<i>państwowych</i> jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.</p> <p>§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:</p> <ol style="list-style-type: none">1)ustawie o rachunkowości - rozumie się przez to ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 61, 245, 791 i 1089);

¹⁴ rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2017 r., poz. 1911)

<p>finansach publicznych;</p> <p>3) jednostce - rozumie się przez to jednostki, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4;</p> <p>4) placówce - rozumie się przez to jednostkę, o której mowa w § 1 pkt 6;</p> <p>5) środkach trwałych - rozumie się przez to środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.</p>	<p><i>2)jednostce - rozumie się przez to jednostkę budżetową i samorządowy zakład budżetowy;</i></p> <p><i>3)placówce - rozumie się przez to państwową jednostkę budżetową mającą siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej;</i></p> <p><i>4)jednostce nadrzędnej - rozumie się przez to jednostkę obsługującą organ będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostkę budżetową lub któremu podlega ta jednostka;</i></p> <p>5)środkach trwałych- rozumie się przez to środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.</p>
<p>Rozdział 2</p> <p>Szczególne zasady rachunkowości dla budżetu i jednostek</p> <p>§ 3. Ustalenie deficytu budżetu państwa oraz nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa oraz na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich.</p> <p>§ 4. Państwowe jednostki budżetowe ujmują w księgach rachunkowych:</p> <p>1) podatkowe i niepodatkowe dochody budżetu państwa i wydatki budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowane na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach;</p> <p>2) wydatki budżetu środków europejskich faktycznie (kasowo) zrealizowane lub</p>	<p>Rozdział 2</p> <p>Szczególne zasady rachunkowości dla budżetów i jednostek</p> <p>§ 3. Ustalenie <i>nadwyżki lub</i> deficytu budżetu państwa oraz nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa oraz na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich.</p> <p>§ 4. Państwowe jednostki budżetowe ujmują w księgach rachunkowych:</p> <p><i>1)podatkowe i niepodatkowe dochody budżetu państwa i wydatki budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowane na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym,</i></p> <p>2)wydatki budżetu środków europejskich faktycznie (kasowo) zrealizowane lub</p>

zrealizowane przez BGK na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach.

§ 5. W celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

§ 6. 1. Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

2. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

3. Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarzane:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne;
- 2) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;
- 3) odzież i umundurowanie;
- 4) meble i dywany;
- 5) inwentarz żywy;

zrealizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym

- z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach.

§ 5. W celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

§ 6. Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego **otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie** mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

§ 7. 1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć **stawki określone w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.) (Dz.U z 2019r., poz.865 ze zm) albo stawki określone przez jednostkę nadrzędną albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.**

2. Jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do użytkowania, mogą być umarzane:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne;
- 2) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;
- 3) odzież i umundurowanie;
- 4) meble i dywany;
- 5) inwentarz żywy;

<p>6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania.</p> <p>4. Nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury.</p> <p>5. Wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a wyniki aktualizacji są odnoszone na fundusz.</p> <p>6. Inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.</p> <p>7. Zapasy wojenne podlegają inwentaryzacji według zasad określonych w odrębnych przepisach.</p> <p>§ 7. Do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych.</p> <p>§ 8. 1. Wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości, z zastrzeżeniem ust. 2-4.</p> <p>2. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych.</p>	<p>6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w <i>ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych</i>, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.</p> <p>3. Nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury.</p> <p>4. 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 okresy miesięczne - jednorazowo za dany okres. (dotychczasowy §9.1)</p> <p>5. Wartość początkowa środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach, a wyniki aktualizacji są odnoszone na fundusz.</p> <p>§ 8. 1. Inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.</p> <p>2. Zapasy wojenne podlegają inwentaryzacji według zasad określonych przez kierownika jednostki obsługującej organ będący dysponentem części budżetowej.</p> <p>§ 9. Do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych.</p> <p>§ 10. 1. Wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości.</p> <p>2. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetów: państwa, środków europejskich i jednostek samorządu terytorialnego zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych.</p>
--	--

<p>3. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.</p> <p>4. Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy.</p> <p>5. Odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału.</p> <p>6. Należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy.</p> <p>§ 9. 1. 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 okresy miesięczne - jednorazowo za dany okres.</p> <p>2. Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej. § 9a. Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.</p> <p>Rozdział 3</p> <p>Szczególne zasady rachunkowości dla placówek (...)</p> <p>Rozdział 4</p> <p>Plany kont</p> <p>§ 14. 1. Wprowadza się następujące plany kont:</p>	<p>3. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.</p> <p>4. Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy.</p> <p>§ 11. Odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału.</p> <p>§ 12. Należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy.</p> <p><i>Umieszczony w § 7.4.</i></p> <p>§ 13. Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej.</p> <p>§ 14. Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.</p> <p>Rozdział 3</p> <p>Szczególne zasady rachunkowości dla placówek (...)</p> <p>Rozdział 4</p> <p>Plany kont</p> <p>§ 19. 1. Plan kont dla:</p>
---	---

<p>1) plan kont dla budżetu państwa, określony w załączniku nr 1 do rozporządzenia;</p> <p>2) plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, określony w załączniku nr 2 do rozporządzenia;</p> <p>3) plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia;</p> <p>4) plan kont dla placówek, określony w załączniku nr 4 do rozporządzenia.</p> <p>2. Plany kont stanowią podstawę do opracowania zakładowych planów kont.</p> <p>§ 15. 1. Ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami:</p> <p>1) konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;</p> <p>2) plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;</p> <p>3) konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;</p> <p>4) zakładowy plan kont powinien uwzględniać ustalenia dysponenta części budżetowej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności;</p> <p>5) zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.</p>	<p>1) budżetu państwa określa załącznik nr 1 do rozporządzenia;</p> <p>2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa załącznik nr 2 do rozporządzenia;</p> <p>3) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych określa załącznik nr 3 do rozporządzenia;</p> <p>4) placówek określa załącznik nr 4 do rozporządzenia.</p> <p>2. Plan kont stanowi podstawę do opracowania zakładowego planu kont.</p> <p>§ 20. 1. Ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami:</p> <p>1) konta wskazane w planach kont traktuje się jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;</p> <p>2) plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony o wybrane konta niezbędne do ewidencji operacji budżetu jednostki samorządu terytorialnego z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;</p> <p>3) konta wskazane w planach kont określonych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;</p> <p>4) zakładowy plan kont powinien:</p> <p>a) uwzględniać ustalenia jednostki nadrzędnej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności,</p> <p>b) zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.</p>
--	--

<p>2. W jednostkach zobowiązanych - na podstawie odrębnych przepisów - do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia, z zastrzeżeniem ust. 2a.</p> <p>2a. Ewidencja wykonania budżetu w układzie zadaniowym może być prowadzona w inny sposób ustalony przez jednostkę pod warunkiem, że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów.</p> <p>3. Plan kont dla budżetu państwa może być uzupełniony o dodatkowe konta.</p> <p>§ 16. 1. Jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek:</p> <p>1) wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach - stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów;</p> <p>2) uzyskiwania informacji również w innych układach niż określone w planie kont - ewidencja aktywów, pasywów oraz kosztów i przychodów może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji.</p> <p>2. W zależności od potrzeb można stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej:</p> <p>1) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”;</p> <p>2) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym;</p> <p>3) ponoszone koszty ujmuje się zarówno na</p>	<p>2. W jednostkach obowiązanych na podstawie odrębnych przepisów do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia.</p> <p>3. Ewidencja wykonania budżetu w układzie zadaniowym albo ewidencja prowadzona na kontach pozabilansowych może być prowadzona w inny sposób ustalony przez jednostkę pod warunkiem, że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów.</p> <p>4. Plan kont dla budżetu państwa może być uzupełniony o dodatkowe konta, w tym o wybrane konta z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.</p> <p>§ 21. Jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek:</p> <p>1) wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach - stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów;</p> <p>2) uzyskiwania informacji również w innych układach niż określone w planie kont - ewidencja aktywów, pasywów oraz kosztów i przychodów może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji.</p> <p>§ 22. Jednostka może stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej:</p> <p>1) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”;</p> <p>2) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym;</p> <p>3) ponoszone koszty ujmuje się zarówno na</p>
--	---

kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody, dochody i koszty”.

Rozdział 5 **Sprawozdawczość finansowa**

§ 17. 1. Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z:

- 1) bilansu;
- 2) rachunku zysków i strat (wariant porównawczy);
- 3) zestawienia zmian w funduszu.

2. Placówki sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), to jest na dzień 31 grudnia.

3. Bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym dla:

- 1) jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego - w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 2) placówki - w załączniku nr 6 do rozporządzenia.

kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody, dochody i koszty”.

Rozdział 5 **Sprawozdawczość finansowa**

§ 23. 1. Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z:

- 1)bilansu;
- 2) rachunku zysków i strat (wariant porównawczy);
- 3)zestawienia zmian w funduszu;

4)informacji dodatkowej.

2. Placówki sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy).

3. Bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym dla:

- 1)jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego - w załączniku nr 5 do rozporządzenia;
- 2)placówki - w załączniku nr 6 do rozporządzenia.

4. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia.

5. Bilans budżetu państwa sporządza się na podstawie informacji przygotowanych w układzie bilansu, sporządzonych na podstawie zestawienia obrotów i sald kont księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, potwierdzonych przez osoby odpowiedzialne za sporządzenie tych zestawień. Bilans budżetu państwa powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia.

6. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 9 do

<p>4. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia.</p> <p>5. Zestawienie zmian w funduszu powinno zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia.</p> <p>6. Z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego sporządza się bilans zawierający informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 9 do rozporządzenia.</p> <p>7. Zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu.</p> <p>§ 18. 1. Rokiem obrotowym jest rok budżetowy.</p> <p>2. Okresem sprawozdawczym jest miesiąc.</p> <p>3. Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok</p>	<p><i>rozporządzenia.</i></p> <p>7. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w <i>załączniku nr 10</i> do rozporządzenia.</p> <p>8. Zestawienie zmian w funduszu powinno zawierać informacje w zakresie ustalonym w <i>załączniku nr 11</i> do rozporządzenia.</p> <p>9. Informacja dodatkowa powinna zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 12 do rozporządzenia.</p> <p>Teraz ust.4</p> <p>§ 24. Zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu.</p> <p>§ 25. 1. Sprawozdanie finansowe placówki sporządza się w walucie określonej przez jednostkę obsługującą organ, któremu placówka podlega, oraz przekazuje się w sposób i w terminach określonych przez tę jednostkę z uwzględnieniem terminów, o których mowa w § 32 i § 34 ust.1 i 2.</p> <p>2. Do bilansu jednostki obsługującej organ, któremu placówka podlega, włącza się odpowiednie dane wynikające z bilansów placówek, wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.</p> <p>§ 26. 1. Rokiem obrotowym jest rok budżetowy.</p> <p>2. Okresem sprawozdawczym jest miesiąc.</p> <p>3. Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność lub placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu lub wchodzi w skład</p>
--	---

<p>obrotowy.</p> <p>§ 19. 1. Jednostki budżetowe obsługujące dysponenta części budżetowej i dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdania finansowe, będące sumą sprawozdań finansowych jednostek i placówek podległych dysponentom części budżetowej i dysponentom środków budżetu państwa drugiego stopnia oraz własnego sprawozdania finansowego, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami.</p> <p>2. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń, o których mowa w ust. 1, dotyczą w szczególności:</p> <p>1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;</p> <p>2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostkami, o których mowa w ust. 1.</p>	<p><i> sprawozdania finansowego podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.</i></p> <p>§ 27. 1. Łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej, jako jednostki nadrzędnej, składa się z:</p> <p>1) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansu tej jednostki oraz z bilansów jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia;</p> <p>2) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 10 do rozporządzenia;</p> <p>3) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 11 do rozporządzenia;</p> <p>4) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającej informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 12 do rozporządzenia.</p> <p>2. Sporządzając sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń między jednostkami.</p> <p>3. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń, o których mowa w ust. 2, dotyczą w szczególności:</p> <p>1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;</p> <p>2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych między jednostkami, o których mowa w ust. 1.</p>
---	--

<p>§ 20. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego; 2) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia; 3) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia; 4) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia. <p>2. Sporządzając sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń między jednostkami.</p> <p>3. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń, o których mowa w ust. 2, dotyczą w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze; 2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostkami, o których mowa w ust. 1. <p>4. Sporządzając sprawozdanie finansowe, jednostka samorządu terytorialnego przedstawia w informacji uzupełniającej do tego</p>	<p>§ 28. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego; 2) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia; 3) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 10 do rozporządzenia; 4) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 11 do rozporządzenia; <p>5) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 12 do rozporządzenia.</p> <p>2. Przepisy § 27 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.</p>
--	--

sprawozdania dane o wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

§ 21. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza skonsolidowany bilans, stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego.

Skonsolidowany bilans powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 10 do rozporządzenia.

§ 22. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego i w skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określona w załącznikach do rozporządzenia, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

§ 23. Sprawozdania finansowe, o których mowa w § 17 ust. 1 i 2, § 19 i 20, oraz bilanse, o których mowa w § 17 ust. 6 i § 21, sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe wykazuje się w złotych i groszach.

§ 24. Sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 17 ust. 1 i 2, oraz bilans, o którym mowa w § 17 ust. 6, sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.

§ 25. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki i placówki podpisują odpowiednio kierownik jednostki i główny księgowy albo kierownik placówki i księgowy placówki, **z zastrzeżeniem ust. 2.**

2. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.

3. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisuje zarząd i skarbnik.

§ 29. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego, stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego.

Teraz § 23 ust.6

§ 30. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego **oraz bilansie budżetu państwa** mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określona w załącznikach do rozporządzenia, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

§ 31. Sprawozdania finansowe, o których mowa w § 23 ust. 1, § 27 i § 28, **oraz bilanse, o których mowa w § 23 ust. 4, 5 i 6**, sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe wykazuje się w złotych i groszach.

§ 32. 1. Sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 23 ust. 1, **oraz bilanse, o których mowa w § 23 ust. 4 i 5**, sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.

2. Sprawozdanie finansowe jednostki obsługującej organ, któremu placówka podlega i do którego włączone zostały odpowiednie dane wynikające z bilansu placówki, sporządza się w terminie do 15 kwietnia roku następnego.

§ 33. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki i placówki podpisują odpowiednio kierownik jednostki i główny księgowy albo kierownik placówki i księgowy placówki.

2. Bilans budżetu państwa podpisują minister właściwy do spraw finansów publicznych i główny księgowy budżetu państwa.

3. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.

<p>§ 26. 1. Kierownicy jednostek i placówek składają sprawozdania finansowe odpowiednio dysponentom środków budżetu wyższego stopnia lub zarządom jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 31 marca roku następnego.</p> <p>2. Dysponenci środków budżetu drugiego stopnia przekazują łączne sprawozdania finansowe dysponentom części budżetowej do dnia 15 kwietnia roku następnego.</p> <p>3. Dysponenci części budżetowej przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów do dnia 30 kwietnia roku następnego.</p>	<p>4. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.</p> <p>5. Łączne sprawozdanie finansowe podpisują kierownik i główny księgowy jednostki sporządzającej to sprawozdanie.</p> <p>6. Sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej, o której mowa w:</p> <p>1) ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 446, 1579 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 730 i 935),</p> <p>2) ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 814, 1579 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 730 i 935),</p> <p>3) ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 486, 1948 i 2260 oraz z 2017 r. poz. 730, 935 i 1475)</p> <p>- podpisują kierownik jednostki obsługującej odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań wynikających z przepisów odrębnych i główny księgowy jednostki obsługującej, o której mowa odpowiednio w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym albo ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa.</p> <p>§ 34. 1. Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, przekazują sprawozdania finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym albo zarządom jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 31 marca roku następnego.</p> <p>2. Kierownicy jednostek nadrzędnych przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego. W tym samym terminie kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania finansowe, które nie są włączane do łącznych sprawozdań finansowych, oraz sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 32 ust. 2, do Ministerstwa Finansów.</p> <p>3. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania, o których mowa w ust. 1 i 2, w postaci dokumentu</p>
---	---

<p>4. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania finansowe, o których mowa w § 20, do właściwych regionalnych izb obrachunkowych w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego.</p> <p>5. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują do właściwych regionalnych izb obrachunkowych skonsolidowane bilanse w formie pisemnej i w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2013 r. poz. 235) w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego, z zastrzeżeniem ust. 6.</p> <p>6. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego mogą przekazywać skonsolidowane bilanse wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego tylko wtedy, gdy jest on opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym.</p> <p>7. Regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu elektronicznego do dnia 14 lipca roku następnego.</p> <p>8. Placówki przekazują sprawozdanie finansowe w sposób i w terminie określonych przez dysponenta części budżetowej.</p>	<p><i>elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa.</i></p> <p>4. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują w postaci dokumentu elektronicznego do właściwych regionalnych izb obrachunkowych:</p> <p>1) sprawozdania finansowe, o których mowa w § 28, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego;</p> <p>2) skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.</p> <p>5. Sprawozdania, o których mowa w § 28, oraz skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego przekazuje się z wykorzystaniem aplikacji wskazanej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</p> <p>6. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego <u>przekazują</u> sprawozdania, o których mowa w § 28, oraz skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego wyłącznie w postaci dokumentu elektronicznego opatrzonego kwalifikowanym podpisem elektronicznym.</p> <p>7. Regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w postaci dokumentu elektronicznego w terminie do dnia 14 lipca roku następnego.</p> <p>8. W przypadku braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań w sposób określony w ust. 3, 4 i 7 spowodowanego nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania te przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii.</p> <p>9. Sprawozdania finansowe, o których mowa w ust. 1, oraz łączne sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 27 ust. 1, są publikowane <u>w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdania. Przepis stosuje się odpowiednio do bilansu budżetu państwa.</u></p> <p>10. W Biuletynie Informacji Publicznej</p>
---	---

	<p><i>jednostki obsługiwanej umieszcza się informacje o miejscu publikacji sprawozdania finansowego tej jednostki.</i></p> <p>Rozdział 6 Przepisy przejściowe i końcowe</p> <p>§ 35. Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok 2018.</p> <p>§ 36. Traci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760).</p> <p>§ 37. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.</p>
--	--

W załącznikach 1 – 4 do rozporządzenia zostały zamieszczone standardowe wykazy kont wraz z komentarzem dotyczącym zasad ich funkcjonowania dla :

- 1) budżetu państwa - załącznik nr 1 ,
- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego – załącznik nr 2 ,
- 3) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych – załącznik nr 3 ,
- 4) placówek– załącznik nr 4.

2018 r. Zmiany merytoryczne – załącznik nr 3

Zmiany w załączniku nr 3 - plan kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

Od 1 stycznia 2018r. Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych stanowi załącznik nr 3 do rozporządzenia z 13 września 2017 r. w sprawie zasad rachunkowości¹⁵.

PLAN KONT DLA JEDNOSTEK BUDŻETOWYCH I SAMORZĄDOWYCH ZAKŁADÓW BUDŻETOWYCH

I. Wykaz kont

Zespół 0 – Aktywa trwale

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

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

- 101 – Kasa
- 130 – Rachunek bieżący jednostki
- 131 – Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych
- 132 – Rachunek dochodów jednostek budżetowych
- 134 – Kredyty bankowe
- 135 – Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia

¹⁵ rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (DzU z 2017 r., poz. 1911)

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

Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia

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

Zespół 3 – Materiały i towary

- 300 – Rozliczenie zakupu
- 310 – Materiały
- 330 – Towary
- 340 – Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów

Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie

- 400 – Amortyzacja
- 401 – Zużycie materiałów i energii
- 402 – Usługi obce

- 403 – Podatki i opłaty
- 404 – Wynagrodzenia
- 405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
- 409 – Pozostałe koszty rodzajowe
- 490 – Rozliczenie kosztów

Zespół 5 – Koszty według typów działalności i ich rozliczenie

- 500 – Koszty działalności podstawowej
- 530 – Koszty działalności pomocniczej
- 550 – Koszty zarządu
- 580 – Rozliczenie kosztów działalności

Zespół 6 – Produkty

- 600 – Produkty gotowe i półfabrykaty
- 620 – Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów
- 640 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty

- 700 – Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia
- 720 – Przychody z tytułu dochodów budżetowych
- 730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu
- 740 – Dotacje i środki na inwestycje
- 750 – Przychody finansowe
- 751 – Koszty finansowe
- 760 – Pozostałe przychody operacyjne
- 761 – Pozostałe koszty operacyjne

Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy

- 800 – Fundusz jednostki
- 810 – Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje
- 820 – Rozliczenie wyniku finansowego
- 840 – Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów
- 851 – Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
- 853 – Fundusze celowe
- 855 – Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek
- 860 – Wynik finansowy

870 – Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy

1. Konta pozabilansowe

970 – Płatności ze środków europejskich

976 – Wzajemne rozliczenia między jednostkami

980 – Plan finansowy wydatków budżetowych

981 – Plan finansowy niewygasających wydatków

982 – Plan wydatków środków europejskich

983 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego

984 – Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat

985 – Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych

990 – Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym

992 – Zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa

998 – Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego

999 – Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

W tabeli poniżej przedstawiono porównanie zmian wprowadzonych do planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, wg. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości- które wskazane instytucje obowiązują do 31 grudnia 2017r. oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017r. w sprawie rachunkowości, obowiązujące od 1 stycznia 2018r.

Tabela nr 2. Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych- porównanie zmian w załączniku nr 3

*w tabeli zmiany do planu kont wprowadzone od 1 stycznia 2018 r. zaznaczono pogrubioną kursywą

Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych	
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek

<p>samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej</p>	<p>samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej</p>
<p>1) Zespół 0 - „Majątek trwały” Konta zespołu 0 "Majątek trwały" służą do ewidencji:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) rzeczowego majątku trwałego; 2) wartości niematerialnych i prawnych; 3) finansowego majątku trwałego; 4) umorzenia majątku; 5) inwestycji. <p>2) Konto 011 - „Środki trwałe”</p> <p>Konto 011 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które nie podlegają ujęciu na kontach: 013, 014, 016 i 017.</p> <p>Na stronie Wn konta 011 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma - zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych, z wyjątkiem umorzenia środków trwałych, które ujmuje się na koncie 071.</p> <p>Na stronie Wn konta 011 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu gotowych środków trwałych lub inwestycji oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych; 2) przychody środków trwałych nowo ujawnionych; 3) nieodpłatne przyjęcie środków trwałych; 4) zwiększenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny. 	<p>1) Zespół 0 - „Aktywa trwałe” Konta zespołu 0 „Aktywa trwałe” służą do ewidencji:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) rzeczowych aktywów trwałych; 2) wartości niematerialnych i prawnych; 3) długoterminowych aktywów finansowych; 4) umorzenia składników aktywów trwałych. <p>2) Konto 011 - „Środki trwałe”</p> <p>Konto 011 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które nie podlegają ujęciu na kontach: 013, 014, 016 i 017.</p> <p>Na stronie Wn konta 011 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma - zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych, z wyjątkiem umorzenia środków trwałych, które ujmuje się na koncie 071.</p> <p>Na stronie Wn konta 011 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu gotowych środków trwałych lub inwestycji oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych; 2) przychody środków trwałych nowo ujawnionych; 3) nieodpłatne przyjęcie środków trwałych; 4) zwiększenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny.

<p>Na stronie Ma konta 011 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, z powodu zniszczenia, zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania; 2) ujawnione niedobory środków trwałych; 3) zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny. <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych; 2) ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe; 3) należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji. <p>Konto 011 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej.</p> <p>5) Konto 015 - „Mienie zlikwidowanych jednostek”</p> <p>Konto 015 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości mienia przejętego przez organ założycielski lub nadzorujący po zlikwidowanym przedsiębiorstwie państwowym, komunalnym lub innej podległej jednostce organizacyjnej, <i>czyli zakładzie budżetowym lub gospodarstwie pomocniczym.</i></p>	<p>Na stronie Ma konta 011 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, z powodu zniszczenia, zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania; 2) ujawnione niedobory środków trwałych; 3) zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny. <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych; 2) ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe; 3) należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji, 4) ustalenie wartości gruntów stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom. <p>Konto 011 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej.</p> <p>5) Konto 015 – „Mienie zlikwidowanych jednostek”</p> <p>Konto 015 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości mienia przejętego przez organ założycielski lub nadzorujący po zlikwidowanym przedsiębiorstwie państwowym, komunalnym lub innej podległej jednostce organizacyjnej.</p>
--	---

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

- 1) wartość mienia przejętego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, według wartości wynikającej z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki;
- 2) korektę wartości mienia, stanowiącą różnicę pomiędzy wartością mienia wynikającą z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki a wartością mienia przekazanego spółce, innej jednostce organizacyjnej lub sprzedanego;
- 3) wartość mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce organizacyjnej, która zostaje przyjęta na stan składników majątkowych organu założycielskiego lub organu nadzorującego.

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

- 1) wartość mienia pozostającego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, a przekazanego spółce, w wysokości wynikającej z umowy ze spółką, lub przekazanego jako udział do spółki, wartość mienia sprzedanego lub przekazanego innym jednostkom;
- 2) korektę wartości mienia stanowiącą różnicę pomiędzy wartością mienia wynikającą z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej a wartością mienia przekazanego spółce lub innym jednostkom.

Ewidencję szczegółową do konta 015 może stanowić bilans zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej wraz z załącznikami. Ewidencja szczegółowa może zawierać również dane z ewidencji pozabilansowej. Konto 015 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej według wartości wynikającej z bilansu tego przedsiębiorstwa lub jednostki, będącego w dyspozycji organu założycielskiego lub nadzorującego, a

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

- 1) wartość mienia przejętego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, według wartości wynikającej z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki;
- 2) korektę wartości mienia, stanowiącą różnicę pomiędzy wartością mienia wynikającą z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki a wartością mienia przekazanego spółce, innej jednostce organizacyjnej lub sprzedanego;
- 3) wartość mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce organizacyjnej, która zostaje przyjęta na stan składników majątkowych organu założycielskiego lub organu nadzorującego.

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

- 1) wartość mienia pozostającego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, a przekazanego spółce, w wysokości wynikającej z umowy ze spółką, lub przekazanego jako udział do spółki, wartość mienia sprzedanego lub przekazanego innym jednostkom;
- 2) korektę wartości mienia stanowiącą różnicę pomiędzy wartością mienia wynikającą z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej a wartością mienia przekazanego spółce lub innym jednostkom.

Ewidencję szczegółową do konta 015 może stanowić bilans zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej wraz z załącznikami. Ewidencja szczegółowa może zawierać również dane z ewidencji pozabilansowej. Konto 015 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej według wartości wynikającej z bilansu tego przedsiębiorstwa lub jednostki, będącego w dyspozycji organu założycielskiego lub nadzorującego, a

<p>nieprzekazanego spółkom, innym jednostkom organizacyjnym lub nieprzejętego na własne potrzeby, albo też zagospodarowanego w inny sposób.</p> <p>9) Konto 030 - „Długoterminowe aktywa finansowe”</p> <p>Konto 030 służy do ewidencji długoterminowych aktywów finansowych, w szczególności akcji i innych długoterminowych aktywów finansowych, o terminie wykupu dłuższym niż rok.</p> <p>Na stronie Wn konta 030 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma - zmniejszenia stanu długoterminowych aktywów finansowych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 030 powinna zapewnić ustalenie wartości poszczególnych składników długoterminowych aktywów finansowych według tytułów.</p> <p>Konto 030 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych aktywów finansowych.</p> <p>17) Konto 130 – „Rachunek bieżący jednostki”</p> <p>Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym.</p> <p>Na stronie Wn konta 130 ujmuje się wpływy środków pieniężnych:</p> <p>1) otrzymanych na realizację wydatków budżetowych zgodnie z planem finansowym oraz dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 223;</p>	<p>nieprzekazanego spółkom, innym jednostkom organizacyjnym lub nieprzejętego na własne potrzeby, albo też zagospodarowanego w inny sposób.</p> <p>9) Konto 030 - „Długoterminowe aktywa finansowe”</p> <p><i>Konto 030 służy do ewidencji długoterminowych aktywów finansowych, w szczególności akcji i innych długoterminowych aktywów finansowych nad którymi jednostka sprawuje kontrolę, o terminie wykupu dłuższym niż rok. Przy czym kontrola ta powinna wynikać w szczególności z przepisów prawa lub z określonego tytułu prawnego.</i></p> <p>Na stronie Wn konta 030 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu długoterminowych aktywów finansowych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 030 powinna zapewnić ustalenie wartości poszczególnych składników długoterminowych aktywów finansowych według tytułów.</p> <p>Konto 030 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych aktywów finansowych.</p> <p>17) Konto 130 - „Rachunek bieżący jednostki”</p> <p>Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym.</p> <p>Na stronie Wn konta 130 ujmuje się wpływy środków pieniężnych:</p> <p>1)otrzymanych na realizację wydatków budżetowych zgodnie z planem finansowym oraz dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 223;</p>
--	--

2) z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji dochodów budżetowych), w korespondencji z kontem 101, 221 lub innym właściwym kontem.

Na stronie Ma konta 130 ujmuje się:

1) zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki, jak również środki pobrane do kasy na realizację wydatków budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji wydatków budżetowych), w korespondencji z właściwymi kontami zespołów: 1, 2, 3, 4, 7 lub 8;

2) okresowe przelewy dochodów budżetowych do budżetu, w korespondencji z kontem 222;

3) okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia (ewidencja szczegółowa według dysponentów, którym przelano środki pieniężne), w korespondencji z kontem 223.

Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, **w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem.**

Na koncie 130 obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat, korekt wprowadza się dodatkowo techniczny zapis ujemny.

2) z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji dochodów budżetowych), w korespondencji z kontem 101, 221 lub innym właściwym kontem.

Na stronie Ma konta 130 ujmuje się:

1) zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki, jak również środki pobrane do kasy na realizację wydatków budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji wydatków budżetowych), w korespondencji z właściwymi kontami zespołów: 1, 2, 3, 4, 7 lub 8.

Ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji budżetowej może być też stosowana alternatywnie na kontach korespondujących z kontem rachunku bieżącego jednostki;

2) okresowe przelewy dochodów budżetowych do budżetu, w korespondencji z kontem 222;

3) okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia (ewidencja szczegółowa według dysponentów, którym przelano środki pieniężne), w korespondencji z kontem 223.

Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych.

Na koncie 130 obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, **co oznacza, że stosowana technika księgowości ma zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia wysokości tych obrotów oraz niezbędne dane do sporządzenia sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach. Dopuszczalne jest stosowanie innych niż dokumenty bankowe dowodów księgowych,**

<p>Konto 130 może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku saldo konta 130 w zakresie zrealizowanych wydatków podlega okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań budżetowych na stronę Ma konta 800, a w zakresie dochodów - na stronę Wn konta 800.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 130 jest prowadzona w szczególowości planu finansowego dochodów i wydatków budżetowych.</p> <p>Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 jest równe sald wynikających z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wydatków budżetowych; konto 130 w zakresie wydatków budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku; 2) dochodów budżetowych; konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przelane do budżetu. <p>Saldo konta 130 ulega likwidacji przez księgowanie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223; 2) przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 	<p><i>jeżeli jest to konieczne dla zachowania czystości obrotów.</i></p> <p>Konto 130 może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku saldo konta 130 w zakresie zrealizowanych wydatków podlega okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań budżetowych na stronę Ma konta 800, a w zakresie dochodów – na stronę Wn konta 800.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 130 jest prowadzona w szczególowości planu finansowego dochodów i wydatków budżetowych. <i>W przypadku dochodów nieuwjętych w planie finansowym dochody takie ewidencjonuje się według podziałek klasyfikacji budżetowej.</i></p> <p>Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 jest równe sald wynikających z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wydatków budżetowych; konto 130 w zakresie wydatków budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku; 2) dochodów budżetowych; konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przelane do budżetu. <p>Saldo konta 130 ulega likwidacji przez księgowanie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223; 2) przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem
---	--

222.

25) Konto 139 - „Inne rachunki bankowe”

Konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia.

Na koncie 139 prowadzi się w szczególności ewidencję obrotów na wyodrębnionych rachunkach bankowych:

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

Na koncie 139 dokonuje się księgowania wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, *w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów konta 139 między księgowością jednostki a księgowością banku.*

Na stronie Wn konta 139 ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie.

Na stronie Ma konta 139 ujmuje się wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, *a także według kontrahentów.*

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

222.

25) Konto 139 – „Inne rachunki bankowe”

Konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia.

Na koncie 139 prowadzi się w szczególności ewidencję obrotów na wyodrębnionych rachunkach bankowych:

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

Zapisy na koncie 139 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych.

Na stronie Wn konta 139 ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie.

Na stronie Ma konta 139 ujmuje się wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, *a także powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym.*

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

29) Konto 201 - „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Konto 201 służy do ewidencji 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 należności z tytułu przychodów finansowych. Na koncie 201 nie ujmuje się należności jednostek zaliczanych do dochodów budżetowych, które są ujmowane na koncie 221.

Konto 201 obciąża się za powstałe należności i roszczenia oraz za spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a uznaje się za powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń.

Ewidencja szczegółowa do konta 201 może być prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej oraz powinna zapewnić możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych według poszczególnych kontrahentów.

Konto 201 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma - stan zobowiązań.

35) 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, w korespondencji z kontem 840, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221.

Na stronie Ma konta 226 ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych w wysokości raty należnej na dany rok, w korespondencji z kontem 221.

29) Konto 201 – „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Konto 201 służy do ewidencji 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 należności z tytułu przychodów finansowych. Na koncie 201 nie ujmuje się należności jednostek zaliczanych do dochodów budżetowych, które są ujmowane na koncie 221.

Na stronie Wn konta 201 ujmuje się powstałe należności i roszczenia oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a na stronie Ma - powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń.

Ewidencja szczegółowa do konta 201 może być prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej oraz powinna zapewnić możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych według poszczególnych kontrahentów.

Konto 201 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma – stan zobowiązań.

35) 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, w korespondencji z kontem 840, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221.

Na stronie Ma konta 226 ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych, w korespondencji z kontem 221.

<p>Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych należności.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.</p> <p>53) Konto 403 - „Podatki i opłaty”</p> <p>Konto 403 służy do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłaty notarialnej, opłaty skarbowej i opłaty administracyjnej.</p> <p>Na stronie Wn konta ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie Ma ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy - przeniesienie kosztów z tego tytułu na konto 860.</p> <p>58) Zespół 5 - „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”</p>	<p>Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych należności.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.</p> <p>42) Konto 235 – „Rozliczenia dochodów budżetowych z tytułu podatków”</p> <p><i>Konto 235 służy do ewidencji w izbach administracji skarbowej operacji rozliczeń dochodów budżetowych z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.</i></p> <p><i>Na stronie Wn konta 235 ujmuje się, na podstawie rocznych jednostkowych sprawozdań budżetowych, dochody budżetowe z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa w korespondencji z kontem 720.</i></p> <p><i>Na stronie Ma konta 235 ujmuje się, na podstawie rocznych łącznych sprawozdań budżetowych, przeksięgowania dochodów budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa, na konto 800.</i></p> <p>55) Konto 403 - „Podatki i opłaty”</p> <p>Konto 403 służy do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej oraz składek i wpłat do organizacji międzynarodowych.</p> <p>Na stronie Wn konta ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie Ma ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy – przeniesienie kosztów z tego tytułu na konto 860.</p> <p>60) Zespół 5 - „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”</p>
--	--

Konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” służą do ewidencji i rozliczenia kosztów w układzie kalkulacyjnym.

Nie ujmuje się na kontach zespołu 5 kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych.

Konta zespołu 5 zaleca się prowadzić wówczas, gdy:

1) charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania;

2) w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

66) Konto 640 - „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Konto 640 służy do ewidencji kosztów przyszłych okresów (rozliczenia czynne) oraz rezerw na wydatki przyszłych okresów (rozliczenia bierne).

Na stronie Wn konta 640 ujmuje się koszty proste i złożone poniesione w okresie sprawozdawczym, a dotyczące przyszłych okresów, oraz wydatki poniesione w okresie sprawozdawczym, na które utworzono w okresach poprzednich rezerwę.

Na stronie Ma konta 640 ujmuje się utworzenie rezerwy na wydatki przyszłych okresów oraz zaliczenie do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów poniesionych w okresach poprzednich.

Konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” służą do ewidencji i rozliczenia kosztów w układzie kalkulacyjnym. ***Konta tego zespołu mogą zostać również wykorzystane do ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym.***

Nie ujmuje się na kontach zespołu 5 kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych.

Konta zespołu 5 zaleca się prowadzić wówczas, gdy:

1) charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania;

2) w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

68) Konto 640 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Konto 640 służy do ewidencji kosztów przyszłych okresów (***rozliczenia międzyokresowe czynne***) oraz ***prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy (rozliczenia międzyokresowe bierne)***.

Na stronie Wn konta 640 ujmuje się koszty proste i złożone poniesione w okresie sprawozdawczym, a dotyczące przyszłych okresów, ***oraz koszty poniesione w okresie sprawozdawczym, w związku z którymi w poprzednich okresach dokonano rozliczenia międzyokresowego kosztów (bierne)***.

Na stronie Ma konta 640 ujmuje się prawdopodobne zobowiązania przypadające na bieżący okres sprawozdawczy oraz zaliczenie do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów poniesionych w

<p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 640 powinna umożliwić ustalenie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wysokości tych kosztów zakupu, które podlegają rozliczeniu w czasie; 2) wysokości innych rozliczeń międzyokresowych kosztów z dalszym podziałem według ich tytułów. <p>Saldo Wn konta 640 wyraża koszty przyszłych okresów, a saldo Ma - rezerwy na wydatki przyszłych okresów.</p> <p>79) Konto 800 - „Fundusz jednostki”</p> <p>Konto 800 służy do ewidencji równowartości majątku trwałego i obrotowego jednostki i ich zmian.</p> <p>Na stronie Wn konta 800 ujmuje się zmniejszenia funduszu, a na stronie Ma - jego zwiększenia, zgodnie z odrębnymi przepisami regulującymi gospodarkę finansową jednostki.</p> <p>Na stronie Wn konta 800 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przeksięgowanie straty bilansowej roku ubiegłego z konta 860; 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222; 3) przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje z konta 810; 4) różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych; 5) wartość sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych oraz wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie; 	<p><i>okresach poprzednich.</i></p> <p>Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 640 powinna umożliwić ustalenie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wysokości tych kosztów zakupu, które podlegają rozliczeniu w czasie; 2) wysokości innych rozliczeń międzyokresowych kosztów z dalszym podziałem według ich tytułów. <p>Saldo Wn konta 640 wyraża koszty przyszłych okresów, a saldo Ma - <i>stan prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy.</i></p> <p>79) Konto 800 - „Fundusz jednostki”</p> <p>Konto 800 służy do ewidencji równowartości aktywów trwałych i obrotowych jednostki i ich zmian.</p> <p>Na stronie Wn konta 800 ujmuje się zmniejszenia funduszu, a na stronie Ma – jego zwiększenia, zgodnie z odrębnymi przepisami regulującymi gospodarkę finansową jednostki.</p> <p>Na stronie Wn konta 800 ujmuje się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przeksięgowanie straty bilansowej roku ubiegłego z konta 860; 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222 oraz konta 235; 3) przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje z konta 810; 4) różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych; 5) wartość sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych oraz wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;
---	--

- 6) wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek;
- 7) wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia;
- 8) 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.

Na stronie Ma konta 800 ujmuje się w szczególności:

- 1) przeksięgowanie zysku bilansowego roku ubiegłego z konta 860;
- 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych z konta 223;
- 3) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich z konta 227;
- 4) okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z konta 228;
- 5) wpływ środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji;
- 6) różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych;
- 7) nieodpłatne otrzymanie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;
- 8) wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek;
- 9) wartość objętych akcji i udziałów;
- 10) wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 800 powinna zapewnić możliwość ustalenia przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki.

Konto 800 wykazuje na koniec roku saldo

- 6) wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek;
- 7) wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia;
- 8) 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.

Na stronie Ma konta 800 ujmuje się w szczególności:

- 1) przeksięgowanie zysku bilansowego roku ubiegłego z konta 860;
- 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych z konta 223;
- 3) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich z konta 227;
- 4) okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z konta 228;
- 5) wpływ środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji;
- 6) różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych;
- 7) nieodpłatne otrzymanie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;
- 8) wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek;
- 9) wartość objętych akcji i udziałów;
- 10) wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 800 powinna zapewnić możliwość ustalenia przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki.

Saldo konta 800 oznacza stan funduszu jednostki.

Ma, które oznacza stan funduszu jednostki.

81) Konto 820 - „Rozliczenie wyniku finansowego”

Konto 820 służy do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych *oraz nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.*

Na stronie Wn konta 820 ujmuje się dokonane lub należne wpłaty do budżetu z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych *oraz nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.*

Na stronie Ma konta 820 ujmuje się przeniesienie salda konta w roku następnym na konto 800.

83) Konto 851 - „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Konto 851 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Środki pieniężne tego funduszu, wyodrębnione na specjalnym rachunku bankowym, ujmuje się na koncie 135 "Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia". Pozostałe środki majątkowe ujmuje się na odpowiednich kontach działalności podstawowej jednostki (z wyjątkiem kosztów i przychodów podlegających sfinansowaniu z funduszu). Ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie:

1) stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, *z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków zmniejszeń;*

2) wysokości poniesionych kosztów i wysokości uzyskanych przychodów przez poszczególne rodzaje działalności socjalnej.

81) Konto 820 - „Rozliczenie wyniku finansowego”

Konto 820 służy do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych .

Na stronie Wn konta 820 ujmuje się dokonane lub należne wpłaty do budżetu z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych.

Na stronie Ma konta 820 ujmuje się przeniesienie salda konta w roku następnym na konto 800.

83) Konto 851 - „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Konto 851 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Środki pieniężne tego funduszu, wyodrębnione na specjalnym rachunku bankowym, ujmuje się na koncie 135 „Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia”. Pozostałe środki majątkowe ujmuje się na odpowiednich kontach działalności podstawowej jednostki (z wyjątkiem kosztów i przychodów podlegających sfinansowaniu z funduszu). Ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie:

1) stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;

2) wysokości poniesionych kosztów i wysokości uzyskanych przychodów przez poszczególne rodzaje działalności socjalnej.

<p>Saldo Ma konta 851 wyraża stan zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.</p> <p>87) Konto 870 - „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”</p> <p>Konto 870 służy do ewidencji obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego.</p> <p>Na stronie Wn konta 870 ujmuje się zarachowane zmniejszenia wyniku, w korespondencji z kontem 225.</p> <p>Ewidencję szczegółową do konta 870 prowadzi się według poszczególnych rozliczeń z budżetem.</p> <p>W końcu roku budżetowego saldo konta 870 podlega przeniesieniu na stronę Wn konta 860.</p> <p>9) Konto 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”</p> <p>Konto 998 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych <i>ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej</i> danego roku budżetowego oraz w <i>planie finansowym</i> niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym.</p> <p>Na stronie Wn konta 998 ujmuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym; 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego. <p>Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których</p>	<p>Saldo Ma konta 851 wyraża stan zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.</p> <p>87)Konto 870 - „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”</p> <p>Konto 870 służy do ewidencji obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego <i>oraz nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.</i></p> <p>Na stronie Wn konta 870 ujmuje się zarachowane zmniejszenia wyniku, w korespondencji z kontem 225.</p> <p>Ewidencję szczegółową do konta 870 prowadzi się według poszczególnych rozliczeń z budżetem.</p> <p>W końcu roku budżetowego saldo konta 870 podlega przeniesieniu na stronę Wn konta 860.</p> <p>11) Konto 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”</p> <p>Konto 998 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych <i>danego roku budżetowego oraz niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym.</i></p> <p>Na stronie Wn konta 998 ujmuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym; 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego. <p>Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których</p>
---	--

<p>wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 998 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.</p> <p>Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.</p> <p>10) Konto 999 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”</p> <p>Konto 999 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat oraz niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych.</p> <p>Na stronie Wn konta 999 ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich, a <i>obciążających plan finansowy roku bieżącego jednostki budżetowej lub plan finansowy niewygasających wydatków przeznaczony do realizacji w roku bieżącym.</i></p> <p>Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 999 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych <i>planu finansowego</i>, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.</p> <p>Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.</p>	<p>wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 998 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych <i>i powinna zapewnić w szczególności ustalenie kwoty niewygasających wydatków.</i></p> <p>Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.</p> <p>12) Konto 999 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”</p> <p>Konto 999 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat oraz niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych.</p> <p>Na stronie Wn konta 999 ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich <i>przeznaczonych do realizacji w roku bieżącym.</i></p> <p>Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych.</p> <p>Ewidencja szczegółowa do konta 999 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych <i>i powinna zapewnić w szczególności ustalenie kwoty niewygasających wydatków.</i></p> <p>Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.</p>
---	--

Zmiany w opisie kont:

- **011 „Środki trwałe”** - wprowadzono zapis zgodnie z którym ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić ustalenie wartości gruntów stanowiących własność JST przekazanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom,
- **015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”** - zrezygnowano ze wskazywania rodzajów podległych jednostek organizacyjnych tj. zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych,
- **030 „Długoterminowe aktywa finansowe”** - doprecyzowanie opisu do konta poprzez wskazanie sprawowania kontroli nad długoterminowymi aktywami finansowymi, jako kryterium ich ujmowania. Przy czym kontrola ta powinna wynikać w szczególności z przepisów prawa lub z określonego tytułu prawnego.
- **130 „Rachunek bieżący jednostki”** - fragment opisu do konta otrzymał brzmienie: „Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych.

Analogicznie do ww. fragmentu zmianie uległy zapisy na kontach 137, 138 i 139. Oprócz tego, zmianie uległa treść zasady czystości obrotów, tj. stosowana technika księgowości ma zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia wysokości tych obrotów oraz niezbędne dane do sporządzenia sprawozdań: finansowych, budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach. Rozszerzono też fragment konta dotyczący opisu operacji na stronie Ma (ppkt 1) poprzez dodanie zdania: „Ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji budżetowej może być też stosowana alternatywnie na kontach korespondujących z kontem rachunku bieżącego jednostki.” Rozszerzono fragment opisu konta dotyczący ewidencji szczegółowej poprzez dodanie zdania: „W przypadku dochodów nieujętych w planie finansowym dochody takie ewidencjonuje się według podziałek klasyfikacji budżetowej.”
- **139 „Inne rachunki bankowe”** - zmieniono fragment opisu konta dotyczący ewidencji szczegółowej poprzez zastąpienie wyrazów „według

kontrahentów” wyrazami „powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym”.

- **201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” –**
zmiana redakcyjna, tj.
 - **było:** konto obciąża się ... i konto uznaje się....
 - **Jest:** na stronie Wn ujmuje się i na stronie Ma ujmuje się....
 -
- **403 „Podatki i opłaty” -** do katalogu ewidencjonowanych na tym koncie opłat dodano również składki i wpłaty do organizacji międzynarodowych,
- **zmieniono opis zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” –** dodanie możliwości ewidencjonowania budżetu zadaniowego na kontach zespołu 5,
- **640 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów” -** w opisie konta doprecyzowano, iż służy ono do ewidencji prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy (rozliczenia międzyokresowe bierne), co ma na celu dostosowanie opisu konta do przepisów ustawy o rachunkowości (było: rezerw na wydatki przyszłych okresów).
- **720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”-** dodano zapis: w izbach administracji skarbowej na stronie Ma konta 720 ujmuje się również na podstawie rocznych jednostkowych sprawozdań budżetowych, dochody budżetowe z tytułu podatków przekazane przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych na rachunek budżetu państwa w korespondencji z kontem 235.

➤ **800 „Fundusz jednostki”:**

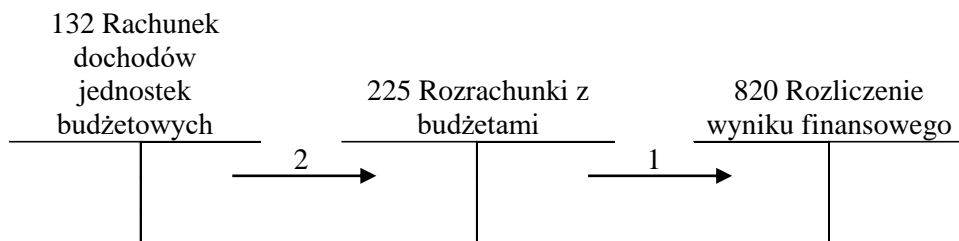
- dodano, że na stronie Wn konta 800 ujmuje się przebieganie, **pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 235 (identycznie jak w przypadku konta 222),**
- z uwagi na to, iż w praktyce występują różne sytuacje dokonano zmiany w opisie –w zależności od przebiegu zdarzeń w danej jednostce – **odstąpiono od obowiązku wykazywania na koniec roku salda Ma tego konta.**

➤ **820 „Rozliczenie wyniku finansowego”** - rozliczenie nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową dotychczas ewidencjonowane na koncie 820 przeniesiono na konto 870.

Analogicznie zmiany dokonano w opisie konta 870 „**Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy**” poprzez dodanie na tym koncie operacji związanych z rozliczeniem nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.

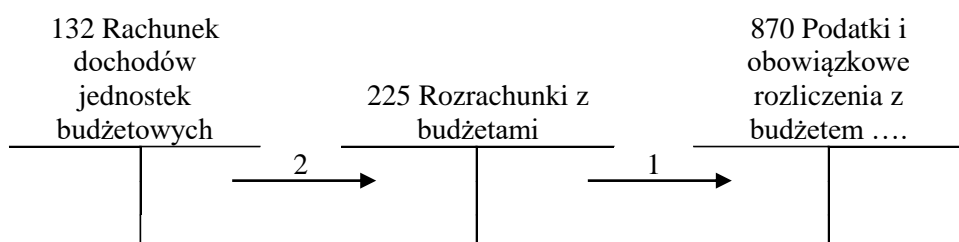
➤ **Konto 820** ma służyć tylko do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych. Na stronie Wn konta 820 ujmuje się dokonane lub należne wpłaty do budżetu z tytułu nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych. Na stronie Ma konta 820 ujmuje się przeniesienie salda konta w roku następnym na konto 800.

Było



1. Ustalenie w końcu roku nadwyżki środków na rachunku dochodów wydzielonych
2. W następnym roku przelew do budżetu nadwyżki środków na rachunku dochodów wydzielonych

Jest:



1. Ustalenie w końcu roku nadwyżki środków na rachunku dochodów wydzielonych
2. W następnym roku przelew do budżetu nadwyżki środków na rachunku dochodów wydzielonych

Zmiany w opisie kont:

➤ **851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” -**

zmiana o charakterze technicznym:

Było: ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie:

- 1) stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków zmniejszeń.

Jest: Ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie:

- 1) stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Zmiany w opisie kont:

998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku

bieżącego” - zrezygnowano z odniesienia do planu finansowego jednostki;

wskazano, aby z opisu konta wynikało, że służy ono do ewidencji kwot wynikających z umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.

999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych

lat”- też zrezygnowano z odniesienia do planu finansowego.

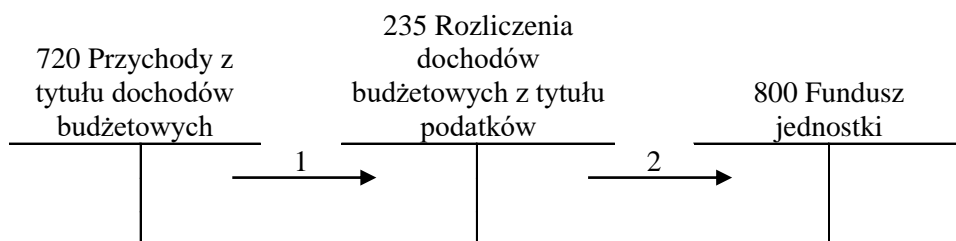
Dodano nowe konto:

- **235 „Rozliczenia dochodów budżetowych z tytułu podatków”.**

Konto 235 służy do ewidencji w izbach administracji skarbowej operacji rozliczeń dochodów budżetowych z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Na stronie Wn konta 235 ujmuje się na podstawie rocznych jednostkowych sprawozdań budżetowych, dochody budżetowe z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa w korespondencji z kontem 720.

Na stronie Ma konta 235 ujmuje się na podstawie rocznych łącznych sprawozdań budżetowych, przekięgowania dochodów budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa na konto 800.



1. Ujęcie, na podstawie rocznych jednostkowych sprawozdań budżetowych, dochodów budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa.
2. Przeksięgowanie, na podstawie rocznych łącznych sprawozdań budżetowych, dochodów budżetowych z tytułu podatków przekazanych przez organy podatkowe na rachunek budżetu państwa.

Zaangażowanie wydatków w jednostkach budżetowych - przybliżenie zagadnienia.

■ **Zmiany w opisie kont – od 1.01.2018r.**

Było – do 31.12.2017

Konto 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Konto 998 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych **ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym.**

Na stronie Wn konta 998 ujmuje się:

- 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym;
- 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego.

Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.

Ewidencja szczegółowa do konta 998 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.

Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.

Jest:

Konto 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Konto 998 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych *danego roku budżetowego oraz niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym.*

Na stronie Wn konta 998 ujmuje się:

- 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym;
- 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego.

Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.

Ewidencja szczegółowa do konta 998 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych *i powinna zapewnić w szczególności ustalenie kwoty niewygasających wydatków.*

Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.

ZMIANA:

998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” -

zrezygnowano z odniesienia do planu finansowego jednostki; wskazano, aby z opisu konta wynikało, że służy ono do ewidencji kwot wynikających z umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym.

Było– do 31.12.2017

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 zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich, **a obciążających plan finansowy roku bieżącego jednostki budżetowej lub plan finansowy niewygasających wydatków przeznaczony do realizacji w roku bieżącym.**

Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych.

Ewidencja szczegółowa do konta 999 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.

Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.

Jest:

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 zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich *przeznaczonych do realizacji w roku bieżącym*.

Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych.

Ewidencja szczegółowa do konta 999 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych *i powinna zapewnić w szczególności ustalenie kwoty niewygasających wydatków*.

Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.

ZMIANA:

999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat” - też zrezygnowano z odniesienia do planu finansowego.

Jednostki budżetowe – na mocy przepisów art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – **zobowiązane zostały do prowadzenia ewidencji księgowej, uwzględniającej wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów również zaangażowanie środków.**

Jednocześnie należy odróżnić zaangażowanie od zobowiązania, które oznacza wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki (art. 3 ust. 1 pkt 20 ustawy o rachunkowości).

Zaangażowanie natomiast poprzedza powstanie zobowiązania, oraz wydatku. Podkreślenia wymaga fakt, iż zaangażowanie środków, poprzedzające dokonanie wydatków, **ujmuje się na kontach ewidencji pozabilansowej jednostki, co nie powoduje powstawania zobowiązań mających odzwierciedlenie w jej ewidencji bilansowej.**

Ewidencja zaangażowania wydatków w jednostce budżetowej w przypadku umów wieloletnich

Jakie są zasady ewidencji zaangażowania wydatków w jednostce budżetowej w przypadku umów wieloletnich? Czy takie umowy należy ujmować w zaangażowaniu lat przyszłych, czy tylko roku bieżącego?

Do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych w jednostkach budżetowych służą konta 998 "Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego" i 999 "Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat" - są to konta pozabilansowe.

Na stronie Wn konta 998 ujmuje się:

- 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym,
- 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego.

Natomiast na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym. Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.

Konto 999 służy z kolei 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 zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich **przeznaczonych do realizacji w roku bieżącym.**

Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych.

Ewidencja szczegółowa do konta 999 jest prowadzona według podziałek klasyfikacyjnych **i powinna zapewnić w szczególności ustalenie kwoty niewygasających wydatków.**

Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.

Co istotne, przepisy rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, ani żadne inne przepisy, do **stosowania których zobowiązane są jednostki budżetowe, nie wskazują z jaką częstotliwością należy dokonywać zapisów na koncie 998.**

Zaangażowanie wydatków księgowane po stronie Ma tego konta powinno odbywać się bieżąco na podstawie poszczególnych umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność poniesienia wydatków budżetowych w roku bieżącym bądź zbiorczo na koniec każdego miesiąca.

Natomiast zapisów po stronie Wn konta 998, w wysokości wydatków wykonanych (zrealizowanych), dokonywać można:

1) w momencie poniesienia wydatku - podstawą ewidencji będą wtedy wyciągi bankowe, lub

2) raz na miesiąc, kwartał, a nawet raz w roku - dowodem księgowym, na podstawie którego jednostka dokona księgowania dokonanych wydatków, będzie wówczas dokument PK sporządzony na podstawie zestawienia poniesionych wydatków.

W przypadku niepełnego zrealizowania planu wydatków mimo zaangażowania, wartość zaangażowania ponad zrealizowane w danym roku wydatki, a więc saldo konta 998, przenosi się - pod datą 31 grudnia - na konto 999.

Kwota tego zaangażowania stanowi bowiem będzie zaangażowanie lat przyszłych.

W wyniku tego przeksięgowania konto 998 na koniec roku nie będzie wykazywać salda.

Przykład

I. Założenia:

Jednostka budżetowa podpisała w 2023 r. umowę, która skutkuje zaangażowaniem wydatków budżetowych. W 2023 r. kwota zaangażowania wynosiła: 70.000 zł. Natomiast zaangażowanie lat przyszłych wynosi: 280.000 zł, z tego kwota: 110.000 zł dotyczy 2024r., kwota: 110.000 zł dotyczy 2025 r., a kwota: 60.000 zł dotyczy 2026 r. Do końca 2023 r. wydatkowano na ten cel: 62.000 zł. W 2024 r. wydatkowano: 8.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2023 r.			
1. Kwota zaangażowania wydatków w 2023 r.	70.000 zł		998
2. Zaangażowanie lat przyszłych	280.000 zł		999
3. Zapłata zobowiązania	62.000 zł	201	130
4. Wydatki zrealizowane - zapis równoległy do operacji 3	62.000 zł	998	
5. Wartość zaangażowania ujęta na koncie 998, przewyższająca zrealizowane do końca 2023 r. wydatki (księgowanie pod datą 31.12.2023 r.)	8.000 zł	998	
6. Saldo konta 998 przeksięgowywane na konto 999 pod datą 31.12.2023 r.	8.000 zł		999
B. Zapisy w księgach 2024 r.			
1. Równowartość zaangażowanych wydatków ujętych w roku poprzednim na koncie 999, które przechodzą do zaangażowania wydatków roku bieżącego (księgowanie na początku 2024 r.), w tym: - wydatki niewykonane do końca 2023 r.: 8.000 zł - zaangażowanie dotyczące 2024 r.: 110.000 zł	118.000 zł	999	
2. Kwota zaangażowania wydatków w roku bieżącym (2024r.)	118.000 zł		998
3. Zapłata zobowiązania	8.000 zł	201	130
4. Wydatki zrealizowane - zapis równoległy do operacji 3	8.000 zł	998	

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2023 r.

Konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”				Konto 130 „Rachunki bieżące jednostek budżetowych”			
(3)	62.000	62.000	(S.p.)	(S.p.)	100.000	62.000	(3)
Konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” – ewidencja pozabilansowa				Konto 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat” – ewidencja pozabilansowa			
(4)	62.000	70.000	(1)		280.000		(2)
(5)	8.000				8.000		(6)
	70.000	70.000			288.000		(S.k.)

B. Zapisy w księgach 2024 r.

Konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”				Konto 130 „Rachunki bieżące jednostek budżetowych”			
(3)	8.000	8.000	(S.p.)	(S.p.)	38.000	8.000	(3)
Konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” – ewidencja pozabilansowa				Konto 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat” – ewidencja pozabilansowa			
(4)	8.000	118.000	(2)	(1)	118.000	288.000	(S.p.)

Zaangażowanie:

Przykład:

Zakup energii elektrycznej

W dniu 1.2.2024 r. zawarto umowę na czas nieokreślony na dostawę energii elektrycznej. Odczytu liczników energii dokonano 25.3.2024 r. Po odczycie wystawiono fakturę VAT na kwotę 1000 zł, z terminem płatności do 10.5.2024 r. Fakturę opłacono terminowo.

Lp.	Opis zdarzenia i udokumentowanie	Kwota (w zł)	Data operacji	Wn	Ma
1.	Umowa – zawarcie umowy na dostawę energii elektrycznej		1.2.2024 r.	Umowa bez wymiaru finansowego nie	

				jest ujmowana w ewidencji finansowo-księgowej	
2.	Odczyt liczników energii elektrycznej i wystawienie faktury – ujęcie w ewidencji bilansowej	1 000	25.3.2024 r.	401	201
3.	Odczyt liczników energii elektrycznej i wystawienie faktury – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	1 000	25.3.2024 r.		998
4.	WB. Dokonanie zapłaty za fakturę dotyczącą energii elektrycznej – ujęcie w ewidencji bilansowej	1 000	10.5.2024 r.	201	130
5.	WB. Dokonanie zapłaty za fakturę dotyczącą energii elektrycznej – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	1 000	10.5.2024 r.	998	

Przykład:

Umowę na usługi telekomunikacyjne zawarto 20.1.2024 r. Fakturę za usługi telefoniczne za luty 2024 r. w wysokości 800 zł wystawiono 5.3.2024 r. Wyszczególniono w niej: abonament w wysokości 100 zł za marzec 2024 r. oraz koszty za rozmowy telefoniczne w wysokości 700 zł za luty 2024 r. Termin zapłaty ustalono do 14.3.2024 r. Fakturę uregulowano w wyznaczonym terminie.

Lp.	Opis zdarzenia i udokumentowanie	Kwota (zł)	Data operacji	Wn	Ma
1.	Umowa – zawarcie umowy na dostawę usług telefonicznych		20.1.2024 r.	Umowa bez wymiaru finansowego nie jest ujmowana w ewidencji finansowo-	

				księgowej	
2.	Faktura – otrzymanie faktury za usługi telefoniczne – ujęcie w ewidencji bilansowej	800*	5.3.2024 r.	402	201
3.	Faktura – otrzymanie faktury za usługi telefoniczne – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	800	5.3.2024 r.		998
4.	WB. Dokonanie zapłaty za usługi telefoniczne – ujęcie w ewidencji bilansowej	800	14.3.2024 r.	201	130
5.	WB. Dokonanie zapłaty za usługi telefoniczne – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	800	14.3.2024 r.	998	

* Z kwoty 800 zł abonament w wysokości 100 zł (w zależności od przyjętego rozwiązania w polityce rachunkowości) będzie ujęty w kosztach tego samego miesiąca, kiedy ujmowane są rozmowy telefoniczne, a następnie rozliczany jako koszty rozliczane w czasie, do miesiąca, którego dotyczy, lub bezpośrednio w koszty tego miesiąca, którego dotyczy.

Przykład:

Zakup usług szkoleniowych

W dniu 12.3.2024 r. jednostka otrzymała ofertę szkolenia, którego koszt wynosił 300 zł. W dniu 15.3.2024r. kierownik jednostki podpisał zgłoszenie pracownika na szkolenie.

Warunkiem uczestnictwa było dokonanie przedpłaty do 20.3.2024 r., samo szkolenie miało się natomiast odbyć 25.3.2024 r. Przedpłaty dokonano 20.3.2024 r. Po szkoleniu otrzymano fakturę wystawioną z datą 25.3.2024 r.

Lp.	Opis zdarzenia i udokumentowanie	Kwota (w zł)	Data operacji	Wn	Ma
1.	Otrzymanie oferty dotyczącej szkolenia		12.3.2024 r.	To zdarzenie nie jest ujmowane w ewidencji finansowo-księgowej	
2.	Zgłoszenie pracownika na szkolenie – ujęcie ewidencji pozabilansowej	300	15.3.2024 r.		998
3.	WB. Dokonanie przedpłaty na szkolenie – ujęcie w ewidencji bilansowej	300	20.3.2024 r.	201	130
4.	WB. Dokonanie przedpłaty na szkolenie – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	300	20.3.2024 r.	998	
5.	Uczestnictwo w szkoleniu – odbiór faktury	300	25.3.2024r.	To zdarzenie nie jest ujmowane w ewidencji finansowo-księgowej	
6.	Faktura – faktura wystawiona po odbyciu szkolenia – ujęcie w ewidencji bilansowej	300	25.3.2024 r.	405	201

Przykład:

Umowa wieloletnia dotycząca świadczenia usług dozoru

W dniu 5.1.2023 r. zawarto umowę na świadczenie usług dozoru na okres 2 lat, tj. od 1.2.2023 r. do 31.1.2025 r. Zapłata za świadczenie usług dozoru będzie się odbywała za okresy miesięczne, na podstawie wystawianych faktur, w wysokości zryczałtowanej za miesiąc - 3000 zł. Umowę podpisano na łączną kwotę w wysokości 72 000 zł, z tego na okres 2023 r. w wysokości 33 000 zł. W 2024 r. kwota umowna opiewa na kwotę 36 000 zł, a w

2025 r. - 3000 zł. W dniu 5.3.2023 r. wystawiono fakturę za luty, którą opłacono zgodnie z zobowiązującym terminem, tj. 15.3.2023 r.

Lp.	Opis zdarzenia i udokumentowanie	Kwota (w zł)	Data operacji	Wn	Ma
1.	Umowa – zawarcie umowy na świadczenie usług dozoru – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	33 000 39 000	5.1.2023 r.		998 999
2.	Faktura – otrzymanie faktury za świadczenie usług dozoru – ujęcie w ewidencji bilansowej	3 000	5.3.2023 r.	402	201
3.	WB. Dokonanie zapłaty za usługi telefoniczne – ujęcie w ewidencji bilansowej	3 000	15.3.2023 r.	201	130
4.	WB. Dokonanie zapłaty za świadczenie usług dozoru – ujęcie w ewidencji pozabilansowej	3 000	15.3.2023 r.	998	
5.	PK. Przeniesienie zaangażowania dotyczącego 2024 r., z datą 1.1.2024 r., na konto 998 dotyczące zaangażowania z 2024 r.	36 000		999	998

Uwaga: Operacje 2–4 powtarzają się za poszczególne miesiące.

Zaangażowanie:

Sposób udokumentowania/forma urządzenia ewidencyjnego

Ewidencja zaangażowania jest dokonywana na kontach pozabilansowych, z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji planu finansowego jednostki i lat finansowania.

Ujęcie zaangażowania w księgach rachunkowych wymaga właściwego udokumentowania. Każdy przyjęty dokument powinien spełniać wymogi określone w art. 21 ust. 1 RachunkU, tj. dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

- 1) określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,

- 2) określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- 3) opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe określoną także w jednostkach naturalnych,
- 4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu,
- 5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów,
- 6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Podstawą ujęcia w księgach wartości zaangażowania mogą być dowody źródłowe lub zbiorcze, takie jak:

- 1) umowy na zakup usług, materiałów, środków trwałych,
- 2) umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło,
- 3) obliczenia dotyczące pochodnych od wynagrodzeń,
- 4) decyzje przyznające świadczenia społeczne,
- 5) decyzje przyznające dotacje,
- 6) deklaracje dotyczące podatków, np. podatku od nieruchomości czy podatku od środków transportowych,
- 7) zamówienia, np. na prenumeratę,
- 8) usługi (w tym szkoleniowe) czy też materiały,
- 9) polecenia wyjazdu – jeżeli zgłoszono zapotrzebowanie na zaliczkę lub jeżeli są podstawą wypłacenia kosztów związanych z wyjazdem służbowym,
- 10) faktury, rachunki dla umów, w których nie określono wartości świadczeń (dostawy energii, wody, gazu, usług pocztowych, usług telekomunikacyjnych),
- 11) zapłacone faktury i rachunki dotyczące drobnych zakupów, które nie zostały poprzedzone umową,
- 12) dokumentacja bankowa związana z opłatami bankowymi i prowizjami,
- 13) dokumentacja związana z opłatami karnymi czy odszkodowawczymi,
- 14) dowody zbiorcze służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być pojedynczo wymienione w dowodzie zbiorczym, np. zestawienia zawartych w danym miesiącu umów,
- 15) wyciągi bankowe dotyczące płatności zaangażowanych kwot.

Rodzaj dokumentów, które są podstawą ujęcia zaangażowania w księgach, powinien być określony w procedurach jednostki przez jej kierownika.

Podstawą ujęcia na kontach: 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”, równowartości sfinansowanych wydatków powinny być dowody związane z poszczególnymi wydatkami albo miesięczne zestawienia poniesionych wydatków. **Ewidencja szczegółowa dotycząca zaangażowania musi również spełniać wymogi sprawozdawczości budżetowej.**

Powiązania ze sprawozdaniami budżetowymi

Ewidencja dotycząca zaangażowania wydatków budżetowych jest ujmowana na kontach pozabilansowych, dlatego wielkości wynikające z tej ewidencji nie są przedmiotem sprawozdawczości finansowej.

Nie mają one wpływu na wielkość aktywów i pasywów jednostki ani przychodów, kosztów, dochodów budżetowych, wydatków budżetowych czy też funduszy jednostki. Ta ewidencja ma natomiast wpływ na sprawozdawczość budżetową.

Zgodnie z SprBudżR zaangażowanie wydatków budżetowych jest wykazywane w sprawozdaniach:

1) Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa,

Państwowe jednostki budżetowe – zgodnie z instrukcją dotyczącą sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa, stanowiącą załącznik Nr 35 do SprBudżR – wykazują zaangażowanie w sprawozdaniach miesięcznych i w sprawozdaniu rocznym w kolumnie 7 „Zaangażowanie” sprawozdania Rb-28.

Zaangażowanie wykazuje się w kwotach narastających od początku do końca roku, ale na koniec danego okresu. Przykładowo w wartości zaangażowania dotyczącego wynagrodzeń za pracę za pierwsze półrocze należy wykazać zaangażowanie całego roku, gdyż na dany rok budżetowy jest opracowany plan wydatków budżetowych.

Wartość zaangażowania wykazuje się w szczególowości: dział, rozdział, paragraf klasyfikacji budżetowej. Sumowaniu podlegają kwoty wyszczególnione w rozdziałach. W kolumnie „Zaangażowanie” w sprawozdaniu Rb-28 wykazuje się obroty strony Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”.

Z uwagi na obowiązek wykazywania w sprawozdawczości budżetowej obrotów strony Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” korekty powodujące zmniejszenie zaangażowania wydatków budżetowych w danym roku budżetowym muszą być dokonywane zapisem „czerwonym”.

Ujmowanie w sprawozdaniach Rb-28 zaangażowania na podstawie obrotów Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”, na którym ewidencja jest prowadzona zgodnie z propozycjami przedstawionymi w niniejszym artykule spowoduje, że zaangażowanie będzie obrazować faktyczne rozdysponowanie środków pieniężnych danego roku budżetowego. Zaangażowanie nie powinno być wyższe od planu. Jeżeli jednak w momencie sporządzania sprawozdania z ewidencji wynika zaangażowanie wyższe od planu, takie zaangażowanie powinno być wykazane w sprawozdawczości.

Zaangażowanie jest wykazywane również w sprawozdaniach z wykonania planu wydatków budżetu państwa związanych z realizacją programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz w sprawozdaniach dotyczących wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, tj.:

- 1) Rb-28 Programy – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej. W tym sprawozdaniu w kolumnie 8. wykazuje się zaangażowanie wydatków związane z wkładem UE, w kolumnie 9. – zaangażowanie wydatków związane z wkładem budżetu państwa. Wkład UE dotyczy wydatków budżetu państwa na realizację programów i projektów podlegających refundacji z budżetu UE, oznaczonych w klasyfikacji budżetowej czwartą cyfrą „1”, „5” lub „8”. To sprawozdanie sporządzają dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni, z wyłączeniem kierowników placówek;
- 2) Rb-28 Programy WPR – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE na realizację Wspólnej Polityki Rolnej. W tym sprawozdaniu w kolumnie 8. wykazuje się

zaangażowanie wydatków związane z wkładem UE, w kolumnie 9. – zaangażowanie wydatków związane z wkładem budżetu państwa. Wkład UE dotyczy wydatków budżetu państwa na realizację programów i projektów podlegających refundacji z budżetu UE, oznaczonych w klasyfikacji budżetowej czwartą cyfrą „8”.

To sprawozdanie sporządzają dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni, z wyłączeniem kierowników placówek;

- 3) Rb-28UE – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej. W tym sprawozdaniu w kolumnie 7. „Zaangażowanie” wykazuje się kwoty wynikające z decyzji, umów zawartych z beneficjentami programu oraz innych umów i postanowień, które będą angażowały plan wydatków budżetowych roku bieżącego. To sprawozdanie sporządzają dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni wykonujący budżet środków europejskich;
- 4) Rb-28UE WPR – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej. W tym sprawozdaniu w kolumnie 8. „Zaangażowanie” wykazuje się kwoty wynikające z decyzji, umów zawartych z beneficjentami programu oraz innych umów i postanowień, które będą angażowały plan wydatków budżetowych roku bieżącego. To sprawozdanie sporządzają dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni wykonujący budżet środków europejskich.

Podstawą wykazania zaangażowania w sprawozdaniach z wykonania planu wydatków budżetu państwa, związanych z wykonywaniem programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE, jest konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”. Podstawą wykazania zaangażowania w sprawozdaniach z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich jest natomiast konto 983 „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”. Ewidencja zaangażowania i wykazywanie zaangażowania w sprawozdawczości budżetowej są dokonywane z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

KONTROLA - za 2021r- 2022r:

– przypadki niebieżącego prowadzenia ewidencji księgowej zaangażowania na stronie Ma konta 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”, poprzez ujęcie wartości umów lub innych postanowień, niezgodnie ze stanem faktycznym.

*Powyższe **narusza zasady funkcjonowania konta 998 ujęte w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont (...), a w zakresie angażowania wydatków z tytułu odpisu na ZFŚS, świadczy również o nieprzestrzeganiu zasad wynikających z ówczesnie obowiązującego zarządzenia (...) w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych w Starostwie Powiatowym***

Ujmowanie zaangażowania na koncie pozabilansowym 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” według daty jego faktycznego powstania na podstawie umów, decyzji i innych postanowień, stosownie do zasad zawartych przy opisie ww. konta w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont ... (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342) oraz zgodnie z uregulowaniami wewnętrznymi w zakresie zaangażowania wydatków z tytułu odpisu na ZFŚS.

Problemy z właściwym zrozumieniem zasad rachunkowości : KONTROLE - 2021-2022r.

- jednostki czekają na środki na wydatki ze swojego budżetu lub od swojego dysponenta, zbierają razem zbiorczo faktury i ujmują je w księgach rachunkowych zbiorczo pod jedną pozycją - datą wyciągu bankowego dopiero

w momencie ich zapłaty - nie sprawdzając czy dokument ten (zobowiązanie) nie dotyczył innego okresu (miesiąca). Kontrola- przypadek- średnio 72 dowody źródłowe były ujmowane pod jednym zapisem na podstawie wyciągu bankowego z „podpiętymi” fakturami.

- *zapisy dokonywano jedynie na podstawie wyciągów bankowych (nie rozumienie i nie stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości budżetowej tj. zasady kasowej i zasady memoriałowej). Efektem błędnej interpretacji zasad rachunkowości jest fakt, że należności i zobowiązania księgowane są dopiero w momencie ich zapłaty, pod datą wyciągu bankowego, gdyż faktury nie są ujmowane w księgach rachunkowych pod datą okresu którego dotyczą, a jedynie „czekają” sobie spokojnie w szufladach biurk poszczególnych wydziałów merytorycznych do momentu ich zapłaty.*

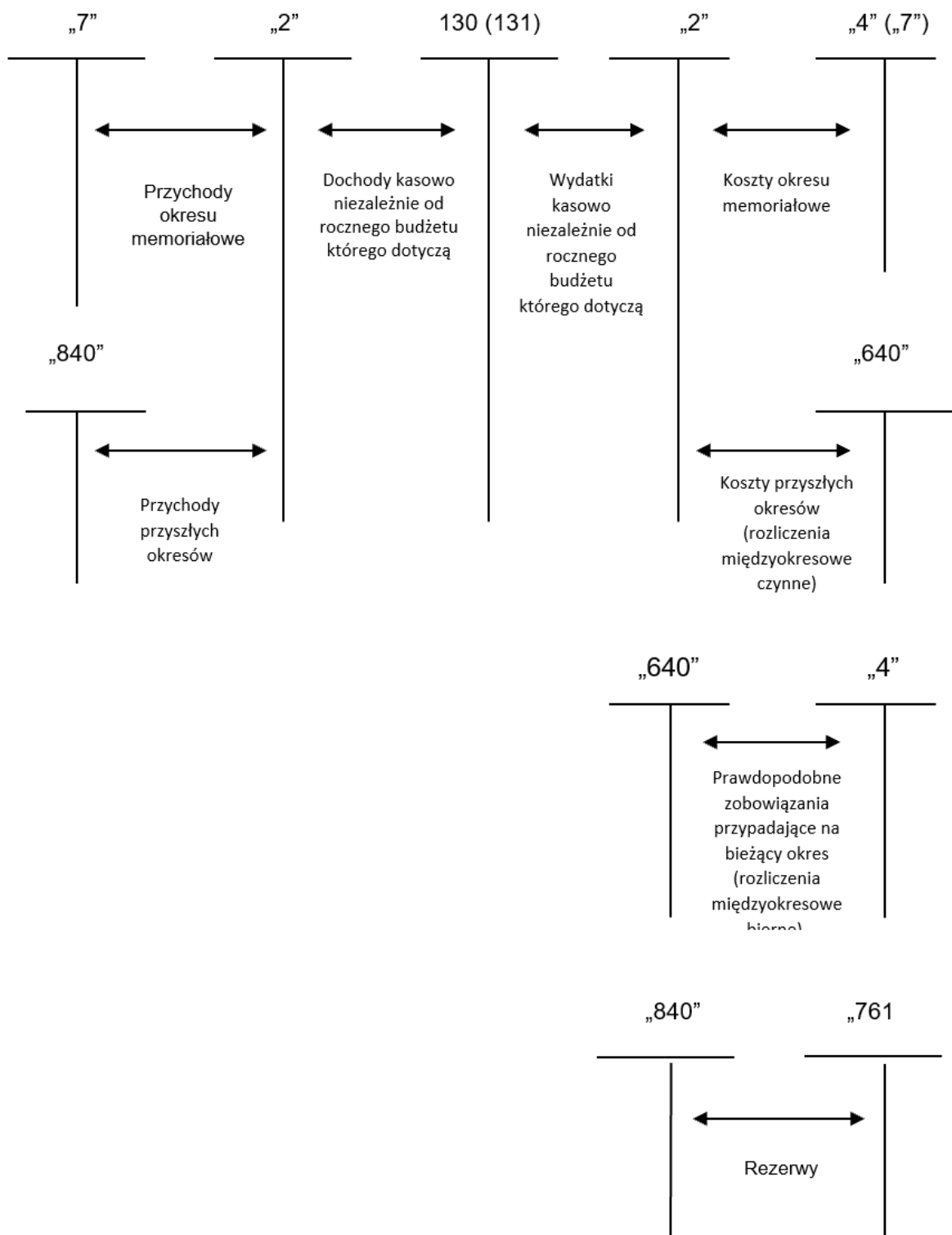
- *W wyniku księgowania kasowego do sprawozdawczości budżetowej nie wchodzi faktyczne należności i zobowiązania ale to co już należnością lub zobowiązaniem już nie jest.*

- **brak stosowania zasady współmierności.** *W planach kont oraz w księgach rachunkowych wielu jednostek wykonujących budżet nie wyodrębnia się przychodów i kosztów z podziałem na okresy, którego dotyczą. Przejawia się to brakiem takich kont jak: 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz 840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów. Ten poważny błąd uniemożliwia prawidłowe ustalenie wyniku finansowego jednostek wykonujących budżet oraz wykazanie dochodów i wydatków budżetu, które kasowo zrealizowane dotyczą przyszłych okresów. Co więcej w książkach typu Komentarz do planu kont dla jednostek budżetowych można znaleźć błędne uproszczenia usprawiedliwiające brak np. konta 640 a jako argument podaje*

się „...koszty systematycznie się powtarzają”. Tego typu uproszczenia powodują, iż w księgach rachunkowych jednostek budżetowych nie zostaną wykazane długo i krótkoterminowe zobowiązania związane z czynnymi rozliczeniami międzyokresowymi kosztów. W świetle nowego obowiązującego z mocą od 1 stycznia 2016 roku brzmienia zasady istotności nie powinny być one stosowane.

A po raz pierwszy w historii rachunkowości budżetowej w Polsce w terminie do końca marca 2019 roku państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe sporządzały nowy załącznik nr 12 do sprawozdania finansowego za rok 2018 - informację dodatkową.

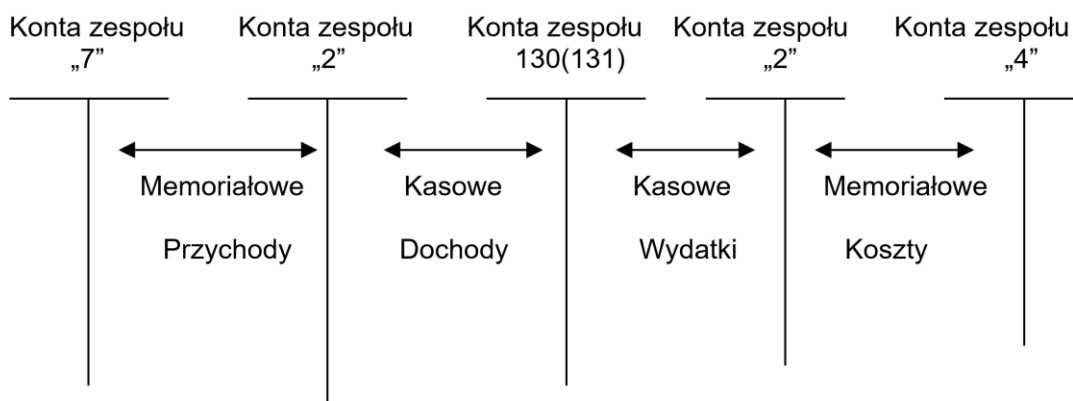
Różnicę pomiędzy dochodami a przychodami oraz wydatkami a kosztami z podziałem na okres którego dotyczą można wyjaśnić za pomocą poniższego modelu ewidencyjnego:



Dochody i wydatki – najczęstsze błędy i nieprawidłowości

(...) Dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą.

W rachunkowości budżetowej nadal obowiązuje poniższy pięcio-kontowy podstawowy model ewidencyjny, który w prosty sposób pokazuje różnicę pomiędzy dochodami a przychodami oraz wydatkami a kosztami, czyli pojęciami jakimi posługuje się ustawa o rachunkowości (przychody-koszty) i ustawa o finansach publicznych (dochody-wydatki):

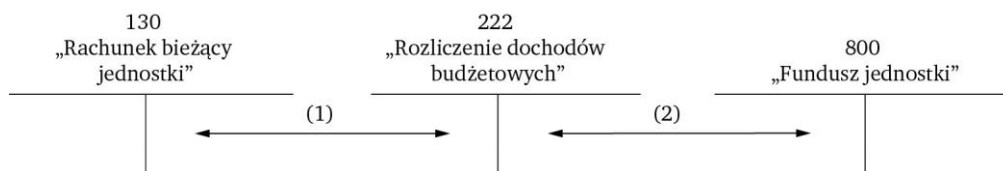


Ewidencja księgowa przepływów środków między budżetem a jednostką budżetową

System funkcjonowania jednostek budżetowych w systemie finansów publicznych, zgodnie z art. 11 FinPubU, determinuje powstawanie określonych operacji gospodarczych związanych z przepływem środków pieniężnych między budżetem a tymi jednostkami.

Ewidencja dochodów pobranych przez jednostkę budżetową i przekazanych do budżetu w jednostce budżetowej została przedstawiona na poniższym schemacie.

Schemat 1. Przekazanie do budżetu i rozliczenie pobranych dochodów budżetowych

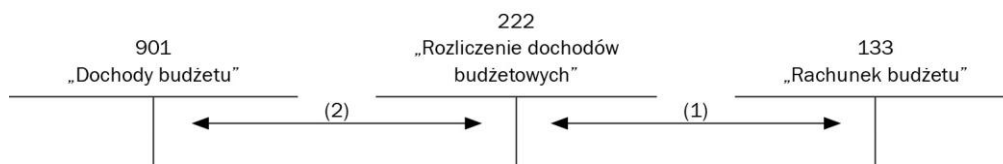


Objaśnienia:

1. Przelew na rachunek budżetu pobranych jednostki budżetowe dochodów budżetowych.
2. Przeniesienie zrealizowanych dochodów budżetowych na podstawie miesięcznych lub rocznych sprawozdań Rb-27/Rb-27S.

Przekazanie dochodów budżetowych przez jednostkę budżetową ma odzwierciedlenie w ewidencji księgowej budżetu, co przedstawiono poniżej.

Schemat 2. Przekazanie do budżetu i rozliczenie pobranych przez jednostki budżetowe dochodów budżetowych

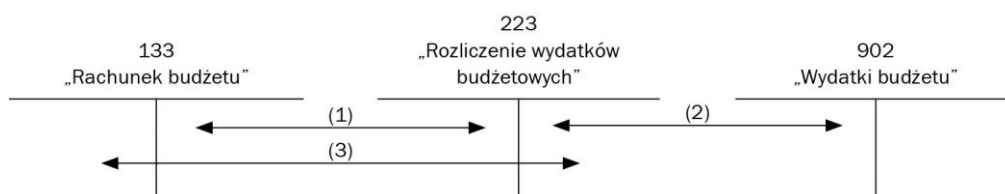


Objaśnienia:

1. Przelew na rachunek budżetu zrealizowanych jednostki budżetowe dochodów budżetowych.
2. Przeniesienie zrealizowanych dochodów budżetowych na podstawie miesięcznych lub rocznych sprawozdań Rb-27/Rb-27S.

Przekazanie środków na wydatki jednostki budżetowej także znajduje odzwierciedlenie w ewidencji księgowej zarówno budżetu , jak i odpowiedniej jednostki budżetowej, co zostało przedstawione na poniższych schematach.

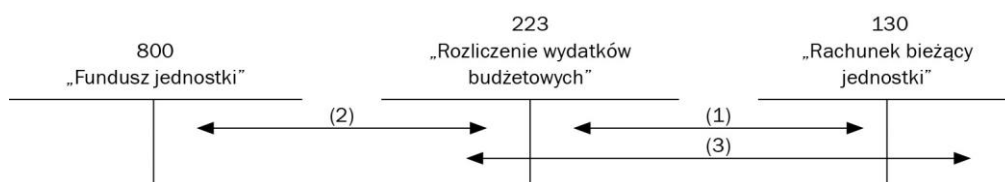
Schemat 3. Przekazanie do jednostki budżetowej środków na wydatki ujęte w planie finansowym oraz rozliczenie tych wydatków (ewidencja księgowa budżetu)



Objaśnienia:

1. Przekazanie środków z rachunku budżetu na wydatki objęte planem finansowym danego roku budżetowego.
2. Miesięczne lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków na podstawie sprawozdań Rb-28/Rb-28S.
3. Zwrot na rachunek budżetu otrzymanych, lecz niewykorzystanych środków na wydatki objęte planem danego roku.

Schemat 4. Przekazanie do jednostki budżetowej środków na wydatki ujęte w planie finansowym oraz rozliczenie tych wydatków (ewidencja księgowa w jednostce budżetowej)



Objaśnienia:

1. Wpływ środków z rachunku budżetu na wydatki objęte planem finansowym danego roku budżetowego.
2. Miesięczne lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków na podstawie sprawozdań Rb-28 /Rb-28S.
3. Zwrot na rachunek budżetu otrzymanych, lecz niewykorzystanych środków na wydatki objęte planem danego roku.

KONTROLE :

(...) Kontrola za 2021r.- 2022r.

Przy dokonywaniu wydatków przestrzegać zasad określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 305, ze zm.), *a mianowicie wydatki ponosić na cele i w wysokości ustalonej w ustawie budżetowej i planie finansowym jednostki.*

- Wydatków dokonywać zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, w wysokościach i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań oraz w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

- **Wdrożyć procedury kontroli w zakresie dokonywania wydatków publicznych.**

DOCHODY PRZYPISANE I DOCHODY

NIEPRZYPISANE:

Dochody nieprzypisane nie są zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, jest to pojęcie używane zwyczajowo w rachunkowości budżetowej.

Mianem tym określa się dochody, co do których jednostka nie ma informacji, że je osiągnie, zanim kwota przychodu nie wpłynie na rachunek bankowy. *Do tej kategorii należą wszelkiego rodzaju opłaty wnoszone przez podmioty gospodarcze i obywateli bez uprzedniego składania deklaracji czy innego pisemnego zawiadomienia.*

Przykładem mogą być opłaty za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwości.

W tych sytuacjach to podmiot decyduje, czy dokona wpłaty, a dokonana wpłata jest jednocześnie informacją dla jednostki budżetowej, że podmiot oczekuje wykonania usługi (potwierdzenia swoich umiejętności czy wydania urzędowego dokumentu).

Przeciwieństwem są **dochody przypisane**, gdy jednostka budżetowa **wcześniej posiada informację o kwocie wpłaty**. Typowym przykładem są dochody na podstawie wcześniej składanej deklaracji (np. podatkowej). W **przypadku braku wpłaty, jednostka ma prawo i obowiązek dochodzenia kwoty swojej należności**.

W księgach ewidencjonuje się dochody przypisane i nieprzypisane.

Przypisane i nieprzypisane dochody budżetowe

Specyfika rachunkowości budżetowej polega m.in. na szczególnych zasadach ewidencjonowania zgromadzonych i odprowadzonych przez jednostki budżetowe dochodów budżetowych. Dochody możemy klasyfikować jako przypisane i nieprzypisane. Poniżej analiza tegoż podziału.

Dochody przypisane, inaczej zwane często **naliczonymi**, to takie, które nalicza się, a następnie księguje na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” na podstawie:

- *faktur, rachunków, nakazów płatniczych lub decyzji,*

np. czynsz za wynajem pomieszczeń jednostki budżetowej (przypisany na podstawie wystawionej wcześniej faktury).

Natomiast **dochody nieprzypisane** to takie, których się wcześniej nie nalicza, a które podlegają ewidencji dopiero w momencie wpływu środków pieniężnych, na podstawie:

- *wyciągów bankowych, kwitów kasowych,*

np. wpływy z opłat za wydanie **odpisu z rejestrów**.

W sytuacji takiego rodzaju dochodów nie istnieje rachunek, nakaz płatniczy czy decyzja, który przed dokonaniem wpłaty jest zaewidencjonowany jako dochód przypisany.

W świetle takiej klasyfikacji dochodów budżetowych, zryczałtowanego wynagrodzenia za terminową wpłatę podatku nie można jednoznacznie nazwać dochodem przypisanym lub dochodem nieprzypisanym.

Stanowi ono dochód budżetowy, który pobierany jest na podstawie przepisów materialnie ustalających jego wysokość, i którego wpływ księguje się na podstawie wyciągu bankowego po dokonaniu przelewu wewnętrznego z konta 130 „Rachunki bieżący jednostki” (subkonto wydatki) na konto 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto dochody).

Dlatego w takich przypadkach praktyka wypracowała następujące zasady księgowania wynagrodzenia za terminową wpłatę podatku, nie naruszając tym samym ani naczelnych, ani szczególnych zasad rachunkowości jednostki budżetowej:

1) naliczenie i potrącenie na listach plac podatku dochodowego od osób fizycznych

- Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
- Ma 225 „Rozrachunki z budżetami”

2) potrącenie od naliczonego podatku dochodowego od osób fizycznych wartości zryczałtowanego wynagrodzenia dla płatnika

- Wn 225 „Rozrachunki z budżetami”
- Ma 221 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

3) odprowadzenie podatku pomniejszonego o zryczałtowane wynagrodzenie do budżetu

- Wn 225 „Rozrachunki z budżetami”
- Ma 130 „Rachunki bieżący jednostki” (subkonto wydatki)

4) przeksięgowanie (przelew) równowartości wynagrodzenia dla płatnika na rachunek bieżący jednostki budżetowej (subkonto dochodów)

- Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto dochody)
- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki ” (subkonto wydatki)

5) przypisanie dochodów budżetowych

- Wn 221 „Rozliczenie dochodów budżetowych”
- Ma 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” (2011), **Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”(2012)**

6) odprowadzenie dochodów budżetowych do właściwego budżetu

- Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”
- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki ” (subkonto dochody).

SCHEMAT 1

Przykład ewidencji dochodów budżetowych nieprzypisanych

101 Kasa		130 Rachunek bieżący jednostki	
1) 50	50 (3	2) 750	800 (4
		3) 50	
222 Rozliczenie dochodów budżetowych		720- Przychody z tytułu dochodów budżetowych	
4) 800	800 (5		50 (1
			750 (2
		800 Fundusz jednostki	
		5) 800	

Objaśnienia do schematu:

1. Wpłata do kasy za odpis rejestru - 50 zł.
2. Wpływ środków – opłat egzaminacyjnych - 750 zł.
3. Wpłata dochodów z kasy do banku - 50 zł.
4. Przekazanie dochodów na rachunek budżetu - 800 zł.

5. Przeksięgowanie dochodów budżetowych - na podstawie sprawozdań Rb-27 – 800 zł.

SCHEMAT 2

Przykład ewidencji dochodów budżetowych przypisanych

<p style="text-align: center;">101 Kasa</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">4)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">600</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; text-align: right;">600</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(5)</td> </tr> </table>	4)	600	600	(5)	<p style="text-align: center;">130 Rachunek bieżący jednostki</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">3)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">800</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; text-align: right;">200</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(6)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">5)</td> <td style="text-align: right;">600</td> <td style="border-left: 1px solid black; text-align: right;">-200</td> <td style="text-align: right;">(7)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">7)</td> <td style="text-align: right;">-200</td> <td style="border-left: 1px solid black; text-align: right;">1200</td> <td style="text-align: right;">(8)</td> </tr> </table>	3)	800	200	(6)	5)	600	-200	(7)	7)	-200	1200	(8)
4)	600	600	(5)														
3)	800	200	(6)														
5)	600	-200	(7)														
7)	-200	1200	(8)														
<p style="text-align: center;">222 Rozliczenie dochodów budżetowych</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">8)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1200</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; text-align: right;">1200</td> <td style="text-align: right;">(9)</td> </tr> </table>	8)	1200					1200	(9)	<p style="text-align: center;">720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 20%;"></td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; text-align: right;">800</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(1)</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; text-align: right;">400</td> <td style="text-align: right;">(2)</td> </tr> </table>			800	(1)			400	(2)
8)	1200																
		1200	(9)														
		800	(1)														
		400	(2)														
<p style="text-align: center;">221 Należności z tytułu dochodów budżetowych</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">1)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">800</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black; text-align: right;">800</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">(3)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">2)</td> <td style="text-align: right;">400</td> <td style="border-left: 1px solid black; text-align: right;">600</td> <td style="text-align: right;">(4)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">6)</td> <td style="text-align: right;">200</td> <td style="border-left: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	1)	800	800	(3)	2)	400	600	(4)	6)	200			<p style="text-align: center;">800 Fundusz jednostki</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 10%; text-align: right;">9)</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1200</td> <td style="width: 10%; border-left: 1px solid black;"></td> <td style="width: 10%;"></td> </tr> </table>	9)	1200		
1)	800	800	(3)														
2)	400	600	(4)														
6)	200																
9)	1200																

Objaśnienia do schematu:

1. Opłata za zezwolenie- 800 zł.
2. Naliczony czynsz za wynajem pomieszczeń - 400 zł.
3. Wpływ na rachunek bankowy opłaty - 800 zł.

4. Wpłata czynszu do kasy - 600 zł.
5. Przekazanie dochodów z kasy na rachunek bankowy - 600 zł.
6. Zwrot nadpłaty z tytułu czynszu -200 zł.
7. Techniczny zapis ujemny dotyczący zmniejszenia dochodów - 200 zł.
8. Przekazanie dochodów na rachunek budżetu - 1200 zł.
9. Przeksięgowanie dochodów budżetowych na podstawie sprawozdań Rb-27 - 1200 zł.

Ewidencja należności i dochodów

a. na podstawie różnych dokumentów:

➤ umowy, decyzje przypis Wn 221, Ma 720

odpis Wn 720, Ma 221

wpłata Wn 130, Ma 221 rachunek bankowy

Wn 101, Ma 221 kasa

➤ z tytułu sprzedaży składników majątku przypis Wn 221, Ma 760

➤ odsetki od należności przypis Wn 221, Ma 750

b. Rozliczenie nadpłaty Wn 221< Ma 221

• decyzja płatnika o zwrocie do kasy Wn 221, Ma 101

• decyzja o zaksięgowaniu na poczet przyszłych zobowiązań Wn 221 Ma 840

c. Zaległości – Wn 221>Ma 221 wdrożenie postępowania windykacyjnego

d. odraczanie terminu płatności,

e. rozłożenie na raty,

Jeśli spłata w roku budżetowym – zmiana terminu/terminów płatności

Jeśli spłata w kolejnym roku budżetowym:

Wn 226, Ma 221 (odroczenia lub rat przypadających na kolejny rok/lata budżetowe)

W kolejnym roku przeniesienie rat należnych w danym roku budżetowym:

Wn 221, Ma 226

- f. umorzenia,
- g. przedawnienia

Wn 761, Ma 221

Jeśli był wcześniej odpis aktualizujący Wn 290, Ma 221 (w części odpisanej)

Ewidencja dochodów należnych jednostce budżetowej

Dochody jednostek:

Konto 221 – „Należności z tytułu dochodów budżetowych” służy do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych.

- Na stronie Wn konta 221 ujmuje się ustalone należności z tytułu dochodów budżetowych i zwroty nadpłat.
- Na stronie Ma konta 221 ujmuje się wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych oraz odpisy (zmniejszenia) należności.
- Na koncie 221 ujmuje się również należności z tytułu podatków pobieranych przez właściwe organy. Zapisy z tego tytułu mogą być dokonywane na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (zaległości i nadpłaty).
- Ewidencja szczegółowa do konta 221 powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej oraz budżetów, których należności dotyczą.
- Konto 221 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności z tytułu dochodów budżetowych, a saldo Ma – stan zobowiązań jednostki budżetowej z tytułu nadpłat w tych dochodach.

W sprawozdaniu Rb-27 w kolumnie „Należności” wykazuje się:

saldą początkową (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty), powiększone o kwoty przypisów z tytułu dochodów budżetowych, których pierwotny termin płatności przypada na dany rok budżetowy, po zmniejszeniu o kwoty odpisów; jeżeli kwota nadpłat i odpisów przewyższa kwotę należności pozostałych do zapłaty i przypisów, wówczas różnicę wykazuje się jako liczbę ujemną; jeżeli dochody budżetowe zostały wykonane bez przypisu należności, a przepisy odrębne nie przewidują przypisu dla tego rodzaju dochodów, w kolumnie „Należności” należy wykazać kwotę zrealizowanych dochodów na podstawie ewidencji analitycznej do konta rachunku bieżącego dochodów jednostki budżetowej powiększone o środki w drodze.

Należy zatem pamiętać o wyodrębnieniu np. analitycznym na koncie 221 tych kwot przypisów z tytułu dochodów budżetowych, których pierwotny termin płatności przypada na kolejny rok budżetowy (faktura 20.XII.2021 – TERMIN ZAPŁATY 5.I.2022)

lub księgowanie ich na koncie 226 (wpłata 20.XII.2021 – na trzy lata)- należność na koncie 226 – rozdzielić – na te do roku i te pozostałe.

Konto 222 – „Rozliczenie dochodów budżetowych”

służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych.

Na stronie Wn konta 222 ujmuje się dochody budżetowe przelane do budżetu, w korespondencji odpowiednio z kontami 130.

Na stronie Ma konta 222 ujmuje się w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeksięgowania zrealizowanych dochodów budżetowych na konto 800, na podstawie sprawozdań budżetowych.

Konto 222 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan dochodów budżetowych zrealizowanych, lecz nieprzelanych do budżetu.

Saldo konta 222 ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 130.

Ewidencja:

Odprowadzenie kwot dochodów do budżetu Wn 222, Ma 130

Przeksięgowanie dochodów według sprawozdania Rb-27

Wn 800, Ma 222

Konto 226 – „Długoterminowe należności budżetowe”

służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem.

Należnościami długoterminowymi są należności, które są wymagalne w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

- Na stronie Wn konta 226 ujmuje się w szczególności długoterminowe należności, w korespondencji z kontem 840, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221.
- Na stronie Ma konta 226 ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych w wysokości raty należnej na dany rok, w korespondencji z kontem 221.
- Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych należności.
- Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.

Konto 245 – „Wpływy do wyjaśnienia”

- Konto służy do ewidencji wpłaconych, a niewyjaśnionych kwot należności z tytułu dochodów budżetowych.
- Na stronie Wn konta 245 ujmuje się w szczególności kwoty wyjaśnionych wpłat i ich zwroty.
- Na stronie Ma konta 245 ujmuje się w szczególności kwoty niewyjaśnionych wpłat.
- Konto 245 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan niewyjaśnionych wpłat.

Ewidencja:

Wpływ kwoty do wyjaśnienia Wn 130, Ma 245

Zwrot kwoty do kontrahenta (błąd adresata płatności) Wn 245, Ma 130

Przebiegowanie kwoty według ustalonego tytułu należności

Wn 245, Ma 221

RB-27 - DOCHODY BUDŻETOWE W CZĘŚCI
ODPOWIADAJĄCEJ -ADMINISTRACJA
PUBLICZNA- GUM

Dział 750 ADMINISTRACJA PUBLICZNA
Rozdział 75001 Urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowe
§ 0570 Wpływy z tytułu grzywien, mandatów i innych kar pieniężnych od osób fizycznych
§ 0610 Wpływy z opłat egzaminacyjnych oraz opłat za wydawanie świadectw, dyplomów, zaświadczeń, certyfikatów i ich duplikatów
§ 0620 Wpływy z opłat za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwości <i>W paragrafie tym ujmuje się wpływy z opłat za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwości, chyba że podlegają one klasyfikowaniu w innym paragrafie klasyfikacji budżetowej, np. „048 Wpływy z opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych”</i>
§ 0630 Wpływy z tytułu opłat i kosztów sądowych oraz innych opłat uiszczanych przez Skarb Państwa z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego
§ 0640 Wpływy z tytułu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej i kosztów upomnień
§ 0690 Wpływy z różnych opłat
§ 0750 Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze
§ 0830 Wpływy z usług
§ 0910 Wpływy z odsetek od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat <i>W paragrafie tym ujmuje się odsetki, do których stosuje się przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa</i>

§ 0920 Wpływy z pozostałych odsetek
§ 0940 Wpływy z rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych
§ 0950 Wpływy z tytułu kar i odszkodowań wynikających z umów
§ 0970 Wpływy z różnych dochodów
§ 2980 Wpływy do wyjaśnienia
Rozdział 75007 Jednostki terenowe podległe naczelnym i centralnym organom administracji rządowej
§ 0580 Wpływy z tytułu grzywien i innych kar pieniężnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych
§ 0630 Wpływy z tytułu opłat i kosztów sądowych oraz innych opłat uiszczanych przez Skarb Państwa z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego
§ 0640 Wpływy z tytułu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej i kosztów upomnień
§ 0690 Wpływy z różnych opłat
§ 0750 Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze
§ 0830 Wpływy z usług
§ 0840 Wpływy ze sprzedaży wyrobów
§ 0870 Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych
§ 0910 Wpływy z odsetek od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat
§ 0920 Wpływy z pozostałych odsetek
§ 0940 Wpływy z rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych
§ 0950 Wpływy z tytułu kar i odszkodowań wynikających z umów
§ 0970 Wpływy z różnych dochodów

Przychody i koszty - konta zespołu „7”, „4” - ewidencja, opis :

Konta zespołu 4

„Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” – przykłady ujęcia

Konta zespołu 4 „Koszty rodzajów i ich rozliczenie” służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zmniejszenia uprzednio zarachowanych kosztów dokonuje się na podstawie dokumentów korygujących koszty (np. faktur korygujących).

Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych i strat nadzwyczajnych.

Układ rodzajowy kosztów jest układem, który można zastosować w każdej jednostce, gdyż niezależnie od profilu działalności można wyodrębnić takie same rodzaje kosztów. Koszty wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych czy koszty zużytych materiałów to rodzaje kosztów, które występują zarówno w jednostce budżetowej, jak i w zakładzie budżetowym.

Koszty rodzajowe , poza amortyzacją , były dotychczas ujmowane w jednostkach na koncie 400 z odpowiednią analityką .**Nowelizacja planu kont (załącznik nr 3 do rozporządzenia) nakazuje ujmowanie kosztów rodzajowych na następujących kontach :**

- Amortyzacja ,
- Zużycie materiałów i energii ,
- Wynagrodzenia ,
- Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia ,
- Usługi obce ,
- Podatki i opłaty ,
- Pozostałe koszty rodzajowe .

Podział ten wynika bezpośrednio ze struktury kosztów stosowanej w metodzie porównawczej rachunku zysków i strat .

Ze względu na to , że informacje o kosztach podstawowej działalności jednostki dla potrzeb zarządczych wymagają większej szczegółowości , stosuje się odpowiednio rozbudowaną analitykę .

W miarę potrzeby jednostki budżetowe mogą stosować (§ 16 ust. 2 rozporządzenia) :

- ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 (układ porównawczy kosztów)
- ewidencję kosztów na kontach zespołu 5 (układ kalkulacyjny kosztów)
- jednoczesną ewidencję na kontach zespołów 4 i 5 , z dalszym ich rozliczeniem na konta 6 i 7 .

W jednostce budżetowej – ze względu na ich charakter – koszty często ewidencjonowane są tylko w zespole 4 , natomiast wariant ewidencji kosztów w zespołach 4 i 5 występuje prawie zawsze w samorządowych zakładach budżetowych , które w odróżnieniu od jednostek budżetowych prowadzą działalność odpłatną .

Prowadzenie ewidencji kosztów w momencie ich powstania , niezależnie od terminu ich zapłaty, wynika z zasad rachunkowości (dalej: uor) .Zasada ta jednocześnie określa , że „w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte , przypadające na rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego , niezależnie od terminu ich zapłaty” .

Zmniejszeń uprzednio zarachowanych kosztów można dokonywać wyłącznie na podstawie dokumentów korygujących koszty : dokumentem takim jest np. faktura korygująca.

{{{ OPIS ZESPOŁU 4 – do 31.12.2015 roku:

Zespół 4 - „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania niezależnie od terminu ich zapłaty. Zmniejszenia uprzednio zarachowanych kosztów dokonuje się na podstawie dokumentów korygujących koszty (np. faktur korygujących).

Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych i strat nadzwyczajnych.

Ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 prowadzi się według podziałek klasyfikacji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analiz oraz w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach obowiązujących jednostkę. }}}}

{{{ PO ZMIANIE OD 01.01.2016 ROKU:

Koszty według rodzajów

Konta zespołu 4 służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania niezależnie od terminu ich zapłaty. Zmniejszenia uprzednio zarachowanych kosztów dokonuje się na podstawie dokumentów korygujących koszty (np. faktur korygujących).

Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych.

Ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 prowadzi się według podziałek klasyfikacji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analiz

oraz w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach obowiązujących jednostkę. }}}}

Ewidencja szczegółowa kont zespołu 4

Ewidencja szczegółowa kont zespołu 4 powinna być prowadzona według podziałek klasyfikacji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania i analiz oraz w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach obowiązujących jednostkę.

Konto 400 – Amortyzacja

Konto 400 służy do ewidencji naliczonych odpisów amortyzacyjnych do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo, według stawek amortyzacyjnych.

Na stronie Wn konta 400 ujmuje się naliczone odpisy amortyzacyjne, a **na stronie Mn konta 400** ujmuje się ewentualne zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych oraz przeniesienie w końcu roku sald konta na wynik finansowy.

Amortyzacja jest to zmniejszenie lub utrata wartości środka trwałego na skutek jego zużycia w wyniku normalnego używania. Jest ona kosztem niepieniężnym, a zatem nie pociąga za sobą wydatków. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jej wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji (**art. 32 uor**)

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej należy uwzględnić okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności :

1) liczba zmian, na których pracuje środków trwałych,

- 2) tempo postępu techniczno- ekonomicznego ,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem ,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego ,
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania jednostka powinna ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji. Poprawność zastosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana , powodując korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

W przypadku zmiany technologii produkcji , przeznaczenia do likwidacji , wycofania z używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego dokonuje się – w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych – odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość.

Odpisy , o których mowa powyżej , dotyczące środków trwałych , których wycena została zaktualizowana na podstawie odrębnych przepisów , zmniejszają odniesione na kapitał (fundusze) z aktualizacji wyceny różnice spowodowane aktualizacją wyceny . Ewentualną nadwyżką odpisu nad różnicami z aktualizacji wyceny zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 400 (§ 472- „ Amortyzacja”) przedstawia się następująco:

400 Amortyzacja

Dla samorządowych zakładów budżetowych

400-1 -Amortyzacja środków trwałych

400-1-1 stanowiąca koszty uzyskania

400-1-2 niestanowiąca kosztów uzyskania

400-1-3- Amortyzacja środków trwałych(jednorazowa)*

(...)

400-2 -Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

400-2-1 stanowiąca koszty uzyskania

400-2-2 niestanowiąca kosztów uzyskania

400-2-3- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych (jednorazowa)*

(...)

Dla jednostek budżetowych

400-1 -Amortyzacja środków trwałych

400-2- Amortyzacja środków trwałych(jednorazowa)*

400-2 -Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

400-2 -1- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych(jednorazowa)

Zapisy strony Wn konta 400

„Amortyzacja „

Lp.	TREŚĆ OPERACJI GOSPODARCZEJ	Konto przeciwstawne
1.	Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	071 (072)*

Zapisy strony Mn konta 400

„Amortyzacja „

Lp.	TREŚĆ OPERACJI GOSPODARCZEJ	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych	071 (072)*
2.	Przeniesienie salda na koncie roku na wynik finansowy	860

Konto 400 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn , które wyraża wysokość poniesionych kosztów amortyzacji. Ze względu na to , że saldo tego konta przenosi się w końcu roku obrotowego na konta 860 , to nie ma ona bilansu otwarcia na początek następnego roku obrotowego .

➤ **Oznaczenie na czerwono- stanowisko Teresy Krawczyk**

Amortyzacja i umorzenie.

Zasady i metody amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Wprowadzone zmiany dotyczą także dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie ze „starym” rozporządzeniem (2006), środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne **umarza się i amortyzuje przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego.**

„Nowe” rozporządzenie (2010) wprowadza zasadę,

- Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się lub amortyzuje. **Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości . Ustalając zasady umarzania lub amortyzacji , jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od**

osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej albo zarząd jednostki samorządu terytorialnego.¹⁶

- Jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą umarzać i amortyzować środki trwałe jednorazowo za okres całego roku, natomiast jednostki rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż okresy miesięczne – jednorazowo za dany okres¹⁷.
- Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej¹⁸.

PO ZMIANIE -2011 r.

Konto 400” Amortyzacja” służy do naliczonych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, od których opisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo wg. stawek amortyzacyjnych,

Wn 400 "Amortyzacja" – naliczone odpisy amortyzacyjne,

Ma 071 "Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych".

Po stronie **Ma 400 "Amortyzacja"** – ewentualne zmniejszenia odpisów amortyzacyjnych oraz przeniesienie w końcu roku salda na wynik finansowy.

Konto 400 może w ciągu roku wykazywać saldo Wn, które wykazuje wartość poniesionych kosztów.

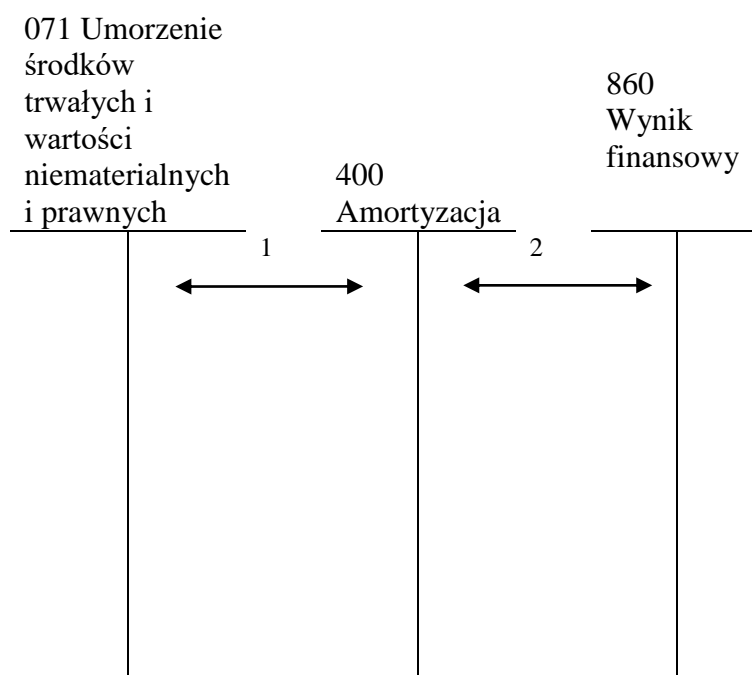
Saldo konta 400 „Amortyzacja” przenosi się w końcu roku na konto 860.

¹⁶ Rozporządzenie jak wyżej, §5, ust.2 - **obowiązywał zapis-„Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się i amortyzuje, przy zastosowaniu stawek określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego”**

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. nr 128, poz. 861), § 9, ust.1,

¹⁸ Tamże...,§ 9, ust.2,

Schemat . Zasady ewidencji amortyzacji środków trwałych w 2024 r.



Objaśnienia do schematu:

- 1) Naliczenie amortyzacji od środków trwałych umarżanych w okresach;
- 2) Przeniesienie na koniec roku na konto wynik finansowy salda konta 401 „Amortyzacja”;

Amortyzacja według zasad rachunkowych z uwzględnieniem KSR nr 11

Amortyzacja według zasad rachunkowych

Wartość początkową środków trwałych - z wyjątkiem gruntów niesłużących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową - zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości na skutek używania lub upływu czasu (art. 31 ust. 2 uor).

Dla celów bilansowych odpisy amortyzacyjne od środków trwałych należy ustalać zgodnie z art. 32 uor. Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się

drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania trzeba ustalić okres, stawkę i metodę amortyzacji tego środka. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacyjnych środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, co wiąże się z koniecznością odpowiedniej korekty odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w następnych latach obrotowych.

W przepisach uor nie ma mowy o możliwości stosowania zasad amortyzacji podatkowej dla celów bilansowych, ale i nie zabrania się tego. Sformułowania dotyczące amortyzacji są bardzo ogólne, co powoduje, że większość zasad amortyzacji określonych w updog nie pozostaje w sprzeczności z zasadami amortyzacji bilansowej.

Zgodnie z uor jednostka koryguje wartość brutto środków trwałych o dwa rodzaje odpisów:

- 1) amortyzację lub umorzenie, które są dokonywane w celu uwzględnienia zmiany wartości obiektów na skutek ich używania lub upływu czasu (art. 31 ust. 2 uor),
- 2) aktualizację wyceny obiektu, jeżeli nastąpiła trwała utrata wartości środka trwałego (art. 32 ust. 4 uor).

Odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane:

- metodą liniową, która polega na równomiernym rozłożeniu wartości początkowej środka trwałego na przewidywane okresy jego używania, proporcjonalnie do upływu czasu;
- metodą degresywną, która oznacza stosowanie systematycznie malejących odpisów (uor nie wskazuje metodologii obliczania wysokości odpisów, można więc przyjąć obliczanie odpisu od wartości netto, zgodnie z zasadami prawa podatkowego);
- metodą progresywną, która polega na systematycznym wzroście kwoty odpisu (np. dla trzyletniego okresu użytkowania: w pierwszym roku 20%, w drugim 30%, w trzecim 50%);
- metodą naturalną, która odnosi się do wielkości pracy wykonanej przez określony obiekt (np. do liczby kilometrów przejechanych przez środek transportu lub liczby godzin pracy urządzenia).

Ustalając okres amortyzacji i roczną stawkę amortyzacyjną, jednostki powinny uwzględnić:

- okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego,
- liczbę zmian pracy wykonywanej przez środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego wyrażoną liczbą godzin pracy lub innym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- przewidywaną przy likwidacji wartość sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Przepisy uor zobowiązują do przestrzegania zasady ciągłości, co oznacza, że dla istniejących środków trwałych należy stosować odpisy amortyzacyjne w sposób ciągły do momentu zakończenia odpisów.

Pojęcie amortyzacji wg KSR nr 11

Zgodnie z **pkt.8.1. KSR nr 11**- Amortyzacja (odpis amortyzacyjny) środka trwałego to koszt odzwierciedlający planowe, stopniowe i systematyczne rozłożenie w czasie wartości podlegającej amortyzacji, następujące na skutek używania środka trwałego lub upływu czasu przez okres jego ekonomicznej użyteczności. Amortyzacja, w przeciwieństwie do utraty wartości, odzwierciedla stopniowe wykorzystanie potencjału korzyści ekonomicznych właściwych danemu obiektowi inwentarzowemu, a nie utratę całości lub części tego potencjału. Amortyzację z reguły nalicza się w ratach miesięcznych.

Natomiast odpisów z tytułu utraty wartości środków trwałych dokonuje się zgodnie z regulacjami KSR nr 4 „*Utrata wartości aktywów*”.

Wprowadzony aktualnie standard -uzupełniając zapisy ustawy o rachunkowości informuje, iż- *wysokość odpisów amortyzacyjnych obiektu inwentarzowego przypadająca na jednostkę czasu użytkowania zależy od ustalonych na moment przyjęcia środka trwałego do użytkowania:*

- wartości podlegającej amortyzacji - **patrz pkt 8.5-8.8,**
- okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego- **pkt 4.9-4.13,**
- metody amortyzacji - **patrz pkt 8.9-8.13.**

Ustalenie kwoty odpisu amortyzacyjnego środka trwałego następuje na dzień jego przyjęcia do użytkowania i wymaga udokumentowania.

Zgodnie z regulacjami art. 31 ust. 2 ustawy, amortyzacji nie podlegają grunty, z wyjątkiem służących wydobywaniu kopalin metodą odkrywkową oraz dzieła sztuki i obiekty muzealne, gdyż mimo upływu czasu obiekty te nie tracą na wartości¹⁹.

Jeżeli w standardzie nie wskazano inaczej, zapisy tego rozdziału stosuje się odpowiednio do umorzenia lub odpisów umorzeniowych, o których mowa w **pkt 3.8. KSR nr 11**.

Metody amortyzacji wg KSR nr 11

W ślad za ustawą o rachunkowości jak potwierdza również standard²⁰ wybór metody amortyzacji należy do decyzji jednostki, a konkretnie do kierownika jednostki w sektorze finansów publicznych.

W praktyce najczęściej stosowane są:

➤ *metoda liniowa:*

- metoda ta polega na równomiernym rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji przez okres jego użytkowania. Metodę tę stosuje się najczęściej do nieruchomości²¹.

Wzór na ustalenie stopy amortyzacji liniowej oraz ustalenie rocznej amortyzacji tą metodą przedstawiony został kolejno w pkt.8.16. i pkt.8.17. standardu.

➤ *metoda degresywna (określana również jako metoda amortyzacji przyspieszonej lub metoda amortyzacji malejącej):*

¹⁹ KSR nr 11- Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia Uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki Trwałe” (Dziennik Urzędowy z 29 maja 2017r., poz.105), pkt.8.3.

²⁰ Tamże, ...pkt. 8.10.

²¹ Tamże, ...pkt. 8.11.

- polega na takim rozłożeniu w czasie wartości środka trwałego podlegającej amortyzacji, że odpisy amortyzacyjne w początkowych okresach użytkowania środka trwałego są wyższe od przeciętnych (ustalanych metodą liniową) i stopniowo maleją.

Metodę tę stosuje się najczęściej do takich maszyn, urządzeń (przykład: z *zakładzie budżetowym komputery współpracujące z wodociągami*) i środków transportu, które w początkowych okresach użytkowania podlegają szybszemu zużyciu (zwłaszcza tzw. zużyciu moralnemu) niż w okresach późniejszych. Metoda degresywna amortyzacji pozwala m.in. skompensować zmniejszającymi się w czasie kosztami amortyzacji potencjalnie wyższe koszty eksploatacji środka trwałego w późniejszych okresach jego użytkowania, wynikające z wyższych kosztów remontów²².

Przy stosowaniu metody degresywnej odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane:

- a) metodą malejącego salda,
- b) metodą sumy cyfr rocznych (określaną również jako metoda degresywna uproszczona lub metoda SOYD - ang. *Sum Of Years' Digits*),
- c) metodą degresywno-liniową (przewidzianą w przepisach podatkowych),
- d) innymi metodami.

Wzór na wyliczenie amortyzacji metodą degresywna przedstawiają **pkt.8.18. do pkt.8.22. standardu.**

➤ *metoda naturalna (określana również jako metoda jednostek produkcji lub metoda zróżnicowanego odpisu):*

- ta metoda amortyzacji polega na odpisywaniu podlegającej amortyzacji wartości środka trwałego proporcjonalnie do wykorzystania jego potencjału użytkowego.

Warunki stosowania metody naturalnej są następujące:

- ustalenie łącznego potencjału użytkowego środka trwałego i jednostki jego miary,
- wiarygodny pomiar wykorzystania potencjału w danym okresie (np. miesiącu) za pomocą przyjętej jednostki miary.

²² Tamże, ...pkt. 8.12.

Metoda naturalna umożliwia najdokładniejsze odzwierciedlenie zużywania się potencjału ekonomicznego danego środka trwałego - głównie maszyn, urządzeń i środków transportu.

Wzór do wyliczenia amortyzacji liniowej został przedstawiony w pkt.8.22. do pkt.8.24.standardu.

Metoda ta pozwala również na bezpośrednie odzwierciedlenie skutków czasowego wyłączenia środka trwałego z użytkowania m.in. na skutek jego wykorzystania tylko w okresie sezonu (**patrz. pkt 8.25**)²³.

Nie wszystkie składniki jednostka wykorzystuje przez cały rok, zdarzają się i takie, które jednostka wykorzystuje do pracy np. przez kilka miesięcy w danym roku, czy też okresowo (sezonowo) np. maszyny budowlane lub pojazdy służące odśnieżaniu, czy kombajny zbożowe. W tej sytuacji dla wyliczenia prawidłowego kosztu amortyzacji środka trwałego zaleca się stosowanie metody amortyzacji naturalnej (**przykłady w pkt.8.25 KSR nr 11**).

***Przykład.** Aquapark posiada urządzenia zewnętrzne, stanowiące środki trwałe użytkowane jedynie od 15 maja do 30 września. Mimo, że Aquapark funkcjonuje przez cały rok to urządzenia zewnętrzne są wykorzystywane sezonowo. Aquapark może zastosować do tych urządzeń metodę amortyzacji naturalnej, dokonując odpisów amortyzacyjnych tylko w okresach ich faktycznego wykorzystywania, podczas gdy pozostałe środki trwałe tej jednostki będą podlegać odpisom amortyzacyjnym przez cały rok²⁴.*

Jednostki sektora finansów publicznych powinny zwrócić szczególną uwagę na ten zapis, gdyż kwestia ustalenia prawidłowych kosztów rachunkowych ma bardzo ważne znaczenie dla tych jednostek.

²³ Tamże,...pkt. 8.13.

²⁴ Tamże,...pkt.8.25.

Inny ważny zapis standardu- **pkt.8.9.** , informuje , iż: *można stosować różne metody amortyzacji do poszczególnych grup, podgrup, rodzajów i obiektów inwentarzowych, a wybrana metoda amortyzacji, poprzez sposób rozłożenia w czasie wartości środka trwałego podlegającego amortyzacji, odzwierciedla sposób i tryb czerpania z niego korzyści.*

Amortyzacja uwzględniająca różny okres użytkowania części składowych, dodatkowych lub peryferyjnych obiektu środka trwałego - wg KSR nr 11

Do 29 maja 2017r. brakowało regulacji, które by wskazywały na sposób amortyzowania środków trwałych, w skład których wchodzi części składowe, dodatkowe lub peryferyjne, pochodzące z różnych okresów. Wyjaśnieniem tego problemu zajął się **KSR nr 11 w pkt.8.26.**

Wskazuje on, iż „Przy ustalaniu okresu użytkowania i stawki amortyzacji środka trwałego, w skład którego wchodzi części składowe, dodatkowe lub peryferyjne, *jednostka może uwzględnić zróżnicowanie okresu ekonomicznej użyteczności poszczególnych części lub sposobu konsumowania wynikających z nich korzyści ekonomicznych.*

W takim przypadku jednostka:

- a) określa co w ramach obiektu stanowi części składowe, dodatkowe i peryferyjne,
- b) wyodrębnia w ramach ewidencji środków trwałych każdą wydzieloną część składową, dodatkową i peryferyjną, nadając jej podnumer inwentarzowy (**patrz pkt 5.4**).
- c) ustala dla środka trwałego stawkę lub stopę amortyzacji, stanowiącą wypadkową stawek (stóp) amortyzacji wyodrębnionych części składowych, dodatkowych i peryferyjnych.

W przypadku metody linowej amortyzacji tak ustalona stawka lub stopa amortyzacji stanowi średnią ważoną stawek lub stóp amortyzacji wydzielonych części.

PPP Przykład²⁵

Wartość początkowa środka trwałego wynosi 100 000 zł. W skład środka trwałego wchodzi: część składowa o wartości początkowej 75 000 zł oraz dwie części dodatkowe o wartości początkowej odpowiednio 10 000 zł i 15 000 zł. Zakłada się, że wartość pozostałości nie jest istotna. Jednostka określiła okres ekonomicznej użyteczności dla części składowej na 15 lat, zaś dla części dodatkowych odpowiednio 5 lat i 3 lata. Roczne kwoty odpisów amortyzacyjnych wyliczone dla części składowej środka trwałego i części dodatkowych wynoszą:

- Część składowa – $75\,000\text{ zł} / 15\text{ lat} = 5\,000\text{ zł}$ rocznie
- Część dodatkowa 1 – $10\,000\text{ zł} / 5\text{ lat} = 2\,000\text{ zł}$ rocznie
- Część dodatkowa 2 – $15\,000\text{ zł} / 3\text{ lata} = 5\,000\text{ zł}$ rocznie

RAZEM roczny odpis amortyzacyjny – 12 000 zł

Stawka amortyzacji rocznej – $12\,000\text{ zł} / 100\,000\text{ zł} \times 100\% = 12\%$.

W przykładzie, wymiana części dodatkowej 1 co 5 lat oraz wymiana części dodatkowej 2 co 3 lata traktowane są jako ulepszenie. Po dokonaniu ulepszenia jednostka powinna zweryfikować przyjętą stawkę amortyzacji, tak by odzwierciedlić zmianę warunków użytkowania środka trwałego.

Po wymianie części dodatkowej 2 od czwartego roku użytkowania środka trwałego jego wartość podlegająca amortyzacji wyniesie 115 000 zł, co przy zachowaniu dotychczasowego rocznego odpisu amortyzacyjnego 12 000 zł (założono, że ceny części dodatkowych nie ulegają zmianie w analizowanym okresie) daje stawkę amortyzacji $12\,000\text{ zł} / 115\,000\text{ zł} = 10,4\%$.

W ten sposób łączne koszty amortyzacji w okresie 15 lat użytkowania środka trwałego wyniosą: $12\,000\text{ zł} \times 15\text{ lat} = 180\,000\text{ zł}$.

Gdyby jednostka nie uwzględniła różnego okresu użytkowania poszczególnych części, stopa amortyzacji wynosiłaby 6,67%, ($100\% : 15$) a stawka rocznej amortyzacji byłaby równa 6 667 zł. Koszty wymiany części dodatkowej 1 i 2 stanowiłyby koszty okresu (remont), w którym

²⁵ Tamże, ...pkt.8.26. - przykład

nastąpiła ich wymiana. W całym okresie użytkowania środka trwałego jednostka poniosłaby zatem koszty z tytułu:

- amortyzacji – $15 \text{ lat} \times 6\,667 \text{ zł/rok} = 100\,000 \text{ zł}$
- wymiany części dodatkowej 1 = $2 * 10\,000 \text{ zł} = 20\,000 \text{ zł}$
- wymiany części dodatkowej 2 = $4 * 15\,000 \text{ zł} = 60\,000 \text{ zł}$

Łączne koszty użytkowania środka trwałego w okresie 15 lat wyniosłyby 180 000 zł, czyli tyle samo co w przypadku opisanym wcześniej. Jednak z uwagi na traktowanie wymiany części dodatkowych 1 i 2 jako remonty, koszty w poszczególnych okresach byłyby różne (chyba że jednostka rozliczałaby koszt remontów w czasie).PPP

Odpisy amortyzacyjne od obiektów zbiorczych - wg KSR nr 11

Do środków trwałych stanowiących zbiorcze obiekty inwentarzowe (**patrz rozdz. 5**) stosuje się jedną stawkę lub stopę amortyzacji, tak informuje standard.

W szczególności w przypadku zbiorczych obiektów inwentarzowych zespolonych rodzajowo, o istotnej wartości łącznej, zastosowanie zbiorczych odpisów amortyzacyjnych pozwala na równomierne rozłożenie w czasie istotnej łącznej wartości nakładów ponoszonych na środki trwałe o niskiej jednostkowej wartości (np.: zestawy meblowe lub zestawy narzędzi w jednostkach, które ponoszą istotne łączne nakłady na tego typu składniki aktywów)²⁶.

Stawkę i stopę amortyzacji zbiorczych obiektów inwentarzowych ustala się jedną z metod, o których zostały przedstawione powyżej (**pkt 8.9 - 8.24 standardu**).

W przypadku zbiorczych obiektów zespolonych funkcjonalnie celowe jest stosowanie rozwiązania, o którym mowa w **pkt 8**.

UOR.- WYSOKOŚĆ STAWKI PLANOWANEJ USTALA SIĘ

UWZGLĘDNIAJAC:

- **zużycie fizyczne obiektu**, biorąc pod uwagę intensywność jego eksploatacji wyrażoną m.in.:

²⁶ Tamże, ...pkt.8.27.

- liczbą zmian, na których pracuje środek trwały,
- wydajnością środka trwałego (mierzoną liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytwarzanych produktów),
- **zużycie moralne**, czyli biorąc pod uwagę:
 - tempo postępu techniczno – ekonomicznego,
- **prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego, np.,:**
 - ograniczenie zasobów złóż,
 - czas trwania kontraktu na wykonanie usług lub budowę obiektu za granicą itp.

Przy ustalaniu planowej stawki amortyzacji środka trwałego można uwzględnić przewidywaną wartość sprzedaży netto pozostałości środka trwałego w chwili likwidacji (istotnej pozostałości j p środka trwałego tj.: złom, części, podzespoły).

ZASADY AMORTYZACJI (UMARZANIA) ŚRODKÓW TRWAŁYCH ORAZ WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH REGULUJĄ PRZEPISY ART. 32 UOR:

- rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie nie później niż z chwilą zrównania odpisów z wartością początkową lub przeznaczenia środka trwałego do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru,
- odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji, **a więc okres przewidywanej ekonomicznej użyteczności.**
- uor **nie wyznacza okresów amortyzacji** środków trwałych oraz metod amortyzacji;
- według uor rozpoczęcie amortyzacji może nastąpić **w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania lub od miesiąca następnego.**

Zasady określa kierownik jednostki w polityce rachunkowości.

WERYFIKACJA STAWEK AMORTYZACYJNYCH WEDŁUG UOR:

Poprawność przyjęta do planu amortyzacji okresów używania środka trwałego

i innych danych istotnych, ze względu na wysokość odpisów amortyzacyjnych powinna być przez jednostkę *okresowo weryfikowana* w celu korekty stawek i kwot odpisów amortyzacji (umorzeniowych) w następnych latach.

MOMENT USTALENIA STAWKI AMORTYZACYJNEJ:

- **okres amortyzacji,**
 - **stawkę amortyzacyjną,**
 - **metodę amortyzacji**
- ustala się *na dzień przyjęcia* środka trwałego lub tytułu wartości niematerialnych i prawnych do użytkowania.

ZASADY AMORTYZACJI WEDŁUG PRAWA PODATKOWEGO:

Obligatoryjne metody amortyzacji oraz *obligatoryjne* stawki amortyzacyjne na potrzeby prawa podatkowego.

PODLEGAJĄ:

Środki *trwale-stanowiące własność lub współwłasność podatnika*, nabyte lub wytworzone, kompletne i zdane do użytku w dniu przyjęcia do używania, o przewidywanym okresie używania roku:

- Budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością;
- Maszyny, urządzenia i środki transportu;
- Inne przedmioty.

Amortyzacji nie zależnie od okresu użytkowania podlegają:

- przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych;

budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie.

AMORTYZACJI PODATKOWEJ PODLEGAJĄ WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE, CZYLI:

- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;

- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej;
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje;
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego *o przewidywanym okresie użytkowania powyżej 1 roku* (wg uor są to środki trwałe).

W przypadku **prac rozwojowych** zakończonych pozytywnym wynikiem niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania.

PRAWO PODATKOWE A AMORTYZACJA:

Stosownie zaś do treści art. 16 ust. 5 podatnicy **mogą obniżyć** podane w wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych.

Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Stawka amortyzacyjna może być obniżona, jak i podatnik może zrezygnować z obniżenia stawki na rzecz stawek określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych.

Wobec powyższego zmiana stawki amortyzacyjnej, tj. **zmniejszenie bądź zwiększenie** uprzednio obniżonej może nastąpić od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Podatnik ma więc możliwość zastosowania różnych stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych **na każdy rok podatkowy, z tym że zmienione stawki nie mogą być wyższe od stawek określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych.**

Dla środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji zmiana stawki amortyzacyjnej, czyli jej obniżenie może nastąpić **w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego.**

Natomiast możliwość obniżenia stawki amortyzacyjnej, a także zwiększenia uprzednio obniżonej odnosi się do środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji i powinno nastąpić **nie później niż w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego.**

MOMENT WPROWADZENIA SKŁADNIKÓW MAJĄTKOWYCH DO KSIĄG RACHUNKOWYCH WEDŁUG PRZEPISÓW PODATKOWYCH:

Najpóźniej w miesiącu przekazania ich do użytkowania , późniejszy termin wprowadzenia do ewidencji uznaje się za ujawnienie środka trwałego.

W WYKAZIE WYSTĘPUJE 10 RODZAJÓW STAWEK

- 1) 1,5%;
- 2) 2,5%;
- 3) 4,5%;
- 4) 7,0%;
- 5) 10,0%;
- 6) 14,0%;
- 7) 18,0%;
- 8) 20,0%;
- 9) 25,0%;
- 10) 30,0%.

Stawkom amortyzacyjnym przypisane są:

- symbol grupy,
- podgrupy lub rodzaju środków trwałych
- oraz podane odpowiadające im symbole zgodne z Klasyfikacją Rodzajową Środków Trwałych.

Za **pogorszone warunki** używania budynków i budowli, uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.

Za **złe warunki** używania budynków i budowli, uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków

chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.

Przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające **szczególnej sprawności technicznej**, rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie.

Przez maszyny i urządzenia grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych **szybkemu postępowi technicznemu**, rozumie się maszyny, urządzenia i aparaturę, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowobadawczą i doświadczalno-produkcyjną.

WSPÓLCZYNNIKI PODWYŻSZANIA STAWEK AMORTYZACYJNYCH:

- Budynków i budowli używanych w warunkach:
 - pogorszonych – współczynnik nie wyższy niż 1,2;
 - złych - współczynnik nie wyższy niż 1,4;
- Dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej –współczynnik nie wyższy niż 1,4;
- Dla maszyn i urządzeń zaliczanych do grupy 4-6 i 8 KŚT, poddanych szybkemu postępowi technicznemu – współczynnik, nie wyższy niż 2,0
- Dla poszczególnych środków trwałych stosujemy jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego składnika majątkowego, przyjętą z wykazu stawek amortyzacyjnych

STAWKI INDYWIDUALNE:

- **Ustala się dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji;**

- **Ustala się dla ujawnionych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji;**
- **Ulepszonych środków trwałych,**

UŻYWANE I ULEPSZONE ŚRODKI TRWAŁE:

- Używane środki trwałe-przed nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy;
- **Ulepszone**, jeżeli przed ich wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione na

ulepszenie środka trwałego stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.

W wyżej wymienione zasady dotyczą tylko środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji.

UŻYWANE I ULEPSZONE BUDYNKI I BUDOWLE:

- **Używane**- przed nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy;
- **Ulepszone**, jeżeli przed ich wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione na ulepszenie środka trwałego stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

INWESTYCJE W OBCYCH ŚRODKACH TRWAŁYCH:

Ustala się indywidualną stawkę amortyzacyjną ,z tym że dla inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

OKRES AMORTYZACJI PRZY S TOSOWANIU STAWEK INDYWIDUALNYCH:

- ***Środki trwałe grupy 3-6 i 8:***

24 miesiące gdy wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł;

36 miesięcy odpowiednio powyżej 25 000 zł i nie mniej niż 50 000 zł;

60 miesięcy – powyżej 50 000 zł.

- ***Środki transportu***, w tym samochody osobowe 30 miesięcy;
- **Dla budynków i budowli -10 lat;**

- **Budynki wymienione w poz.103 i 109 KŚT**, trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m sześciennych, domków kempingowych oraz budynków zastępczych okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata.

Budynki (lokale) niemieszkalne dla których stawka amortyzacyjna z wykazu wynosi 2,5% minimalny okres amortyzacji ustala się:

- pomniejszając 40 lat o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz

Pierwszy do użytkowania do dnia wprowadzenia do ewidencji;

- okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

2023- z 1994r.

40 l- 29 l = 11 lat

100%: 11 l= xxxx

2023- 1950r.

Stawka 10%

OKRES DOKONYWANIA ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH OD WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH NIE MOŻE BYĆ KRÓTSZY, NIŻ:

- od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz prawa autorskie-24 miesiące;
- od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych-24 miesiące;
- od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych-12 miesięcy;
- od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych- 60 miesięcy;
- jeżeli okres użytkowania zgodnie z umową jest krótszy od ww można dokonywać odpisów w okresie trwania umowy

ODPISÓW AMORTYZACYJNYCH W WYSOKOŚCI 2,5% DOKONUJE SIĘ OD:

- własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego;
- spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego;
- prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej;

Konto 401 – Zużycie materiałów i energii

Konto 401 służy do ewidencji kosztów zużycia materiałów i energii na cele działalności podstawowej , pomocniczej i ogólnego zarządu.

Na stronie Wn konta 401 ujmuje się poniesione koszty z tytułu zużycia materiałów i energii , **a na stronie Mn konta 401** ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów z tytułu zużycia materiałów i energii oraz na dzień bilansowy przeniesienie salda poniesionych w ciągu roku kosztów zużycia materiałów i energii na konta 860.

Prowadzenie działalności jednostek strefy budżetowej pociąga za sobą zużywanie się różnych dóbr , którymi są także materiały. Materiały są takimi rzeczowymi aktywami obrotowymi , które jednostka nabyła na własne potrzeby i zużywane są jednorazowe (art. 3 ust. 1 pkt. 19 uor)

Do ewidencji kosztów zużycia materiałów i energii na cele działalności podstawowej , pomocniczej i ogólnego zarządu służy konto 401 .

Na koncie tym nie księguje się jednak zakupionych materiałów zużywanych do działalności inwestycyjnej czy działalności finansowo wyodrębnionej , np. działalności zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Na koncie 401 podlegają ewidencji wydatki i koszty , które kwalifikuje się do następujących paragrafów klasyfikacji budżetowej :

- § 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

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna **do konta 401** przedstawia się następująco:

401 Zużycie materiałów i energii

401-4210 Zakup materiałów i wyposażenia

401-421-1 Zakup materiałów biurowych

401 -421 -2 Zakup wydawnictw fachowych (prenumeraty)

401- 421- 3 Zakup paliwa

401-426 Zakup energii

401-426-1 Energia elektryczna

401-426-2 Energia cieplna

401-426-3 Dostawa wody

Zapisy strony Wn konta 401 **„ Zużycie materiałów i energii „**

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz pozostałych wartości niematerialnych i prawnych	072
2.	Zużycie materiałów bezpośrednio z zakupu	300,201
3.	Zużycie materiałów z magazynu	310
4.	Rozliczenie niedoborów materiałów – w koszty	240
5.	Koszty zużytej energii elektrycznej , gazu , energii cieplnej , paliwa pojazdów , wody , opału	300
6.	Koszty zakupu niskocennych składników majątkowych odpisywanych bezpośrednio w koszty	300 ,240

Zapisy strony Mn konta 401 **„ Zużycie materiałów i energii „**

Lp.		Konto przeciwstawne
1.	Faktura korygująca koszty	300,201
2.	Nadwyżka inwentaryzacyjna	240
3.	Przeniesienie kosztów na koniec roku na wynik finansowy	860

Konto 401 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych przez jednostkę kosztów. Na koniec roku obrotowego saldo tego konta przenosi się na konto 860. Konto to nie ma bilansu otwarcia na początek następnego roku obrachunkowego.

PRZYKŁAD

Ewidencja zobowiązań zastępczo uregulowanych przez pracownika jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego

Pracownik opłacił z własnych środków fakturę wystawioną na jednostkę za zakup żarówek.

Zwrot poniesionych wydatków nastąpi z kasy jednostki.

1) Faktura VAT z tytułu zakupu usług lub towarów

Wn 401 „Zużycie materiałów i energii” (w analityce - § 421 Zakup materiałów i wyposażenia, kwota netto)

Wn 225 „Rozrachunki z budżetami” (VAT)

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (kwota brutto)

2) Zwrot na rzecz pracownika środków za fakturę zastępczą zapłaconą przez pracownika - **KW**

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” (kwota brutto)

Ma 101 „Kasa” (w analityce - §421 oraz § VAT)

3) Przeksięgowanie zapłaty z pracownika na kontrahenta - **PK**

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (kwota brutto)

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” (kwota brutto).

Konto 402 - Usługi obce

Konto 402 służy do ewidencji kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki.

Na stronie Wn konta 402 ujmuje się poniesione koszty usług obcych, a **na stronie Ma** konta 402 ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy przeniesienie kosztów usług obcych na konto 860.

W zasadzie wszystkie jednostki korzystają z usług obcych świadczonych przez inne jednostki gospodarcze. **Do najpowszechniejszych usług, z których najczęściej korzystają jednostki budżetowe, należą usługi:**

- remontowe,
- pocztowe i kurierskie,
- transportowe,
- telekomunikacyjne (telefon, Internet, faks),
- dozoru mienia, sprzątanania, konserwacji i napraw,
- konsultacyjne, audytorskie, doradcze,
- reklamowe.

Jak wynika z powyższego wykazu, struktura usług jest bardzo rozbudowana. W praktyce zdarzają się trudności w odróżnieniu niektórych usług od materiałów. Dla łatwego i szybkiego rozróżnienia przyjmuje się, że materiały mogą być - i najczęściej są - magazynowane, zaś usługi nie.

Rodzajowy koszt usług obcych powstaje w momencie otrzymania od dostawcy dokumentu (faktura, rachunek) potwierdzającego wykonanie czynności objętej usługą.

Do ewidencji kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki służy konto 402.

Na koncie tym podlegają ewidencji wydatki i koszty, które należy kwalifikować do następujących paragrafów klasyfikacji budżetowej:

- § 427 Zakup usług remontowych,
- § 428 Zakup usług zdrowotnych np. programy zdrowotne dla mieszkańców(nie dotyczy pracowników),
- § 430 Zakup usług pozostałych- z wyjątkiem opłat za podnoszenie kwalifikacji pracowników ujmowanych na koncie 405 „, Ubezpieczenie społeczne i inne świadczenia „, oraz zakupów związanych z kosztami reprezentacji i reklamy , które powinny być ujęte na koncie 409/1 ,
- § 433 Zakup usług przez jednostki samorządu terytorialnego od innych jednostek samorządu terytorialnego,
- § 434 Zakup usług remontowo-konserwatorskich dotyczących obiektów zabytkowych będących w użytkowaniu jednostek budżetowych,
- §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.

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 402 przedstawia się następująco:

402 Usługi obce

402- 427 Zakup usług remontowych,

402-427-1 Remonty

402-427-1-1 Budynki

402-427-1-2 Budowle

402-427-1-3 Maszyny i urządzenia

402-427-2 Usługi konserwacyjne

402-430 Zakup usług pozostałych

402-430-1 Opłaty pocztowe

402-430-2 Ogłoszenia

402-430-3 Utrzymanie czystości

402-430-4 Ochrona obiektów

ZAKUP USŁUG OBCYCH DT. BUDOWY ŚRODKA TRWAŁEGO- stanowi wyjątek – ujemne się go na koncie 080 „Inwestycje- środki trwałe w budowie”

Zapisy strony Wn konta 402 „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Opłaty za usługi bankowe	130,131,132
2.	Faktura za usługi obce	300 , 201

Zapisy strony Ma konta 402 „Usługi obce

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
-----	-----------------------------	---------------------

1.	Faktura korygująca koszty	300,201
2.	Przeniesienie kosztów na koncie roku na wynik finansowy	860

Na koniec roku konto 402 nie wykazuje salda, gdyż na dzień bilansowy koszty usług obcych przenosi się na konto 860.

Konto 403 - Podatki i opłaty

Konto 403 służy do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłaty notarialnej, opłaty skarbowej i opłaty administracyjnej.

Na stronie Wn konta ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a **na stronie Ma** ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy - przeniesienie kosztów z tego tytułu na konto 860.

Wśród opłat podlegających ewidencji na tym koncie wyróżnia się m.in. opłaty z tytułu trwałego zarządu i opłaty z tytułu wieczystego użytkowania gruntu. Na koncie tym **nie ewidencjonuje się natomiast podatków dochodowych, zarówno od osób prawnych, jak i od osób fizycznych**, dla których jednostka pełni rolę płatnika.

Na koncie 403 podlegają ewidencji wydatki i koszty, które zostaną zakwalifikowane w szczególności do następujących paragrafów klasyfikacji budżetowej:

- § 414 Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych,
- § 443 Różne opłaty i składki – z wyjątkiem ubezpieczeń majątkowych,
- § 447 Cła,
- § 448 Podatek od nieruchomości,
- § 449 Pozostałe podatki na rzecz budżetu państwa,
- § 450 Pozostałe podatki na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- § 451 Opłaty na rzecz budżetu państwa,
- § 452 Opłaty na rzecz budżetu jednostek samorządu terytorialnego,
- § 453 Podatek od towarów i usług VAT,

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 403 przedstawia się następująco:

403 Podatki i opłaty

403-414 Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

403-443 Różne opłaty i składki

403-443-1 Opłaty za patenty krajowe

403-443-2 Opłaty na rzecz stowarzyszeń krajowych

403-443-3 Kaucje

403- 448 Podatek od nieruchomości

403-451 Opłaty na rzecz budżetu

403-451-1 Wypisy z KRS

403-451-2 Opłaty roczne z tytułu trwałego zarządu

403-453 Podatek VAT

Zapisy strony Wn konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Podatek od nieruchomości , od środków transportu	229
2.	Opłaty sądowe i notarialne	240

Zapisy strony Ma konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Korekta zmniejszająca poniesione koszty	300, 201
2.	Przeniesienie kosztów na koniec roku na wynik finansowy	860

Na koniec roku konto nie wykazuje salda, gdyż na dzień bilansowy koszty usług obcych przenosi się na konto 860.

ZMIANY 2018 r. - 403 „Podatki i opłaty” - do katalogu

ewidencjonowanych na tym koncie opłat dodano również składki i wpłaty do organizacji międzynarodowych,

Konto 404 - Wynagrodzenia

Konto 404 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń z pracownikami oraz z innymi osobami fizycznymi zatrudnionymi na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami.

Na stronie Wn konta ujmuje się kwotę należnego pracownikom i innym osobom fizycznym wynagrodzenia brutto (tj. bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych na listach płac).

Na **stronie Ma** księguje się korekty uprzednio zewidencjonowanych kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń oraz na dzień bilansowy przenosi się je na konto 860.

Za wykonaną pracę zatrudnionym pracownikom trzeba naliczyć i wypłacić wynagrodzenie. **Z tego tytułu powstają koszty, które pracodawca zalicza do kosztów podstawowej działalności.**

Dokumentacja kosztów wynagrodzeń obejmuje sporządzenie listy płac lub wystawienie rachunku za wykonaną pracę (umowa zlecenia, umowa o dzieło).

Dokumenty muszą zawierać informację o wysokości płacy brutto, dokonanych potrąceniach oraz wartości wynagrodzenia do wypłaty.

Koszty wynagrodzeń zawsze ujmuje się w kwocie brutto.

Na koncie 404 podlegają ewidencji wydatki i koszty, które jednostka zakwalifikuje w szczególności do następujących paragrafów klasyfikacji budżetowej:

- § 401 Wynagrodzenia osobowe pracowników,
- § 402 Wynagrodzenia osobowe członków korpusu służby cywilnej,
- § 403 Wynagrodzenia osobowe sędziów i prokuratorów oraz asesorów i aplikantów,
- § 404 Dodatkowe wynagrodzenia roczne,
- § 405 Uposażenia żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy,
- § 406 Inne należności żołnierzy zawodowych oraz funkcjonariuszy zaliczane do wynagrodzeń,

- § 407 Dodatkowe uposażenie roczne dla żołnierzy zawodowych oraz nagrody roczne dla funkcjonariuszy,
- §408 Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby,
- § 409 Honoraria,
- § 410 Wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne,
- § 417 Wynagrodzenia bezosobowe,
- § 420 Fundusz operacyjny w zakresie wynagrodzeń,
- § 432 Staże i specjalizacje medyczne w zakresie pracowników,
- § 476 Uposażenie żołnierzy Narodowych Sił Rezerwowych.

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 404 przedstawia się następująco:

404 Wynagrodzenia

404-401 Wynagrodzenia osobowe pracowników

404-404 Dodatkowe wynagrodzenie roczne

404-409 Honoraria

404 - 417 Wynagrodzenia bezosobowe

Zapisy strony Wn konta 404

„Wynagrodzenia ‘

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Wynagrodzenia naliczone na podstawie listy płac , rachunków dotyczących umów zleceń czy umów o dzieło	231
2.	Dodatkowe wynagrodzenia roczne , tzw. trzynastka	231

Zapisy strony Ma konta 404

„Wynagrodzenia ‘

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Korekta uprzednio zaewidencjonowanych kosztów	231
2.	Przeniesienie kosztów na koniec roku na wynik	860

finansowy	
-----------	--

Kwotę należnego pracownikom i innym osobom fizycznym wynagrodzenia ujmuje się w wartości brutto (tj. bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych na listach płac).

Na koniec roku konto nie wykazuje salda, gdyż zostaje ono przeniesione na dzień bilansowy na konto 860.

W jakiej wysokości należy pracownikowi sfery budżetowej wypłacić tzw. 13-tą pensję?

Wysokość dodatkowego wynagrodzenia rocznego zależy od sumy wynagrodzenia za pracę otrzymanego przez pracownika w ciągu roku kalendarzowego, za który przysługuje tzw. „trzynastka”. *Przy obliczaniu jej wysokości uwzględnia się wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy przyjmowane do obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy.*

Dodatkowe wynagrodzenie roczne wypłaca się na podstawie ustawy z dnia 12 grudnia 1997r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (tj. Dz. U. z 2023r.,poz.1690).

Pracownik nabywa prawo do dodatkowego wynagrodzenia rocznego w pełnej wysokości po przepracowaniu **u danego pracodawcy całego roku kalendarzowego.**

Pracownik, który nie przepracował u danego pracodawcy całego roku kalendarzowego nabywa prawo do wynagrodzenia rocznego *w wysokości proporcjonalnej do okresu przepracowanego, pod warunkiem, że okres ten wynosi co najmniej 6 miesięcy.*

W ustępie 3 art. 2 wyliczone są sytuacje, kiedy pracownik nabywa prawo do proporcjonalnego wynagrodzenia rocznego **pomimo nieprzepracowania u danego pracodawcy 6 miesięcy. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku:**

- powołania pracownika do czynnej służby wojskowej albo skierowania do odbycia służby zastępczej,
- skorzystania przez pracownika z urlopu wychowawczego, urlopu dla poratowania zdrowia,

- a także w sytuacji wygaśnięcia stosunku pracy w wyniku śmierci pracownika.

Przepracowanie co najmniej 6 miesięcy, a więc i ich nieprzepracowanie z powodu nieobecności w pracy, należy zawsze odnosić do jednego roku kalendarzowego. Tak więc np. osoba, która została zatrudniona we wrześniu, a rozwiązała umowę w maju następnego roku, nie uzyskuje prawa do dodatkowego wynagrodzenia rocznego, mimo, iż w sumie przepracowała 9 miesięcy.

Jednocześnie ustawa przewiduje przypadki, w których wynagrodzenie to nie przysługuje, mimo przepracowania całego roku kalendarzowego:

- nieusprawiedliwionej nieobecności w pracy trwającej dłużej niż 2 dni,
- stawiania się do pracy lub przebywania w pracy w stanie nietrzeźwości,
- wymierzenia pracownikowi kary dyscyplinarnej wydalenia z pracy lub ze służby,
- rozwiązania umowy bez wypowiedzenia z winy pracownika (art. 3 ustawy).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ww. ustawy, wynagrodzenie to ustala się w wysokości 8,5% sumy wynagrodzenia za pracę otrzymanego przez pracownika w ciągu roku kalendarzowego, za który przysługuje, uwzględniając wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy przyjmowane do obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy, a także wynagrodzenie za urlop wypoczynkowy oraz wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy przysługujące pracownikowi, który podjął pracę w wyniku przywrócenia do pracy.

Podstawę ustalenia wynagrodzenia rocznego stanowią więc trzy składniki (wynagrodzenie to wynosi 8,5% ich sumy):

1. otrzymane w ciągu roku wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy przyjmowane do obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy;
2. wynagrodzenie za urlop wypoczynkowy;
3. wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy przysługujące pracownikowi, który podjął pracę w wyniku przywrócenia do pracy.

Tak więc **ustalając podstawę do obliczenia wynagrodzenia rocznego nie bierzemy pod uwagę np. wynagrodzenia za czas choroby, zasiłku chorobowego, zasiłku macierzyńskiego, wynagrodzenia za urlop szkoleniowy.**

Podsumowując, dodatkowe wynagrodzenie roczne podlega opodatkowaniu i oskładkowaniu na zasadach ogólnych.

*Zaliczane są one na podstawie art. 2 ustawy o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej. **Prawidłowe ujęcie zobowiązań wynikających z trzynastki wymaga zwrócenia uwagi na art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości (dalej: u.r.).***

Zgodnie z nim w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Przywołane zapisy obligują jednostkę zobowiązaną do naliczenia i wypłaty dodatkowego wynagrodzenia rocznego do ujęcia jego kosztu w roku powstania tych kosztów. Zasada memoriału określona w art. 6 ust. 1 u.r. nie rozstrzyga konieczności naliczania poszczególnych składowych listy płac, a jedynie wskazuje na konieczność ujęcia kosztów w odpowiednim okresie.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym pracownikami uprawnionymi do jego otrzymania są pracownicy państwowych jednostek sfery budżetowej, pracownicy zatrudnieni w urzędach organów władzy publicznej, kontroli, ochrony prawa oraz sądach i trybunałach, pracownicy samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz biur poselskich, senatorskich lub poselsko-senatorskich oraz klubów, kół albo zespołów parlamentarnych.

Zastosowanie zasady memoriału do ewidencji dodatkowego wynagrodzenia rocznego dzieli ten proces na dwa etapy. Pierwszy polega na ujęciu w roku powstania kosztu naliczonego wynagrodzenia rocznego oraz kosztów ubezpieczeń społecznych i Funduszu Pracy wypłacanych ze środków pracodawcy.

W kolejnym etapie, w momencie wypłaty, następuje naliczenie i zapłata składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne płaconych w imieniu pracownika, a także pobranie i odprowadzenie zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W księgach

Do ewidencji listy płac związanej również z naliczonym dodatkowym wynagrodzeniem rocznym służą konta: 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”, 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”, 225 „Rozrachunki z budżetami”, 404 „Wynagrodzenia” oraz 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”.

W roku naliczenia ewidencja księgowa dodatkowego wynagrodzenia rocznego powinna obejmować co najmniej:

- kwotę brutto dodatkowego wynagrodzenia i zostać ujęta w księgach rachunkowych jednostki zapisem
Wn 404 „Wynagrodzenia”,
Ma 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
- składki z tytułu ubezpieczeń społecznych obciążających pracodawcę i składki na Fundusz Pracy ewidencjonowane zapisem
Wn 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.

W roku wypłaty dodatkowego wynagrodzenia rocznego ujmujemy naliczone składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne w księgach rachunkowych zapisem:

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.

Ewidencja należnej zaliczki podatku dochodowego od osób fizycznych ewidencjonowana jest zapisem:

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,
Ma 225 „Rozrachunki z budżetami”.

Wypłata dodatkowego wynagrodzenia rocznego wymaga zaś zapisu po stronie

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
Ma konta 130 „Rachunek bankowy”

Sama zapłata składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne powinna zostać ujęta zapisem:

Wn „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
Ma 130 „Rachunek bankowy”.

Przelew zaliczki na podatek dochodowy ewidencjonowany jest zapisem

Wn 225 „Rozrachunki z budżetami”,
Ma 130 „Rachunek bankowy”.

W takim ujęciu rozliczenie składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne potrącanych pracownikowi jest neutralne w stosunku do zapisów w księgach rachunkowych poprzedniego okresu rozliczeniowego.

Uwaga! W praktyce stosowane jest często rozwiązanie ewidencyjne polegające na rozksięgowaniu w roku powstania kosztu również składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne obciążających pracownika.

Taki sposób ewidencji **nie stoi w sprzeczności z zapisami u.o.r.**, jednak może prowadzić do trudności w przypadku zmian w rozliczaniu naliczonych wcześniej elementów listy płac obciążających pracownika.

EWIDENCJA KSIĘGOWA- DODATKOWEGO WYNAGRODZENIA ROCZNEGO:

Ujmowanie w księgach rachunkowych dodatkowego wynagrodzenia rocznego **za 2021 r.**
i wykazywanie zobowiązań z tego tytułu w bilansie

SPOSÓB 1

1. Rok 2022 – naliczenie dodatkowego wynagrodzenia rocznego i ujęcie pod datą 31 grudnia 2022 r. na podstawie polecenia księgowania (koszty i potrącenia):
 - naliczenie dodatkowego wynagrodzenia brutto (*par. 404*) – Wn 404, Ma 231,
 - potrącenie zaliczki na podatek dochodowy – Wn 231, Ma 225,
 - potrącenie składek na ubezpieczenia społeczne od pracowników – Wn 231, Ma 229,
 - potrącenie składek na ubezpieczenie zdrowotne – Wn 231, Ma 229,
 - inne potrącenia – Wn 231, Ma 240,
 - *naliczenie składek na ubezpieczenia społeczne od pracodawcy (par. 411) – Wn 405, Ma 229,*
 - *naliczenie składek na Fundusz Pracy (par. 412) – Wn 405, Ma 229.*
2. Rok 2023 – wypłata dodatkowego wynagrodzenia rocznego i ewidencja na podstawie wyciągów bankowych (przelewy):
 - *przelew wynagrodzenia na rachunki bankowe pracowników (par. 404) – Wn 231, Ma 130,*
 - *przelew do urzędu skarbowego zaliczki na podatek dochodowy (par. 404) – Wn 225, Ma 130,*
 - *przelew innych potrąceń (par. 404) – Wn 240, Ma 130,*
 - *przelew do ZUS składek na ubezpieczenia społeczne (par. 404 – pokryte przez pracowników, par. 411 – pokryte przez pracodawcę) – Wn 229, Ma 130*
 - *przelew do ZUS składek na ubezpieczenie zdrowotne (par. 404) – Wn 229, Ma 130,*
 - *przelew do ZUS składek na Fundusz Pracy (par. 412) – Wn 229, Ma 130.*

SPOSÓB 2

1. Rok 2022 – naliczenie dodatkowego wynagrodzenia rocznego i ujęcie pod datą 31 grudnia 2022 r. na podstawie polecenia księgowania (tylko koszty):
 - *naliczenie dodatkowego wynagrodzenia brutto (par. 404) – Wn 404, Ma 231,*
 - *naliczenie składek na ubezpieczenia społeczne od pracodawcy (par. 411) – Wn 405, Ma 229,*
 - *naliczenie składek na Fundusz Pracy (par. 412) – Wn 405, Ma 229.*
2. Rok 2023 – ewidencja na podstawie polecenia księgowania (tylko potrącenia):
 - *potrącenie zaliczki na podatek dochodowy – Wn 231, Ma 225,*
 - *potrącenie składek na ubezpieczenia społeczne od pracowników – Wn 231, Ma 229,*
 - *potrącenie składek na ubezpieczenie zdrowotne – Wn 231, Ma 229,*
 - *inne potrącenia – Wn 231, Ma 240*
 - *oraz wypłata dodatkowego wynagrodzenia rocznego i ewidencja na podstawie wyciągów bankowych (przelewy), jak podano w sposobie 1.*

Ewidencja korekty

Zmiany wywołane przeliczeniem pochodnych od naliczonych wynagrodzeń w zależności od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i wskazanej w niej kwoty istotnej **należy ująć w księgach odpowiedniego okresu sprawozdawczego.**

Jeżeli wartość korekty w kontekście zapisów określonych w polityce rachunkowości zostanie uznana za nieistotną, **to korektę należy ująć w księgach roku następnego (np. za 2023 w 2024 r.).** Przebieg operacji gospodarczych może być zgodny z zamieszczonym przykładem.

Uznanie korekty za istotną również wymaga skorygowania zapisów ksiąg rachunkowych, **jednak korektę należy wprowadzić do ksiąg rachunkowych roku powstania kosztu.**

Ewidencja korekty listy płac trzynastki

Objaśnienia do schematu:

1. PK korekta (zwiększenie) należnej zaliczki na podatek Wn 231, Ma 225
2. PK korekta (zwiększenie) naliczonej składki zdrowotnej Wn 231, Ma 229
3. PK korekta (umniejszenie) należnej zaliczki na podatek Wn 225, Ma 231
4. PK korekta (umniejszenie) naliczonej składki zdrowotnej Wn 229, Ma 231

Sprawozdawczość

Prezentacja danych związanych z naliczonym wynagrodzeniem rocznym jest realizowana zarówno na poziomie sprawozdawczości finansowej, jak i budżetowej.

Salda kont wykorzystywanych do ewidencjonowania dodatkowego wynagrodzenia rocznego, tj. 231 i 229, są prezentowane odpowiednio w bilansie w pasywach w

poz. D.II.4. „Zobowiązania krótkoterminowe - zobowiązania z tytułu wynagrodzeń” oraz w poz. D.II.3. „Zobowiązania krótkoterminowe - Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń”.

Jeżeli w roku powstania kosztu nie rozliczono i nie ujęto w ewidencji bilansowej zaliczki na podatek dochodowy, to korekta tej zaliczki w roku następnym nie będzie miała wpływu na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok.

Przy tym należy pamiętać o art. 54 ust. 1 uor., który wskazuje, kiedy sporządzone sprawozdanie należy skorygować.

I tak zgodnie z tym przepisem, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzyma informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, **powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie.** Jednocześnie musi dokonać odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał.

Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Jeżeli jednostka otrzymała takie informacje po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Szczegółowe zasady korygowania sprawozdań finansowych zostały określone zapisami rozdziału V komunikatu ministra finansów z 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja”.

Stosownie do pkt 5.3 i 5.4 komunikatu błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, a wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego.

Skutki błędów uznane za **nieistotne** ujmuje się w księgach rachunkowych **następnego roku obrotowego**.

W przypadku korygowania rocznego sprawozdania finansowego **zgodnie z pkt 5.8 przywołanego komunikatu w informacji dodatkowej, która stanowi załącznik nr 12 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont w pozycji 3 „Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy”, jednostka ujmuje informacje dotyczące błędów popełnionych w latach poprzednich m.in. w zakresie rodzaju błędu, kwoty korekty.**

Rb-28

W zależności od rodzaju jednostki budżetowej dane dotyczące zobowiązań z tytułu naliczonego dodatkowego wynagrodzenia rocznego są prezentowane w sprawozdaniu **Rb-28 „Sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa”** (stanowi załącznik nr 10 do rozporządzenia ministra rozwoju i finansów z 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej- Dz.U. z 2024 r., poz.454).

Natomiast stosownie **do par. 27 do** rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej *państwowe jednostki budżetowe korygują dane dotyczące poprzednich okresów sprawozdawczych, uwzględniając poprawne dane odpowiednio w sprawozdaniach sporządzanych za bieżący okres sprawozdawczy.*

Sprawozdania za kolejne cztery kwartały i łączne sprawozdania roczne mogą być korygowane do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym. **Przekazując taką korektę jednostce nadrzędnej, należy do niej dołączyć wyjaśnienie przyczyny dokonywania zmian.**

Korekty danych dotyczących poprzednich okresów sprawozdawczych uwzględnia się w sprawozdaniach sporządzanych za bieżący okres sprawozdawczy.

Uwaga! Sposób naliczenia i ujęcia w ewidencji bilansowej zobowiązania z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego **nie będzie miał wpływu na dane prezentowane w sprawozdaniach budżetowych.** Prezentowana jest kwota brutto zobowiązania, która nie odzwierciedla potrąceń płaconych przez pracownika.

PIT

W świetle art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodatkowe wynagrodzenie roczne stanowi przychód ze stosunku pracy, który powinien być opodatkowany na zasadach określonych w art. 9 ust. 1 i 2.

Podsumowanie: Prawidłowe ujęcie w ewidencji bilansowej zobowiązań wynikających z rozrachunków z pracownikami na przelomie lat budżetowych umożliwi w roku zapłaty uniknięcie ewidencjonowania dodatkowych operacji gospodarczych związanych z korygowaniem wcześniej naliczonych na liście plac potrąceń składek na ubezpieczenia społeczne, składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz zaliczki podatkowej. Niezależnie od

sposobu ujęcia dodatkowego wynagrodzenia rocznego w roku powstania kosztu nie powinno dochodzić do sytuacji, w której byłoby konieczne korygowanie sprawozdań budżetowych (Rb-28), w których kwoty trzynastki prezentowane są w wartościach brutto. Nienaliczenie w roku powstania kosztu zaliczki na podatek dochodowy i brak konieczności korekty tej zaliczki w roku następnym ułatwi również sporządzenie sprawozdania finansowego za rok poprzedni.

Ewidencja wynagrodzenia i ZUS

Rozrachunki z pracownikami obejmują należności i zobowiązania z tytułu wynagrodzeń za pracę należnych w pieniądzu lub w naturze oraz ich zmniejszeń w postaci składek ZUS opłaconych przez pracowników, składek zdrowotnych, podatku dochodowego.

Konto 231

Do ewidencji należności i zobowiązań z tytułu wynagrodzeń za pracę służy konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”. Na koncie tym ujmuje się również rozrachunki z innymi osobami fizycznymi z tytułu wypłat pieniężnych i świadczeń rzeczowych, zaliczanych do wynagrodzeń ze stosunku pracy, umowy agencyjnej, umów zlecenia, umów o dzieło i innych umów. Na koncie 231 mogą być także ewidencjonowane świadczenia niezaliczane do wynagrodzeń, jeżeli są one ujmowane na listach płac.

Konto 231 obrazuje zatem całokształt wynagrodzeń oraz świadczeń w naturze należnych za dany okres sprawozdawczy, a także dokonane wypłaty z tych tytułów, bez względu na to, z jakich środków finansowane są wynagrodzenia.

Do wynagrodzeń nie są zaliczane wartości posiłków regeneracyjnych.

Strona Wn konta 231 służy do ewidencji:

- wypłaty wynagrodzeń pracowniczych oraz zaliczek na wynagrodzenia,
- wydanych pracownikom świadczeń w naturze lub wypłaconych ekwiwalentów za nie,
- obciążających pracownika potrąceń na liście płac z naliczonych wynagrodzeń,
- wypłaconych zasiłków ZUS naliczonych na liście wynagrodzeń,

- obciążeń z tytułu nadpłaty wynagrodzeń,
- odpisania zobowiązań przedawnionych.

Z kolei **strona Ma** obrazuje:

- naliczone wynagrodzenia pracownicze, obciążające koszty (bez względu na ich rodzaj) działalności jednostki lub straty nadzwyczajne,
- naliczone na listach płac zasiłki finansowane z ZUS,
- ujęte na listach płac ekwiwalenty za świadczenia należne pracownikom jednostki,
- umorzone, przedawnione należności z tytułu wynagrodzeń pobranych nienależnie.

Szczegółowa ewidencja imienna

Do konta 231 wymagane jest prowadzenie ewidencji szczegółowej imiennej dla poszczególnych pracowników oraz innych osób otrzymujących wynagrodzenia i świadczenia, zaliczane do wynagrodzeń.

Celem imiennej ewidencji wynagrodzeń jest możliwość ustalenia podstawy do naliczania zasiłków, rent, emerytur.

Pomocnicza ewidencja do konta 231 musi zapewnić rozliczenie list płac oraz imiennych należności pracowników z tytułu wynagrodzeń nadpłaconych oraz zobowiązań z tytułu nieodebranych w terminie wynagrodzeń.

Przykład operacji ujmowanych na koncie 231 prezentuje tabela.

Tabela. Przykład operacji ujmowanych na koncie 231

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
Strona Wn konta		
1.	Wypłata wynagrodzeń i zaliczek na wynagrodzenia pracownicze, zasiłków pokrywanych ze środków ZUS, ekwiwalentów pieniężnych	101, 130, 132, 135
2.	Potrącenia na liście płac:	
	– podatku dochodowego od osób fizycznych,	225
	– składek na FUS,	229

	– na dobrowolne ubezpieczenie grupowe,	240
	– pożyczek do pracowniczej kasy zapomogowo-pożyczkowej,	240
	– z tytułu alimentów i innych zobowiązań,	240
	– nierozliczonych zaliczek oraz innych należności od pracowników,	234
	– opłat za świadczenia działalności socjalnej	851
3.	Przekazane świadczenia rzeczowe zaliczane do wynagrodzeń:	201, 300
	– z zakupu,	310
	– z zapasu materiałów,	225
	– naliczony VAT od wydanych świadczeń rzeczowych	
4.	Odpisane, przedawnione zobowiązania	760, 851
5.	Obciążenia z tytułu nadpłaconych zobowiązań	404, 851
Strona Ma konta		
1.	Wynagrodzenie brutto:	
	– działalności podstawowej jednostki,	404
	– działalności ZFŚS,	851
	– kosztów środków trwałych w budowie	080
2.	Zasiłki finansowane przez ZUS, wypłacane na podstawie listy wynagrodzeń	229
3.	Koszty z tytułu należnych pracownikom świadczeń rzeczowych:	404
	– działalności podstawowej,	851
	– ZFŚS	
4.	Przedawnione i umorzone należności	761, 851

Konto 231 może wykazywać dwa salda, przy czym:

- saldo Wn oznacza należności od pracowników z tytułu wynagrodzeń (wynagrodzeń nadpłaconych, udzielonych zaliczek),
- saldo Ma obrazuje stan naliczonych, ale niewypłaconych zobowiązań jednostki oświatowej.

Konto 234

Stan rozrachunków z pracownikami odzwierciedla również konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”. **Konto to służy do ewidencji należności od pracowników, jak również roszczeń i zobowiązań wobec pracowników z innych tytułów niż wynagrodzenia.** Na koncie 234 ujmowane są zatem należności *z tytułu zaliczek do rozliczenia przez pracowników na wydatki obciążające jednostkę oświatową, odpłatności za świadczenia dokonane na rzecz pracowników oraz udzielonych pracownikom pożyczek z ZFŚS, należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód oraz zapłacone na rzecz pracowników odszkodowania.*

Strona Wn konta 234 służy do ewidencji w szczególności:

- wypłaconych pracownikom zaliczek i sum do rozliczenia na wydatki obciążające jednostkę,
- należności od pracowników z tytułu dokonanych przez jednostkę świadczeń odpłatnych,
- należności z tytułu pożyczek z ZFŚS,
- należności i roszczeń od pracowników z tytułu niedoborów i szkód,
- zwrotu wydatków dokonanych ze środków własnych pracownika, dotyczących działalności jednostki,
- zapłaconych zobowiązań wobec pracowników.

Na **stronie Ma konta 234** ujmuje się przede wszystkim:

- uznania z tytułu wydatków poniesionych ze środków własnych pracownika w imieniu jednostki,
- rozliczone zaliczki i zwroty środków pieniężnych,
- wpływy należności od pracowników.

Przykłady operacji ujmowanych na koncie 234 przedstawia tabela.

Tabela. Ewidencja operacji ujmowanych na koncie 234

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
Strona Wn konta		
1.	Wypłacone kwoty do rozliczenia:	
	– gotówką,	101
	– z rachunku bieżącego jednostki,	130
	– z rachunku wydzielonego jednostki oświatowej	132
2.	Spłata zobowiązań wobec pracowników:	
	– gotówką,	101
	– z rachunku bieżącego jednostki,	130
	– z rachunku wydzielonego jednostki oświatowej	132
3.	Należności jednostki z tytułu stwierdzonych niedoborów i szkód	240
4.	Należności z tytułu wypłaconych pożyczek z ZFŚS	101, 135
5.	Należności z tytułu naliczonych odsetek od pożyczki z ZFŚS	851
6.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań	760, 851
7.	Należności z tytułu zasądzonych na rzecz jednostki oświatowej:	
	– roszczenia spornego,	240
	– kosztów postępowania sądowego,	760
	– odsetek	750
Strona Ma konta		
1.	Wydatki pokryte ze środków własnych pracownika lub z otrzymanej zaliczki stanowiące:	
	1)koszty:	koszty zespołu
	– działalności podstawowej,	4
	– środków trwałych w budowie (inwestycji),	080
	– ZFŚS;	851

	2) pozostałe środki trwałe;	013
	3) zbiory biblioteczne	014
2.	Wpłaty środków z tytułu niewykorzystanej zaliczki lub wpłata należności od pracowników:	101
	– do kasy jednostki,	130
	– na bieżący rachunek bankowy,	132
	– na wydzielony rachunek bankowy,	135
	– na rachunek ZFŚS	
3.	Należności od pracowników potrącane na liście płac	231
4.	Odpisanie należności umorzonych, przedawnionych	761, 851
5.	Roszczenie jednostki oświatowej skierowane do sądu	240
6.	Odpisanie należności, na którą utworzono odpis aktualizujący	290

Do konta 234 wymagane jest **prowadzenie ewidencji analitycznej**. Ma ona na celu zapewnienie możliwości ustalenia stanu należności, roszczeń i zobowiązań z poszczególnymi pracownikami oraz według tytułów rozrachunków.

Konto 234 może wykazywać dwa salda, przy czym:

- saldo Wn – oznacza stan istniejących w ewidencji jednostki należności i roszczeń od pracowników,
- saldo Ma – obrazuje stan zobowiązań wobec pracowników.

W praktyce funkcjonowania jednostek oświatowych konto 234 najczęściej wykorzystywane jest do ewidencji udzielonych pracownikom pożyczek z ZFŚS oraz **zaliczek na wydatki**.

Zaliczki są głównie wypłacane w walucie polskiej, jednakże na podróż służbową zagraniczną lub na wydatki związane z realizowanym projektem z udziałem środków zagranicznych udzielona może zostać zaliczka w walucie obcej. Wypłacone pracownikom zaliczki w walutach obcych mogą być ujmowane w ewidencji, do czasu ich rozliczenia, w równowartości waluty polskiej ustalonej przy wypłacie zaliczki.

Zasady wypłaty zaliczek

Aby jednostka budżetowa mogła prawidłowo funkcjonować i realizować swoje

zadania, czasami zachodzi potrzeba udzielenia pracownikowi zaliczki na pokrycie określonych wydatków. **Należy to traktować jako techniczny sposób realizacji wydatków objętych planem finansowym jednostki.**

Podstawowymi aktami prawnymi regulującymi zasady gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest ustawa o finansach publicznych oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 13 września 2017 r.

Zastosowanie znajduje również rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r.

Rozporządzenie to w zakresie udzielania zaliczek w państwowych jednostkach budżetowych w § 15 ust. 6 stanowi, że zaliczki w państwowych jednostkach budżetowych mogą być udzielane wyłącznie w zakresie określonym w odrębnych przepisach.

Konto 405 - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

Konto 405 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu 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 **stronie Wn** konta 405 ujmuje się poniesione koszty z tytułu ubezpieczeń społecznych i 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 **stronie Ma** konta ujmuje się zmniejszenie kosztów z tytułu ubezpieczenia społecznego i świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, a na dzień bilansowy przenosi się na konto 860.

Na koncie tym ewidencjonuje się w szczególności:

- koszty ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń pracowniczych,
- odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych,
- koszty szkoleń pracowników,
- dopłaty do stołówek pracowniczych,
- ekwiwalenty za używanie własnej odzieży,

- ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej,
- dopłaty do biletów na dojazdy pracowników.

Na koncie 405 podlegają ewidencji wydatki i koszty, które są kwalifikowane w szczególności do następujących paragrafów klasyfikacji budżetowej:

- § 302 Wydatki osobowe niezaliczane do wynagrodzeń- w zakresie świadczeń rzeczowych oraz ekwiwalentów za te świadczenia , wynikające z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy , oraz innych świadczeń na rzecz pracowników (z wyłączeniem odpraw pośmiertnych),
- § 307 „Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacone żołnierzom i funkcjonariuszom" będących pracownikami – nie dotyczy kosztów delegacji,
- § 411 Składki na ubezpieczenia społeczne,
- § 412 Składki na Fundusz Pracy,
- § 413 Składki na ubezpieczenia zdrowotne- w zakresie pracowników,
- § 418 Równoważniki pieniężne i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy w zakresie świadczeń rzeczowych oraz ekwiwalentów za te świadczenia , wynikające z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy oraz innych świadczeń,
- § 428 Zakup usług zdrowotnych- dotyczących pracowników,
- § 430 Zakup usług pozostałych- w zakresie opłat za podnoszenie kwalifikacji pracowników,
- § 444 Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych- dotyczące pracowników,
- § 455 Szkolenia członków korpusu służby cywilnej,
- § 470 Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej.
- § 478 Składki na Fundusz Emerytur Pomostowych.

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 405 przedstawia się następująco:

405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia

405-411 Składki na ubezpieczenia społeczne

405-412 Składki na Fundusz Pracy

405-444 Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

405-455 Szkolenia członków korpusu służby cywilnej

405-470 Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej

Zapisy strony Wn konta 405
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia ‘

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Naliczanie składek na ubezpieczenia społeczne , zdrowotne ,FP ,FGŚP	229
2.	Odpis podstawowy i dodatkowy dokonywany na podstawie ustawy o ZFŚS	851
3.	Koszty szkoleń ,konferencji	234, 300
4.	Ekwiwalenty oraz inne świadczenia rzeczowe dla pracowników	234
5.	Wydanie pracownikom napojów z magazynu	310
6.	Naliczenie dodatkowego wynagrodzenia dla radcy prawnego , będącego pracownikiem , z tytułu zastępstwa prawnego	405

Zapisy strony Ma konta 405
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia ‘

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Korekta uprzednio zaewidencjonowanych kosztów	229,234,300,851
2.	Przeniesienie kosztów na koncie roku na wynik finansowy	860

Na koniec roku konto nie wykazuje salda, gdyż na dzień bilansowy koszty usług obcych przenosi się na konto 860.

PRZYKŁAD:

**Ewidencja nadpłaty składek ZUS w jednostkach
budżetowych i samorządowych zakładach
budżetowych**

Jednostka otrzymała zawiadomienie z ZUS o przekroczeniu podstawy naliczania składek emerytalnych i rentowych pracownika X w latach ubiegłych. W zawiadomieniu wskazano, że:

- 1) w części finansowanej przez pracownika wystąpiła nadpłata składek emerytalnych i rentowych w kwocie 260 zł,
- 2) w części finansowanej przez pracodawcę wystąpiła nadpłata składek emerytalnych i rentowych w kwocie 320 zł,
- 3) wystąpiła niedopłata z tytułu składek zdrowotnych w kwocie 25 zł.

Na wniosek jednostki budżetowej kwota nadpłaconych składek, po pomniejszeniu o niedopłatę składki zdrowotnej, została przekazana przez ZUS na rachunek jednostki budżetowej.

- 1) Zaksięgowanie nadpłaty w części finansowanej przez pracodawcę (nadpłata stanowi dochody) - 320 zł

Wn 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne” (dotyczy jednostek budżetowych i *samorządowych zakładów budżetowych*)

- 2) Zaksięgowanie nadpłaty w części finansowanej przez pracownika - 260 zł

Wn 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne

Ma 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

- 3) Zaksięgowanie niedopłaty składki na ubezpieczenie zdrowotne - 25 zł

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń ”

Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

- 4) Zaksięgowanie zaliczki na podatek dochodowy od nadpłaty składki emerytalnej i rentowej pracownika - 28 zł

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń ”

Ma 225 „Rozrachunki z budżetami" (w analityce - podatek dochodowy)

- 5) Wpływ na rachunek jednostki środków z ZUS - 555 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - dochody § 097) - 320 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - inne wpływy) - 235 zł (dotyczy jednostek budżetowych)

Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”- 555 zł

6) Zwrot składek na konto pracownika - 207 zł

Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - inne wpływy) (dotyczy jednostek budżetowych)

7) Przekazanie zaliczki z tytułu podatku dochodowego do urzędu skarbowego - 28 zł

Wn 225 „Rozrachunki z budżetami” (w analityce - podatek dochodowy)

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - inne wpływy) (dotyczy jednostek budżetowych)

8) Przekazanie środków z tytułu dochodów (dochody z pkt 1) na rachunek budżetu - 320 zł (dotyczy tylko jednostek budżetowych)

Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”

9) Przeksięgowanie zrealizowanych dochodów na podstawie sprawozdania Rb-27 - 320 zł (dotyczy tylko jednostek budżetowych)

Wn 800 „Fundusz jednostki”

Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”.

Od 1 stycznia 2017 r. weszły w życie zmiany w klasyfikacji budżetowej wprowadzone rozporządzeniem ministra rozwoju i finansów z 22 grudnia 2016 r.

Został utworzony § 094 „Wpływy z rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych”.

Paragraf ten został wydzielony z § 097 „Wpływy z różnych dochodów” .

Podstawą zaklasyfikowania dochodu do odpowiedniego paragrafu klasyfikacji budżetowej jest ustalenie rodzaju tego dochodu i podstawy prawnej oraz szczegółowa analiza charakteru danego dochodu.

Uzyskiwane dochody powinny być klasyfikowane w podziałkach możliwie najlepiej oddających charakter ewidencjonowanych środków. **Nowo utworzony § 094 „Wpływy z rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych nie posiada objaśnień.**

Zgodnie z definicją słownika języka polskiego rozliczenie to uregulowanie wzajemnych należności oraz zobowiązań między przedsiębiorstwem i dostawcami, dłużnikami i wierzycielami, pracodawcami i pracownikami itp.

W § 094 ujmuje się dochody, *np. wpływy z lat ubiegłych i faktury korygujące albo zmniejszające wydatki roku poprzedniego*, dochody uzyskiwane na podstawie umowy lub ugody zawartej z funkcjonariuszem bądź pracownikiem (np. ratalna spłata nienależnie pobranych świadczeń).

Natomiast zwroty za szkolenia i umundurowania nabyte w latach poprzednich należy zakwalifikować do § 097 „Wpływy z różnych dochodów” .

Ostateczną decyzję o sposobie klasyfikowania środków podejmuje, zgodnie z dyspozycją art. 53 ustawy o finansach publicznych, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, **który dysponuje pełnią wiedzy o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego dochodu lub wydatku.**

PRZYKŁAD

Ewidencja kosztu szkolenia wyjazdowego pracownika w jednostkach budżetowych

Pracownik jednostki budżetowej (służba cywilna) został wysłany na 3-dniowe szkolenie, które odbywało się poza miejscowością siedziby jednostki i miejscem zamieszkania pracownika. Koszt szkolenia wyniósł 2.300 zł i obejmował zakwaterowanie wraz z wyżywieniem.

Pracownikowi skierowanemu na szkolenie wydano polecenie wyjazdu służbowego oraz wypłacono 500 zł zaliczki na pokrycie kosztów przejazdu.

1) Faktura VAT za szkolenie - 2.300 zł

Wn 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” (w analityce - § 455)

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (w analityce - kontrahent)

2) Zapłata za fakturę VAT z tytułu szkolenia - 2.300 zł

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (w analityce - kontrahent)

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków - w analityce - § 455)

3) Wypłacono z kasy jednostki pracownikowi zaliczkę w kwocie 500 zł

Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Ma 101 „Kasa”

4) Pracownik złożył rozliczenie zaliczki na kwotę 470 zł

Wn 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (w analityce - § 455)

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

5) Wpłata do kasy przez pracownika niewykorzystanych środków - 30 zł

Wn 101 „Kasa”

Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Koszty zakwaterowania i przejazdu związane bezpośrednio z udziałem w szkoleniu są klasyfikowane do § 455 „Szkolenia członków korpusu służby cywilnej” lub § 470 „Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej” oraz ujmowane na koncie 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”.

Konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Przykład

Przykładowa ewidencja analityczna do konta 409 przedstawia się następująco:

409 Pozostałe koszty rodzajowe

409-302 Wydatki osobowe niezaliczane do wynagrodzeń

409-302-1 Odprawy pośmiertne

409-441 Podróże służbowe krajowe

409-441-1 Delegacje służbowe

409-441-2 Ryczałty samochodowe

409-443 Różne opłaty i składki

409-443-1 Ubezpieczenia majątkowe

409-443-1-1 Samochody służbowe

409-443-1-2 Budynki wraz z wyposażeniem

Zapisy strony Wn konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Koszty podróży służbowych ,ryczałt za używanie samochodów prywatnych do celów służbowych	234
2.	Składki z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych	240
3.	Koszty materiałów lub towarów przekazanych z magazynu na cele związane z reprezentacją i reklamą	310,330

Zapisy strony Ma konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Korekta uprzednio zaewidencjonowanych kosztów	234,240
2.	Przeniesienie kosztów na koniec roku na wynik finansowy	860

Na stronie Wn konta ujmuje się poniesione koszty, zaś na stronie Ma ich zmniejszenie, a na dzień bilansowy ujmuje się przeniesienie poniesionych kosztów na konto 860.

W rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, ustalając konta w zespole „4” do ewidencji kosztów, nie przewidziano konta do:

” ewidencji innych świadczeń z budżetu”, a taki wiersz przewidziano w rachunku zysków i strat (poz. B.IX) oraz konta do:

” ewidencji pozostałych obciążeń” - wiersz w rachunku zysków i strat (poz. B.X)

Mając na uwadze obowiązek prowadzenia ewidencji w taki sposób, aby zapewnić dane niezbędne do sporządzenia sprawozdawczości, należałoby wydzielić konta analityczne do konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” albo założyć odrębne konta do ujmowania operacji związanych z innymi świadczeniami, np. 410 „Inne świadczenia finansowane z budżetu” oraz np. konto 411 „Pozostałe obciążenia”.

Wykazuje się tutaj paragrafy nieujęte w wierszach od I do VI, a związane z:

- kosztami podróży służbowych,
- ryczałtami samochodowymi,
- ubezpieczeniami majątkowymi,
- wypłatami na rzecz osób trzecich, niezaliczonymi do wynagrodzeń i świadczeń, np. odszkodowania, odprawy pośmiertne.

Występować mogą w tym wierszu takie paragrafy, jak: Konto

409/1:

- 300 „ Wpłaty jednostek na państwowy fundusz celowy”,
- 302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń”, **ale bez świadczeń rzeczowych oraz ekwiwalentów za te świadczenia, wynikających z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i**

higieny pracy oraz innych świadczeń na rzecz pracowników oraz świadczeń na rzecz osób trzecich,

- 303 „Różne wydatki na rzecz osób fizycznych”,
- 307 „Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacone żołnierzom i funkcjonariuszom” - w zakresie delegacji,
- 419 „ Nagrody konkursowe”,
- 420 „Fundusz operacyjny” w zakresie pozostałych kosztów,
- 421 „Zakup materiałów i wyposażenia” - w zakresie zakupów związanych z kosztami reprezentacji i reklamy,
- 422 „Zakup środków żywności” - w zakresie zakupów związanych z kosztami reprezentacji i reklamy,
- 430 „Zakup usług pozostałych” - w zakresie zakupów usług związanych z kosztami reprezentacji i reklamy,
- 441 „Podróże służbowe krajowe”,
- 442 „Podróże służbowe zagraniczne”,
- 443 „Różne opłaty i składki” - w zakresie ubezpieczeń majątkowych,
- 444 „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” dotyczące emerytów,
- 454 „Składki do organizacji międzynarodowych”,
- 469 „Składki do organizacji międzynarodowych, w których uczestnictwo związani jest z członkostwem w Unii Europejskiej”.

B.IX. Inne świadczenia finansowane z budżetu

Wykazuje się tutaj między innymi zasiłki alimentacyjne, renty, świadczenia rodzinne oraz inne świadczenia finansowane z budżetu, ujmowane w poniższych paragrafach:

Jeżeli w ramach konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” wydzielono również [analitkę 409/2](#) „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, [lub konto 410](#) - w ramach których są gromadzone koszty związane z innymi świadczeniami finansowanymi z budżetu, to w tym zakresie należałoby ujmować głównie poniższe paragrafy:

- 302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń” - dodatki i zapomogi dla osób niebędących pracownikami (np. emeryci),

- 304 „Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń” - **niedotyczące pracowników,**
- 305 „Zasądzone renty,
- 307 „Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacone żołnierzom i funkcjonariuszom” - **niebędącym pracownikami,**
- 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”,
- 408 „Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby”,
- 411 „ Składki na ubezpieczenie społeczne – np. dla osób otrzymujących świadczenia pielęgnacyjne – na podstawie ŚwRodzU.
- 413 „Składki na ubezpieczenia zdrowotne” - Paragraf ten obejmuje składki na ubezpieczenie zdrowotne opłacane z budżetu państwa za osoby wymienione w art. 86 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. 2015 r. poz. 581).
- 419 „Nagrody konkursowe”- paragraf ten obejmuje nagrody dla osób fizycznych, osób prawnych lub innych jednostek organizacyjnych, w tym również zakup nagród rzeczowych.
- 420 „Fundusz operacyjny” w zakresie innych świadczeń finansowanych z budżetu,
- 422 „ Zakup środków żywności „- np. przekazanych z funduszu alkoholowego dzieciom z rodzin alkoholików , które powinny być wykazane jako „Inne świadczenia finansowane z budżetu”.
- 428 „Zakup usług zdrowotnych” (**na przykład wychowanków**) - z wyjątkiem usług zdrowotnych dotyczących pracowników,
- 429 „Zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego”- **nie wykazuje się ubezpieczeń dot. pracowników,**
- 432 „Staże i specjalizacje medyczne” - **dotyczy świadczeń dla osób niebędących pracownikami.**

B.X. Pozostałe obciążenia

Wykazuje się tutaj pozostałe obciążenia związane z działalnością operacyjną.

Jeżeli w ramach konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” wydzielono również analitykę 409/3 „Pozostałe obciążenia” lub konto 411, w ramach której są gromadzone koszty związane z innymi obciążeniami, to w tym zakresie należałoby ujmować głównie koszty przewidziane w polityce rachunkowości na tym koncie.

- § 285 Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego,
- § 290 Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych JST oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań bieżących,
- § 293 Wpłaty JST do budżetu państwa.

Konto 490 - Rozliczenie kosztów

Konto 490 w jednostkach nieprowadzących kont zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” służy do ewidencjonowania:

- 1) wartości wytworzonych i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych według cen sprzedaży netto - w korespondencji z kontem 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”,
- 2) kosztów rozliczanych w czasie (w okresach późniejszych), które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 w wartości poniesionej - w korespondencji z kontem 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 3) zmniejszeń rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz rezerw tworzonych na koszty - w korespondencji z kontem 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 4) kosztów zgromadzonych na koncie 700 oraz kosztów niewliczanych do sprzedanych produktów i towarów, lecz wprost obciążających wynik finansowy oraz ewentualne koszty zakupu i sprzedaży towarów i materiałów ujęte na kontach: 730 i 760.

W jednostkach prowadzących konta zespołu 5 konto 490 służy do:

- 1) przeniesienia na konta zespołu 5 i zespołu 6 kosztów prostych zewidencjonowanych w ciągu okresu sprawozdawczego na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409,
- 2) przeniesienia na konto 640 kosztów rozliczanych w czasie, które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 w wartości poniesionej,
- 3) ujęcia łącznej kwoty kosztów uzyskania przychodów zewidencjonowanych na kontach zespołu 7.

Na **stronie Wn konta 490** ujmuje się:

- 1) koszt własny sprzedanych produktów, odpowiadający rzeczywistym kosztom wytworzenia sprzedanych produktów - w korespondencji z właściwym kontem zespołu 7 oraz koszty niewliczane do wartości produktów, lecz obciążające wynik finansowy danego okresu - w korespondencji z właściwym kontem zespołu 5 (koszty zarządu, koszty handlowe i koszty sprzedaży),
- 2) zmniejszenie rozliczeń międzyokresowych - w korespondencji z kontem 640,
- 3) przychody ze sprzedaży wewnętrznej produktów - w korespondencji z kontem 760.

Na **stronie Ma konta 490** ujmuje się poniesione koszty rodzajowe, zewidencjonowane na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 i niepodlegające rozliczeniu w czasie - w korespondencji z właściwym kontem zespołu 5 oraz przypadające na przyszłe okresy - w korespondencji z kontem 640.

Ponadto **na stronie Wn lub Ma** ujmuje się zmiany stanu produktów, spowodowane w szczególności zdarzeniami losowymi, niedoborami lub nadwyżkami.

Zmiana stanów produktów jest to zmniejszenie lub zwiększenie sald końcowych w stosunku do sald początkowych dotyczących niżej wymienionych kont:

- produktów i półfabrykatów przekazanych do magazynu,
- rozliczeń międzyokresowych kosztów,
- produkcji niezakończonych.

Konto 490 nie ma zastosowania, gdy jednostka ewidencjonuje koszty tylko na kontach zespołu 5.

Księgowania na koncie 490 mogą być dokonywane na bieżąco, jednocześnie z zapisami na kontach zespołów 5, 6 i 7, albo okresowo, w łącznej sumie równej różnicy między kwotą odpowiadającą zmianie stanu produktów a saldem konta 490.

Zapisy strony Wn konta 490

„Rozliczenie kosztów „

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie na koncie roku obrotowego kosztów w związku z ustaleniem wyniku finansowego : - amortyzacja	400

	- zużycie wody i energii	401
	- usługi obce	402
	- podatki i opłaty	403
	-wynagrodzenia	404
	-ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	405
	-pozostałe koszty	409
2.	Zmniejszenie rozliczeń międzyokresowe	640
3.	Wydanie z magazynu wyrobów gotowych na sprzedaż	600
4.	Przeniesienie na dzień bilansowy :	
	-kosztów działalności podstawowej	500
	-kosztów działalności pomocniczej	530
	- kosztów zarządu	550
5.	Przeniesienie na koncie roku kosztów związanych z zakupem i sprzedażą składników majątku , jeśli zostały ujęte jako pozostałe koszty operacyjne	761

Zapisy strony Ma konta 490

„Rozliczenie kosztów „

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie poniesionych kosztów w okresie sprawozdawczym: - na miejsca ich powstania - zaliczanych do kosztów przyszłych okresów	500,530,550 640
2.	Przebieganie kosztów do rozliczenia w czasie	640
3.	Zwiększenie stanu produktów	761
4.	Przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu – jednostki niestosujące kont zespołu 5	600

Saldo Wn lub Ma konta 490 oznacza zmianę stanu zapasów produktów gotowych, produkcji niezakończonych i rozliczeń międzyokresowych kosztów na koniec roku w stosunku do stanu na początek roku. Saldo konta 490 na końcu roku obrotowego przenosi się na konto 860.

Na poniesione koszty, na które jednostka nie otrzymała dokumentu, trzeba wystawić własny dowód księgowy (np. PK - polecenie księgowania) i na jego podstawie ująć w ewidencji kosztów tego okresu, którego dotyczą (dostawy niefakturowane).

Wydatki na dojazd pracownika na szkolenie w innej miejscowości niż siedziba jednostki to par. 470

Pytanie:

Czy koszty dojazdu pracownika jednostki budżetowej na szkolenie organizowane w innej miejscowości niż siedziba jednostki czy miejsce zamieszkania pracownika powinny być klasyfikowane do paragrafu 470? Czy należy uznać je jako wydatek z tytułu podróży służbowej? Pracownik w związku z wyjazdem na szkolenie otrzymuje „Polecenie wyjazdu służbowego”. Przekazano mu również z rachunku jednostki zaliczkę w kwocie 300 zł na pokrycie kosztów dojazdu. Jak ująć w ewidencji księgowej opisane operacje?

Odpowiedź:

Począwszy od 1 stycznia 2016 r., nastąpiła zmiana podejścia klasyfikowania wspomnianych wydatków. Rozporządzeniem ministra finansów z 24 czerwca 2015 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych ustalono, **że od 1.01.2016r. do par. 470 „Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej” oprócz kosztów związanych ze szkoleniami zalicza się również ponoszone koszty dojazdów, zakwaterowania i wyżywienia uczestników szkolenia.**

Powyższe oznacza, że wydatki poniesione na pokrycie kosztów dojazdu pracownika na szkolenie rozliczone na podstawie polecenia wyjazdu służbowego, klasyfikujemy do par. 470.

Sposób ewidencji wszystkich kosztów i wydatków poniesionych w związku ze skierowaniem pracownika na szkolenie przez jednostkę przedstawiono na schemacie. SCHEMAT

Ewidencja kosztów szkolenia wraz z kosztem dojazdu

130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470		201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami		405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	
4) 50	300 (1)	6) 400	400 (2)	2) 400	
5) (-) 50	(-) 50 (5)			3) 250	
	400 (6)				
234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami					
	1) 300		250 (3)		
			50 (4)		

Objaśnienia

1. Przekazanie z rachunku bankowego jednostki na rachunek bankowy pracownika zaliczki w kwocie 300 zł na pokrycie kosztów dojazdu na szkolenie:

Wn konta 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami,

Ma konta 130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470;

2. Faktura za szkolenie na kwotę 400 zł:

Wn konta 405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,

Ma konta 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami;

3. Rozliczenie zaliczki przedłożone przez pracownika – koszty dojazdu ustalono na kwotę 250 zł:

Wn konta 405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,

Ma konto 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami;

4. Wpłata przez pracownika na rachunek bankowy jednostki niewykorzystanych środków z pobranej zaliczki – 50 zł:

Wn konta 130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470,

Ma konto 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami;

5. Techniczny zapis ujemny dla zachowania czystości obrotów – (–) 50 zł:

Wn konta 130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470,

Ma konta 130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470;

6. Zapłata za fakturę otrzymaną od organizatora szkolenia (faktura z pkt 2):

Wn konta 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami,

Ma konta 130 Rachunek bieżący jednostki – subkonto wydatków – par. 470.

ZMIANY 2018 r. -

- **zmieniono opis zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” – dodanie możliwości ewidencjonowania budżetu zadaniowego na kontach zespołu 5.**

Zespół 6 - „Produkty”

Konta zespołu 6 „Produkty” służą do ewidencji produktów wytworzonych przez jednostkę oraz kosztów rozliczonych w czasie.

Konto 600 – „Produkty gotowe i półfabrykaty”

Konto 600 służy do ewidencji zapasów wyrobów gotowych oraz robót i usług zakończonych, lecz niesprzedanych do końca okresu sprawozdawczego, oraz półfabrykatów w jednostkach prowadzących ich ewidencję ilościowo-wartościową.

Jeżeli przychody, rozchody oraz stany zapasów produktów wycenia się według cen ewidencyjnych, a cena ewidencyjna różni się od rzeczywistego kosztu wytworzenia, to na koncie 620 należy wyodrębnić odchylenia pomiędzy ceną ewidencyjną a rzeczywistym kosztem wytworzenia produktów.

Na stronie Wn konta 600 ujmuje się zwiększenia ilości i wartości stanu produktów, a na stronie Ma – jego zmniejszenia.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 600 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu zapasów według miejsc ich składowania i osób, którym powierzono pieczę nad nimi, a

w odniesieniu do zapasów produktów objętych ewidencją ilościowo-wartościową i ilościową – także według ich poszczególnych rodzajów i grup.

Konto 600 może wykazywać saldo Wn, które wyraża stan zapasów produktów gotowych oraz ewentualnie półfabrykatów.

Konto 620 – „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Konto 620 służy do ewidencji różnic pomiędzy ceną ewidencyjną produktów a ich rzeczywistym kosztem wytworzenia.

Na stronie Wn konta 620 ujmuje się powstałe odchylenia debetowe i rozliczenie odchyłeń kredytowych, a na stronie Ma – powstałe odchylenia kredytowe i rozliczenie odchyłeń debetowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 620 powinna zapewnić podział odchyłeń na dotyczące wyrobów gotowych i półfabrykatów.

Konto 620 może wykazywać saldo Wn lub Ma, które oznacza stan odchyłeń dotyczących zapasów produktów, korygując ich wartość bilansową.

Konta zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”

- przychodów i kosztów ich osiągnięcia z tytułu sprzedaży produktów, towarów, przychodów i kosztów operacji finansowych oraz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych,
- podatków nieujętych na koncie 403,
- dotacji i subwencji otrzymanych, które wpływają na wynik finansowy, oraz dotacji przekazanych.

Ewidencję szczegółową prowadzi się według pozycji planu finansowego oraz stosownie do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości, a także obliczenia podatków.

Ewidencja przychodów i kosztów na kontach zespołu 7 jest odmienna od dotychczasowych rozwiązań.

W jednostkach budżetowych właściwym kontem do ujmowania dochodów budżetowych jest w zasadzie konto 720, natomiast w samorządowych zakładach budżetowych właściwym kontem będzie konto 700.

Konta zespołu 7 po nowelizacji zasad rachunkowości z 2012 r.

Konto 720 – „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” - Rozporządzenie z 2012 r.

W 2011 roku- Konto 720 służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych.

Na **stronie Wn** konta 720 ujmuje się odpisy z tytułu dochodów budżetowych,

a na **stronie Ma** - przychody z tytułu dochodów budżetowych.

Ewidencja szczegółowa, prowadzona do konta 720, powinna zapewniać wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego.

W zakresie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych ewidencja szczegółowa jest prowadzona według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast w zakresie podatków pobieranych przez inne organy ewidencję szczegółową stanowią sprawozdania o dochodach budżetowych, sporządzane przez te organy.

W końcu roku obrotowego saldo konta 720 należy przenieść na konto 860.

Konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych" powstało z podziału dotychczasowego konta 750 „Przychody i koszty finansowe" na konta 720, 750 i 751.

Na koncie tym należy księgować dochody budżetowe, ale wyłącznie w odniesieniu do tych dochodów, które nie podlegają ewidencji na pozostałych kontach zespołu 7, tj. 700, 730, 750, 760.

Dotyczy to przychodów pobieranych przez organ podatkowy oraz urząd jednostki samorządu terytorialnego obsługujący ten urząd.

Wśród przychodów ujmowanych na koncie 720 można wymienić:

podatki stanowiące dochody budżetowe oraz inne wynikające z decyzji administracyjnych, np. opłaty za zajęcie pasa drogowego czy opłaty z tytułu wieczystego użytkowania.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego będą tu również księgowane dotacje celowe dla jednostek samorządu terytorialnego i subwencje.

Zapisy strony Wn konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Zwrot nadpłat z rachunku bankowego ,zaliczonych do dochodów budżetowych	130
2.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego przychodów z tytułu dochodów budżetowych	860

Zapisy strony Ma konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przypis należności stanowiących dochody pochodzące z realizacji zadań z zakresu administracji rządowej lub zadań zleconych innymi ustawami	221
2.	Przypis należności podatkowych i niepodatkowe należności publicznoprawne jednostek budżetowych (np. grzywny ,inne opłaty wynikające z decyzji administracyjnych)	221
3.	Przypis przychodów budżetowych z tytułu	221

	zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika podatku (w 2	W 2012 (korespondencja - Ma konta 760)
4.	Przeniesienie przychodów przyszłych okresów w zakresie dotyczącym sprzedaży , do bieżącego okresu	840
5.	Przychody urzędu stanowiące dochody budżetowe , które nie są ujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych	800

Na koniec roku konto 720 nie wykazuje salda, przenosi sieje bowiem na konto 860

W 2012 roku –

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, inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych.

Zmiana opisu konta 720 jest jedną z najważniejszych zmian.

Wynika ona, jak się wydaje z uznania zasadności stosowania w jednostkach budżetowych podziału przychodów - tak jak to miejsce w jednostkach w pełni stosujących ustawę o rachunkowości – np.:

- 1) przychody realizowane w rama działalności podstawowej, związane bezpośrednio z tą działalnością powtarzalne, wynikające z normalnego toku tej działalności;***
- 2) pozostałe przychody operacyjne , czyli takie, które nawet jeśli są powtarzalne, to nie są bezpośrednio związane z działalnością podstawową lub mają charakter sporadyczny;***
- 3) przychody finansowe, czyli związane z operacjami finansowy, także takimi jak odsetki za zwłokę czy odsetki od środków na rachunkach bankowych;***

4) przychody zaliczane do zysków nadzwyczajnych, jak np. odszkodowania za szkody losowe.

Można więc stwierdzić, że proponowany opis oznacza odejście od dotychczasowego stanowiska, że na koncie 720 mają być ujmowane wszystkie przychody, z których wpływ są odprowadzane na rachunek dochodów budżetu.

ROK 2012

Przychody z działalności operacyjnej związane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki podlegają ewidencji na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”.

Zgodnie z opisem określonym w znowelizowanym rozporządzeniu, konto to służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych, związanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności dochodów, do których zalicza się:

- podatki,
- składki,
- opłaty,
- inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 720 powinna zapewniać:

- wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego,
- wyodrębnienie przychodów według rachunkowości podatkowej - w odniesieniu do podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych,
- wyodrębnienie przychodów według sprawozdań o dochodach budżetowych - w odniesieniu do dochodów budżetowych stanowiących podatki pobierane przez inne organy.

Typowe zapisy na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” przedstawiono :

Objaśnienia:

- 1. Przychody - przypisane z tytułu dochodów budżetowych pochodzących z działalności podstawowej (podatki, składki, opłaty, najem, dzierżawa itp.):**

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych ”,

Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”.

- 2. Przychody - nieprzypisane z tytułu dochodów budżetowych pochodzących z działalności podstawowej - wpływ bezpośrednio do kasy jednostki:**

Wn konto 101 „Kasa”,

Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”.

- 3. Przychody - nieprzypisane z tytułu dochodów budżetowych pochodzących z działalności podstawowej - wpływ bezpośrednio na rachunek bankowy jednostki:**

Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”,

Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”.

- 4. Zaliczenie do przychodów z tytułu dochodów budżetowych kwot, które wpłynęły na rachunek bankowy i zostały uprzednio zaewidencjonowane jako sumy do wyjaśnienia:**

Wn konto 245 „ Wpływy do wyjaśnienia ”,

Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”.

- 5. Przychody z tytułu dochodów budżetowych z tytułu subwencji, dotacji, podatków pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego:**

Wn konto 800 „Fundusz jednostki”,

Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”.

- 6. Zmniejszenie przychodów z tytułu dochodów budżetowych, wynikających z faktur korygujących lub not korygujących wystawionych do uprzednich dowodów przychodowych:**

Wn konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych ”,

Ma konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych ”.

Konto 730 - „Sprzedaż towarów i wartości ich zakupu”

Rok 2011 i 2012 –

Konto 730 służy do ewidencji sprzedaży towarów i wartości ich zakupu.

Na **stronie Wn** ujmuje się wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia), w korespondencji z kontami: 330 i 340 ;

za cenę zakupu (nabycia) uważa się również cenę ewidencyjną skorygowaną o odchylenia od tej ceny.

Na **stronie Ma konta 730** ujmuje się przychody ze sprzedaży towarów - w korespondencji z kontami przede wszystkim zespołu 1 i 2 oraz zespołu 0 i 8 bądź 4 i 5.

Podatnicy VAT, niezobowiązani do stosowania kas z pamięcią fiskalną, ujmują po **stronie Ma konta 730** przychody (utargi) łącznie z podatkiem ze sprzedaży towarów.

Należny podatek od towarów i usług, zawarty w utargach, podlega przeksięgowaniu: Wn konto 730, Ma konto 225.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- przychody ze sprzedaży towarów na stronę Ma konta 860 (Wn konto 730),
- wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu na stronę Wn konta 860 (Ma konto 730).

Na koniec roku konto 730 nie wykazuje salda.

Zapisy strony Wn konta 730 „Sprzedaż towarów i wartości ich zakupu ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycie)	330
2.	Należny podatek od towarów i usług zawarty w utargach	225

3.	Odchylenia debetowe od cen ewidencyjnych – dotyczy sprzedanych towarów	340
4.	Odchylenie kredytowe – dotyczy przypadku zwrotu towarów	340
5.	Zmniejszenie sprzedaży na skutek wystawienia faktur korygujących	201
6.	Przeniesienie przychodów ze sprzedaży w końcu roku obrotowego na wynik finansowy	860

Zapisy strony Ma konta 730 „Sprzedaż towarów i wartości ich zakupu ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przychody ze sprzedaży towarów	Konto zespołu 1,2,8
2.	Odchylenie debetowe od cen ewidencyjnych – dotyczy sprzedanych towarów	340
3.	Odchylenie debetowe – dotyczy przypadku zwrotu towarów	340
4.	Zwrot towarów w wyniku uznanej reklamacji	330
5.	Przeniesienie wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu na koniec roku obrotowego	860

Konto 750 – „Przychody finansowe”

Zapisy strony Wn konta 750 „Przychody finansowe ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie przychodów finansowych w końcu roku obrotowego na wynik finansowy	860

2.	Zmniejszenie należności dochodów budżetowych podlegających ewidencji na tym koncie	221
----	--	-----

Zapisy strony Ma konta 750 „Przychody finansowe”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przekazanie dywidendy na zwiększenie wartości udziałów lub akcji	030
2.	Zwiększenie wartości długoterminowych aktywów finansowych na skutek wzrostu wartości akcji	073
3.	Dodatnie różnice kursowe w walutach obcych w związku z wyceną na dzień bilansowy (kasa walutowa)	101
4.	Wpływ odsetek naliczonych przez bank od środków na rachunek bankowy	130
5.	Odsetki od środków stanowiących sumy depozytowe (wadia , kaucja , zabezpieczenia wykonania umowy) , niepodlegające zwrotowi na rzecz osób trzecich i stanowiące dochody budżetowe	139
6.	Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy dotyczącej działalności finansowej	840
7.	Naliczone odsetki z tytułu nieterminowego regulowania należności	221,201
8.	Przychody ze sprzedaży papierów wartościowych	130
9.	Przychody z udziałów i akcji , dywidendy	130,140
10.	Odsetki od udzielonych pożyczek	130
11.	Odsetki od lokat na rachunku bankowym	130
12.	Dyskonto przy zakupie weksli , czeków obcych i papierów wartościowych	130
13.	Odsetki za zwłokę w zapłacie należności – bez przypisu	130

14.	Dodatnie różnice kursowe	201
15.	Wzrost wartości wycenionych w wartości rynkowej krótkoterminowych aktywów finansowych	140

Rozporządzenie z 2010 r.

Konto 750 służy do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 750 powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych, należne jednostce odsetki od pożyczek i zapłacone odsetki za zwłokę od należności.

Konto 750 - Przychody finansowe - Rozporządzenie z 2012 r. – od 16-02-2012 roku

Konto 750 służy do ewidencji przychodów finansowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 750 powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych oraz należne jednostce odsetki.

Zmiana opisu konta 750 oznacza, powrót do zasady, że niezależnie od tego, czy środki z tytułu realizowanych operacji finansowych, w tym odsetek, muszą być odprowadzane na rachunek dochodów budżetu, korzyści ekonomiczne wynikające z tych operacji, w tym również należne jednostce odsetki za zwłokę lub odsetki od środków na rachunkach bankowych, powinny być zaliczane do przychodów finansowych.

Przychody finansowe

Do ewidencji przychodów z tytułu operacji finansowych służy konto 750 „Przychody finansowe”.

Księguje się na nim w szczególności przychody:

- ze sprzedaży papierów wartościowych,
- ze sprzedaży udziałów i akcji,

- z dywidendy,
- z odsetek od udzielonych pożyczek,
- z dyskonta przy zakupie weksli,
- z czeków obcych i papierów wartościowych,
- z odsetek za zwłokę w zapłacie należności,
- dotyczące dodatnich różnic kursowych.

Odsetki od należności przysługujących jednostkom ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału.

Ewidencja szczegółowa do konta 750 „Przychody finansowe” powinna zapewniać wyodrębnienie:

- przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach,
- należnych jednostce odsetek

oraz powinna być prowadzona z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów, w taki sposób, aby umożliwiała sporządzenie planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, jak również do dokonania analizy ich wykonania.

Typowe zapisy na koncie 750 „Przychody finansowe” przedstawiono

Objaśnienia:

1. Należne dywidendy z tytułu udziałów w obcych podmiotach:

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

2. Dywidendy z tytułu udziału w obcych podmiotach, bez przypisu:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

3. Przypis odsetek z tytułu zwłoki w regulowaniu należności stanowiących dochody budżetowe:

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych ”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

4. Wpłata odsetek z tytułu zwłoki w regulowaniu należności stanowiących dochody budżetowe (bez przypisu):

Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

5. Oprocentowanie środków na rachunku bankowym w części stanowiącej dochody jednostki lub dochody samorządowego zakładu budżetowego:

Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

6. Oprocentowanie środków na rachunku depozytowym:

a) w części niepodlegającej zwrotowi na rzecz kontrahenta:

Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

b) w części podlegającej zwrotowi na rzecz kontrahenta:

Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitka: kontrahent).

7. Zaliczenie do przychodów finansowych wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione:

Wn konto 245 „ Wpływy do wyjaśnienia ”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

8. Zmniejszenie odpisu aktualizującego dotyczącego należności stanowiących przychody finansowe:

Wn konto 290 „ Odpisy aktualizujące należności”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

9. Zmniejszenie odpisu aktualizującego dotyczącego finansowych aktywów trwałych:

Wn konto 073 „ Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe ”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe ”.

10. Rozwiązanie rezerw utworzonych uprzednio na zobowiązania finansowe:

Wn konto 840 „Rezerwy i rozliczenia między okres owe przychodów”,

Ma konto 750 „Przychody finansowe”.

Konto 751 – „Koszty finansowe”

Zapisy strony Wn konta 751 „Koszty finansowe”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Sprzedaż akcji lub udziałów (rozchód aktywów finansowych w cenie ewidencyjnej)	030
2.	Wykup długoterminowych papierów wartościowych	030
3.	Odpis aktualizujący z tytułu zmniejszenia wartości długoterminowych aktywów finansowych na skutek utraty ich wartości	073
4.	Ujemne różnice kursowe w walutach obcych w związku z wyceną na dzień bilansowy	101
5.	Zapłata odsetek z tytułu nieterminowego regulowania zobowiązań –bez przypisu	130
6.	Utworzenie lub zwiększenie rezerwy na pewne lub prawdopodobne straty dotyczące działalności finansowej	840
7.	Wartość sprzedanych udziałów , akcji i papierów wartościowych , odpowiednio długich i krótkoterminowych	030,040
8.	Zapłacone za zwłokę w zapłacie zobowiązań ,z włączeniem odsetek obciążających inwestycje w okresie ich realizacji	130,
9.	Dyskonto przy sprzedaży weksli , czeków obcych i	130

	papierów wartościowych	
10.	Ujemne różnice kursowe z wyłączeniem inwestycji (środków trwałych w budowie) za okres realizacji umowy	201
11.	Obniżenie wartości krótkoterminowych aktywów finansowych	140
12.	Zmniejszenie wartości długoterminowych aktywów finansowych na skutek spadku wartości akcji	073
13.	Naliczenie odsetek od nieuregulowanych w terminie w terminie wymagalnych zobowiązań – nota odsetkowa	201,225,229
14.	Przeniesienie na dzień bilansowy kosztów finansowych na wynik finansowy	860

OPISY - 2012:

Konto 751 – „Koszty finansowe”

Konto 751 służy do ewidencji kosztów finansowych.

Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwale w budowie, odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu operacji finansowych, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających środki trwale w budowie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych – naliczone odsetki od pożyczek i odsetki za zwłokę od zobowiązań.

W końcu roku obrotowego przenosi się koszty operacji finansowych na stronę Wn konta 860 (Ma konto 751).

Konto 751 – „Koszty finansowe”

Konto 751 służy do ewidencji kosztów finansowych.

Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych – zarachowane odsetki od pożyczek i odsetki za zwłokę od zobowiązań.

W końcu roku obrotowego przenosi się koszty operacji finansowych na stronę Wn konta 860 (Ma konto 751).

Na koniec roku konto 751 nie wykazuje salda.	Na koniec roku konto 751 nie wykazuje salda.
--	--

Rozporządzenie z 2010 r.

Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych zarachowanych odsetek od pożyczek i odsetek za zwłokę od zobowiązań.

Konto 751 - Koszty finansowe - Rozporządzenie z 2012 r.

Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwale w budowie, odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu operacji finansowych, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających środki trwale w budowie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych naliczonych odsetek od pożyczek i odsetek za zwłokę od zobowiązań.

Zmiany w opisie do konta 751 mają z jednej strony charakter techniczny (zamiana pojęcia „inwestycje” na „środki trwale w budowie”), a z drugiej rozszerzający - dotąd bowiem konieczność ujmowania na tym koncie kosztów wynikających z utworzenia odpisów

aktualizujących wartość należności z tytułu operacji finansowych, w tym, jak można przypuszczać, należności z tytułu należnych odsetek za zwłokę, oczywiście wówczas, gdy jednostka uzna te należności za wątpliwe.

Koszty finansowe

Do ewidencji kosztów z tytułu operacji finansowych służy konto 751 „Koszty finansowe”.

Do kosztów finansowych zaliczamy w szczególności:

- 1) wymagalne od jednostek odsetki, w tym od kredytów, pożyczek i innych zobowiązań finansowych zaciągniętych przez jednostki samorządu terytorialnego, jak również odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem odsetek od kredytów dotyczących środków trwałych w budowie, które obciążają koszt ich budowy do czasu ich zakończenia,
- 2) wartość sprzedanych aktywów finansowych,
- 3) ujemne różnice kursowe,
- 4) odpisy aktualizujące wartość aktywów finansowych,
- 5) odpisy aktualizujące należności z tytułu przychodów finansowych,
- 6) odpisy należności z tytułu operacji finansowych.

Ewidencja szczegółowa do konta 751 „Koszty finansowe” powinna zapewniać wyodrębnienie kosztów finansowych z poszczególnych tytułów oraz być prowadzona z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków w taki sposób, aby umożliwiała sporządzenie planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, jak również dokonanie analizy ich wykonania.

Typowe zapisy na koncie 751 „Koszty finansowe” przedstawiono:

Objaśnienia:

1. Zapłacone odsetki od zobowiązań, bez uprzedniego przypisu:

Wn konto 751 „Koszty finansowe”,

Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

2. Ujemne różnice kursowe obliczane na koniec kwartału dotyczące:

a) należności:

Wn konto 751 „ Koszty finansowe ”,

Ma konto 201 „ Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”;

b) środków na rachunku walutowym:

Wn konto 751 „Koszty finansowe”,

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”.

3. Obciążenie jednostki odsetkami z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań - przypis odsetek:

Wn konto 751 „Koszty finansowe ”,

Ma konto 201 „ Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

4. Utworzenie odpisu aktualizującego od należności stanowiących przychody finansowe:

Wn konto 751 „ Koszty finansowe ”,

Ma konto 290 „ Odpisy aktualizujące należności”.

5. Utworzenie odpisu aktualizującego wartość aktywów trwałych:

Wn konto 751 „Koszty finansowe ”,

Ma konto 073 „ Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe ”.

6. Zmniejszenie wartości krótkoterminowych papierów wartościowych:

Wn konto 751 „ Koszty finansowe ”,

Ma konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe”.

PRZYKŁAD

Ewidencja księgowa odsetek naliczonych w fakturze za usługi telekomunikacyjne

Jednostka budżetowa niebędąca podatnikiem i płatnikiem podatku dochodowego otrzymała fakturę za usługi telekomunikacyjne, w której naliczono również odsetki z tytułu nieterminowej zapłaty poprzednich faktur. Zgodnie z przyjętymi zasadami faktura księgowana jest w dniu jej otrzymania. Jak zaksięgować niezapłacone odsetki?

Zgodnie z postanowieniami art. 20 ust. 1 uor do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej.

Ponieważ okresem sprawozdawczym w jednostkach budżetowych jest miesiąc, co wynika z § 26 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, odsetki naliczone w fakturze za media należy ująć w księgach rachunkowych w tym samym miesiącu co fakturę za media.

Księgowania

- 1) Faktura za usługi telekomunikacyjne wraz z naliczonymi odsetkami
Wn 402 „Usługi obce” (analitka: § 4360 - usługi telekomunikacyjne)
Wn 751 „Koszty finansowe” (analitka: § 458 odsetki)
Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (analitka: kontrahent oraz paragraf)
- 2) Zapłata faktury za usługi telekomunikacyjne i odsetki
Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (analitka: kontrahent oraz paragraf)
Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (analitka: odpowiednio § 4360 i § 4580)

W przypadku uzyskania decyzji przez jednostkę o umorzeniu uprzednio naliczonych odsetek zapisy księgowe powinny przebiegać następująco:

1. Odpisanie zobowiązań w związku z ich umorzeniem

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (analitka: kontrahent oraz paragraf)
Ma 750 „Przychody finansowe”.

ZMIANY OD 01.01.2016 roku:

}}} Nowelizacja rozporządzenia jest następstwem zmian wprowadzonych do ustawy rachunkowości i dotyczy w głównej mierze zmian w klasyfikacji przychodów i kosztów w planie kont i ich prezentacji w rachunku zysków i strat.

W jednostkach innych niż banki i ubezpieczyciele **wyeliminowano kategorie zysków i strat nadzwyczajnych**, których desygnaty, czyli operacje zaliczane do tych kategorii, **przejęły pozostałe przychody operacyjne i pozostałe koszty operacyjne**.

W planie kont dla jednostek organizacyjnych stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia występują konta:

- 760 „Pozostałe przychody operacyjne” i
- 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

służące przede wszystkim do ewidencji operacji klasyfikowanych do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, ale nie tylko.

Przypisano tym kontom dodatkowe funkcje ewidencyjne, czego przykładem mogą być księgowania na nich:

- wartości sprzedanych materiałów,
- kosztów obrotów wewnętrznych, jak również
- przychodów z tytułu „pokrycia amortyzacji- samorządowych zakładach budżetowych”.

W wyniku księgowania na kontach pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych operacji niezaliczanych do tych kategorii w istotny sposób ograniczono przejrzystość ewidencji i spowodowano brak właściwego odzwierciedlenia obrotów tych kont w odpowiadających im pozycjach rachunku zysków i strat.

Do opisu funkcji ewidencyjnych kont 760 i 761 nowelizacja wprowadziła dodatkowe zapisy:

- **na stronie Ma konta 760 księguje się „przychody o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie”,**
- **na stronie Wn konta 761 księguje się „koszty o nadzwyczajnej wartości lub wystąpiły incydentalnie”**

Jak interpretować

Przytoczone zapisy mają oznaczać, że na kontach 760 i 761 będą księgowane przychody i koszty będące następstwem zdarzeń losowych o charakterze nadzwyczajnym występujących poza zwykłą działalnością jednostki.

Tak należy interpretować nowe zapisy planu kont, gdyż wynika to wprost z odpowiednich zapisów wprowadzonych nowelizacją ustawy o rachunkowości.

Natomiast nowe zapisy rozporządzenia mówiące o „nadzwyczajnej wartości” i

„incydentalnym występowaniu” nic takiego nie wskazują, a mogą być nawet mylące.

„Nadzwyczajny” to według słownika języka polskiego „ponadprzeciętny, szczególny”, tylko że nadzwyczajne ma być samo zdarzenie, a nie jego wartość. „Incydentalny” - zgodnie ze słownikiem języka polskiego - znaczy: „o małym znaczeniu, rzadko występujący”. Kierując się znaczeniem słownikowym przyjętych w nowelizacji rozporządzenia słów „nadzwyczajny” i „incydentalny”, wprowadzone zmiany w planie kont można zrozumieć opacznie. *Wniosek praktyczny może być tylko taki, że operacje gospodarcze księgowane dotychczas na kontach 770 „Zyski nadzwyczajne” i 771 „Straty nadzwyczajne” od 1 stycznia 2016 r. należy księgować odpowiednio na kontach 760 „Pozostałe przychody operacyjne” i 761 „Pozostałe koszty operacyjne”. }}}*

Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne”

Zapisy strony Wn konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie na dzień bilansowy uzyskanych w ciągu roku obrotowego pozostałych przychodów na wynik finansowy	860

Zapisy strony Ma konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
------------	------------------------------------	----------------------------

1.	Otrzymanie używanego pozostałego środka trwałego w formie darowizny	013
2.	Otrzymanie zbiorów bibliotecznych w formie darowizny	014
3.	Otrzymanie pozostałych wartości niematerialnych i prawnych (umarzanych jednorazowo) w drodze darowizny od innych jednostek , osób prawnych i fizycznych	020
4.	Otrzymanie nieodpłatnie od innych jednostek nowych pozostałych wartości niematerialnych i prawnych	020
5.	Darowizna pieniężna otrzymana przez jednostkę	101,130,
6.	Wpływ środków zaliczanych do dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku , z tytułu spadków , zapisów , darowizn	132
7.	Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy dotyczącej działalności operacyjnej	840
8.	Przeniesienie przychodów przyszłych okresów w zakresie dotyczącym sprzedaż , do bieżącego okresu	840
9.	Przychody ze sprzedaży środków trwałych , środków trwałych w budowie , wartości niematerialnych i prawnych oraz materiałów	201,221
10.	Należne kary i odszkodowania – nota księgowa	201,221
11.	Otrzymanie kary i odszkodowania – bez przypisu	130,
12.	Zmniejszenie stanu produktów	490
13.	Nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe	310,330
14.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań	201,240
15.	Przypis z tytułu zasadzonych na rzecz jednostki lub zakładu budżetowego kosztów procesu	240

OPISY od 2012:

Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne”

Konto 760 służy do ewidencji przychodów niezwiązanych bezpośrednio z **podstawową działalnością jednostki**, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach: 700, 720, 730, 750.

W szczególności na stronie Ma konta 760 ujmuje się:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;**
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;**
- 3) odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, nieodpłatnie otrzymane, w tym w drodze darowizny, aktywa umarżane jednorazowo, rzeczowe aktywa obrotowe;**
- 4) 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 Wn konta 800;**
- 5) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną Wn konta 490.**

W końcu roku obrotowego przenosi się pozostałe przychody operacyjne na stronę Ma konta 860, w korespondencji ze stroną Wn konta 760.

Na koniec roku konto 760 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.

W szczególności na stronie Ma konta 760 ujmuje się:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych i inwestycji;
- 3) pozostałe przychody operacyjne, do których zalicza się w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe;
- 4) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną Wn konta 490.

W końcu roku obrotowego przenosi się pozostałe przychody operacyjne na stronę Ma konta 860, w korespondencji ze stroną Wn konta 760.

Na koniec roku konto 760 nie wykazuje salda.

Rozporządzenie z 2010 r.

Na stronie Ma konta 760 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji;
- 3) pozostałe przychody operacyjne, do których zalicza się w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe.

Konto 760 - Pozostałe przychody operacyjne - Rozporządzenie z 2012 r.

Na stronie Ma konta 760 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;
- 3) odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, nieodpłatnie otrzymane, w tym w drodze darowizny, aktywa umarżane jednorazowo, rzeczowe aktywa obrotowe;
- 4) równowartość odpisów amortyzacyjnych 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.

Bardzo ważną zmianą, jest wprowadzenie w zakresie operacji ujmowanych na koncie 760 - księgowania na tym koncie równowartości amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z otrzymanych środków przez samorządowy zakład budżetowy; jest to jak można zauważyć powrót pokrycia amortyzacji.

Pozostałe przychody operacyjne

Do ewidencji pozostałych przychodów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki służy konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Do przychodów podlegających ewidencji na tym koncie zaliczamy:

- 1) przychody dotyczące sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 2) przychody pozostałych części po likwidacji środków trwałych,

- 3) przychody ze sprzedaży materiałów,
- 4) przychody związane z odpisaniem przedawnionych lub umorzonych zobowiązań,
- 5) przychody związane z rozwiązaniem rezerw utworzonych uprzednio na zobowiązania, z wyłączeniem rezerw utworzonych na zobowiązania finansowe,
- 6) przychody stanowiące otrzymane kary, odszkodowania, z wyjątkiem odszkodowań z tytułu strat wynikających ze zdarzeń losowych,
- 7) przychody związane z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, środków obrotowych,
- 8) przychody stanowiące wynagrodzenie płatnika z tytułu terminowego odprowadzania zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składek ZUS,
- 9) przychody związane z przepadkiem wadium lub kaucji,
- 10) przychody stanowiące najem powierzchni i świadczenie innych usług, jeżeli czynność ta nie stanowi statutowej działalności jednostki.

Ewidencja szczegółowa do konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne” powinna być prowadzona z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów w taki sposób, aby umożliwiała sporządzenie planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, jak również dokonanie analizy ich wykonania.

Typowe zapisy na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne” przedstawiono :

Objaśnienia:

1. Faktura z tytułu sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych:

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych ”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

2. Odpisanie przedawnionych lub umorzonych zobowiązań, z wyjątkiem zobowiązań finansowych:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”,

Wn konto 231 „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń ”,

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne ”.

3. Otrzymane lub należne odszkodowania lub kary, z wyłączeniem odszkodowań otrzymanych na skutek wystąpienia zdarzeń losowych:

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

4. Wynagrodzenie płatnika z tytułu terminowego odprowadzania podatku dochodowego od osób prawnych i składek ZUS:

Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

5. Nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe:

a) Materiały:

Wn konto 310 „Materiały”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”;

b) Środki pieniężne przejęte do działalności operacyjnej:

Wn konto 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

6. Nieodpłatnie otrzymane pozostałe środki trwale:

Wn konto 013 „Pozostałe środki trwale”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

7. Zmniejszenie lub odpisanie wartości odpisu aktualizującego na skutek ustania przyczyn jego dokonania:

Wn konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

8. Przepadek zatrzymanego wadium lub kaucji:

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

9. Rozwiązanie rezerwy utworzonej uprzednio na przyszłe zobowiązania, na skutek ustania przyczyny jej utworzenia:

Wn konto 840 „Rezerwy i rozliczenia między okresowe przychodów”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

10. Zaliczenie do pozostałych przychodów operacyjnych wpływów na rachunek bankowy wcześniej uznanych za niewyjaśnione:

Wn konto 245 „Wpływy do wyjaśnienia”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

11. Zaokrąglenia podatku VAT, powstałe w wyniku jego rozliczenia z urzędem skarbowym:

Wn konto 225 „Rozrachunki z budżetami”,

Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

12. 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 Wn konta 800;

Wn konta 800 „ Fundusz jednostki ”

Ma konto 760 „ Pozostałe przychody operacyjne ”.

ZMIANY OD 01.01.2016 roku:

Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne”

Konto 760 służy do ewidencji przychodów **niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach: 700, 720, 730, 750.** W szczególności na stronie Ma konta 760 ujmuje się:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie;
- 3) odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, nieodpłatnie otrzymane, w tym w drodze darowizny, aktywa umarżane jednorazowo, rzeczowe aktywa obrotowe, **przychody o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie;**
- 4) 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 Wn konta 800;
- 5) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną Wn konta 490.

W końcu roku obrotowego przenosi się pozostałe przychody operacyjne na stronę Ma konta 860, w korespondencji ze stroną Wn konta 760.

Na koniec roku konto 760 nie wykazuje salda.}}}

PRZYKŁAD

Ewidencja szkody wyrządzonej przez pracownika

Jak zaksięgować ujawnioną szkodę w środkach trwałych jednostki, spowodowaną przez jej pracownika, obciążenie pracownika ujawnioną szkodą oraz spłatę zobowiązań z tego tytułu?

Księgowania

- 1) Wyksięgowanie wartości początkowej środka trwałego, w związku ze stwierdzeniem niedoboru
Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (analityka: rozliczenie niedoborów i szkód)
Ma 011 „Środki trwałe”
- 2) Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środka trwałego, w stosunku do którego stwierdzono niedobór
Wn 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analityka: rozliczenie niedoborów i szkód)”
- 3) Wyksięgowanie nieumorzonej wartości środka trwałego, w stosunku do którego stwierdzono niedobór
Wn 800 „Fundusz jednostki”
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analityka: rozliczenie niedoborów i szkód)
- 4) Obciążenie pracownika odszkodowaniem z tytułu wyrządzonej szkody
Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
- 5) Wpłata przez pracownika na rachunek bankowy jednostki zobowiązania z tytułu odszkodowania stanowiącego dochód budżetowy
Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (analityka: § 0970 Wpływy z różnych dochodów)
Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”
- 6) Przekazanie uzyskanych dochodów na rachunek budżetu
Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych ”
Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”
- 7) Przeksięgowanie zrealizowanych dochodów na podstawie sprawozdania RB-27 lub RB-27S
Wn 800 „Fundusz jednostki”

PRZYKŁAD

Ewidencja sprzedaży lub likwidacji środka trwałego w księgach jednostek budżetowych

W wyniku dokonanej w jednostce budżetowej inwentaryzacji rocznej stwierdzono, iż na stanie jednostki znajdują się środki trwałe, lecz nie wszystkie z nich są przydatne dla jednostki, a niektóre właściwie uległy całkowitemu zużyciu. **W związku z powyższym kierownik jednostki podjął decyzję o sprzedaży nieprzydatnego środka trwałego oraz o likwidacji środka trwałego, który uległ całkowitemu zużyciu.**

Wartość początkowa środka trwałego, zgodnie z zapisami pochodzącymi z ksiąg rachunkowych:

- 1) podlegającego sprzedaży - wynosi 25.000 zł, a jego dotychczasowe umorzenie - 20.000 zł.

W wyniku przetargu uzyskano cenę sprzedaży na poziomie 6.600 zł. Jednostka nie rozlicza podatku VAT.

- 2) podlegającego likwidacji wynosi 10.000 zł, a jego dotychczasowe umorzenie 9.800 zł.

I. Sprzedaż środka trwałego

- 1) Wyksięgowanie z ksiąg rachunkowych środka trwałego - w związku z jego sprzedażą
Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wartość umorzona - 20.000 zł
Wn 800 „Fundusz jednostki” - wartość nieumorzona - 5.000 zł
Ma 011 „Środki trwałe” - 25.000 zł.
- 2) Faktura sprzedaży środka trwałego - 6.600 zł
Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych
Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
- 3) Wpłata na rachunek bankowy jednostki kwoty wynikającej z faktury z pkt 2 (WB) - 6.600 zł
Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - subkonto dochodów - § 087)
Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

II. Likwidacja środka trwałego

- 1) Wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji bilansowej do ewidencji pozabilansowej, w związku z postawieniem środka trwałego w stan likwidacji -10.000 zł
Wn 095 „Środki trwałe w likwidacji (ewidencja pozabilansowa)”
- 2) Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia - 9.800 zł
Wn 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
Ma 011 „Środki trwałe”
- 3) Wyksięgowanie wartości netto środka trwałego - 200 zł
Wn 800 „Fundusz jednostki”
Ma 011 „Środki trwałe”
- 4) Wyksięgowanie wartości środka trwałego z ewidencji pozabilansowej, po zakończeniu fizycznej likwidacji tego środka - 10.000 zł
Ma 095 „Środki trwałe w likwidacji (ewidencja pozabilansowa)” .

PRZYKŁAD

Wadium i zabezpieczenie w księgach rachunkowych jednostek budżetowych

Jednostka budżetowa zorganizowała przetarg nieograniczony na wykonanie robót remontowych. **Zgodnie z warunkami postępowania przetargowego wykonawcy uczestniczący w postępowaniu byli zobowiązani do wniesienia wadium, a następnie, po rozstrzygnięciu postępowania, wykonawca, którego oferta została uznana za najkorzystniejszą - zobowiązany będzie do wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy.** Wysokość wadium ustalono na kwotę **25.000 zł**, wysokość zabezpieczenia należytego wykonania **zaś w wysokości 10% wartości wynagrodzenia wykonawcy.**

Wybrany w toku postępowania wykonawca, po ogłoszonym wyborze najkorzystniejszej oferty, *wycofał się z postępowania, co spowodowało przepadek wniesionego przez niego wadium.* Jednostka dokonała ponownego wyboru z pozostałych złożonych ofert. Wykonawca, którego oferta została wybrana, został zobowiązany przed podpisaniem umowy do wniesienia

zabezpieczenia należytego wykonania umowy w wysokości 200.000 zł, które wpłacił na rachunek bankowy jednostki.

Ewidencja księgowa:

- 1) Wniesienie wadium przez wykonawców biorących udział w postępowaniu przetargowym- (25.000 zł x dwóch wykonawców biorących udział w postępowaniu przetargowym) - 50.000 zł
Wn 139 „Inne rachunki bankowe” (w analityce - wadia)
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce - odpowiednio wykonawcy X i Y)
- 2) Przypis z tytułu przypadku wadium, w związku z wycofaniem się wykonawcy z postępowania przetargowego - 25.000 zł
Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce - wykonawca X)
Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne"
- 3) Przekazanie środków wynikających z przypadku wadium - z rachunku depozytowego na rachunek dochodów - 25.000 zł
Wn 141 „Środki pieniężne w drodze"
Ma 139 „Inne rachunki bankowe” (w analityce - wadia)
- 4) Wpływ na rachunek bankowy środków stanowiących dochody, pochodzących z przypadku wadium - 25.000 zł
Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki" (subkonto dochodów - analityka § 097)
Ma 141 „Środki pieniężne w drodze”
- 5) Przekazanie na rachunek budżetu uzyskanych dochodów z przypadku wadium - 25.000 zł
Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”
Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki"
- 6) Wpłata zabezpieczenia należytego wykonania umowy przez wykonawcę Y - 200.000 zł
Wn 139 „Inne rachunki bankowe” (w analityce - zabezpieczenia należytego wykonania umowy)
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce - wykonawca Y)
- 7) Zwrot wadium wykonawcy Y, w związku z wniesieniem zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz podpisaniem umowy na wykonanie prac remontowych - 25.000 zł
Wn 240 „Pozostałe rozrachunki” (w analityce - wykonawca Y)
Ma 139 „Inne rachunki bankowe” (w analityce - wadia).

PRZYKŁAD

Ewidencja kar naliczonych wykonawcy z tytułu nieterminowej realizacji umowy w jednostkach budżetowych

Jednostka naliczyła wykonawcy karę umowną z tytułu nieterminowej realizacji umowy, na co wystawiła obciążeniową notę księgową na kwotę 123.000 zł. Naliczoną karę umowną potrąciła z bieżącej faktury za wykonane usługi wystawioną na kwotę 258.000 zł, zgodnie z postanowieniami zawartej umowy.

Ewidencja księgową:

- 1) Nota księgową obciążająca wykonawcę karami umownymi - 123.000 zł
Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych (w analityce § 095) (dotyczy jednostek budżetowych)
Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
- 2) Faktura wykonawcy za świadczone usługi - 258.000 zł
Wn 402 „Usługi obce”
Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
- 3) Zapłata przez jednostkę faktury wystawionej przez wykonawcę, po pomniejszeniu o naliczoną karę umowną - 135.000 zł
Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” - subkonto wydatków (dotyczy jednostek budżetowych)
- 4) Przekazanie na rachunek dochodów potrąconej kary - 123.000 zł (dotyczy jednostek budżetowych)
Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki" (subkonto dochodów)
Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków)
- 5) Przeksięgowanie zobowiązań wykonawcy zaliczonych w poczet naliczonej kary umownej - 123.000 zł (dotyczy jednostek budżetowych)
Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”
Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” (w analityce -§ 095).

Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”

Zapisy strony Wn konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Zwiększenie stanu produktów	490
2.	Potrącone koszty egzekucji	130
3.	Przeniesienie na koniec roku pozostałych kosztów operacyjnych na wynik finansowy	860
4.	Utworzenie rezerwy lub zwiększenie rezerwy na pewne bądź prawdopodobne straty dotyczące działalności operacyjnej	840
5.	Wartość kosztu własnego sprzedanych materiałów	310
6.	Utworzenie bądź zwiększenie odpisów aktualizujących należności	290
7.	Zobowiązania z tytułu odszkodowań , kar umownych	240
8.	Zobowiązania z tytułu kosztów postępowania sądowego	240
9.	Odpisane , przedawnione i nieściągalne należności , dla których wcześniej nie utworzono odpisu aktualizującego – należność główna wraz z odsetkami i kosztami ubocznymi	201,221
10.	Uznanie przez kierownika jednostki straty powstałej na skutek przyjęć do kasy fałszywego banknotu	240
11.	Wygaśnięcie hipoteki w związku z umorzeniem należności	226

Zapisy strony Ma konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne ”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie na koniec roku kosztów związanych z zakupem i sprzedażą składników majątku , jeśli zostały ujęte jako pozostałe koszty operacyjne	490

2.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy pozostałych kosztów operacyjnych	860
-----------	---	------------

Na koniec roku konto 761 nie wykazuje salda.

OPISY;

<p>Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”</p> <p>Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki.</p> <p>W szczególności na stronie Wn konta 761 ujmuje się:</p> <p>1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;</p> <p>2) kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, odpisy aktualizujące od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane rzeczowe aktywa obrotowe.</p> <p>Konto 761 służy również – w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, 490 oraz zespołu 5 – do ewidencji zapisów uzupełniających, dokonanych na kontach zespołów 5 i 6 z tytułu zwiększeń bądź zmniejszeń stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych kosztów), w korespondencji z innymi kontami niż konto 490, konta zespołów 5 lub 6 oraz konta kosztu własnego sprzedaży w zespole 7. Na stronie Wn konta 761 w korespondencji ze stroną Ma konta 490 ujmuje się zwiększenie stanu produktów.</p> <p>W końcu roku obrotowego przenosi się:</p> <p>1) na stronę Wn konta 490 – koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na koncie 761, w korespondencji ze stroną Ma konta 761;</p> <p>2) na stronę Wn konta 860 – pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną Ma konta 761.</p> <p>Na koniec roku konto 761 nie wykazuje salda.</p>	<p>Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”</p> <p>Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki.</p> <p>W szczególności na stronie Wn konta 761 ujmuje się:</p> <p>1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;</p> <p>2) pozostałe koszty operacyjne, do których zalicza się w szczególności kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, odpisy aktualizujące od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane środki obrotowe.</p> <p>Konto 761 służy również – w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, 490 oraz zespołu 5 – do ewidencji zapisów uzupełniających, dokonanych na kontach zespołów 5 i 6 z tytułu zwiększeń bądź zmniejszeń stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych kosztów), w korespondencji z innymi kontami niż konto 490, konta zespołów 5 lub 6 oraz konta kosztu własnego sprzedaży w zespole 7. Na stronie Wn konta 761 (w korespondencji ze stroną Ma konta 490) ujmuje się zwiększenie stanu produktów.</p> <p>W końcu roku obrotowego przenosi się:</p> <p>1) na stronę Wn konta 490 – koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na koncie 761, w korespondencji ze stroną Ma konta 761;</p> <p>2) na stronę Wn konta 860 pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną Ma konta 761.</p>
--	---

Rozporządzenie z 2010 r.

Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki.

W szczególności na stronie Wn konta 761 ujmuje się:

- 1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) pozostałe koszty operacyjne, do których zalicza się w szczególności kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, odpisy aktualizujące od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz **nieodpłatnie przekazane środki obrotowe**.

Konto 761 - Pozostałe koszty operacyjne - Rozporządzenie z 2012 r.

Konto 761 służy do ewidencji **kosztów niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością** jednostki.

Na stronie Wn konta 761 ujmuje się w szczególności:

- 1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, **odpisy aktualizujące od środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych z tytułu trwałej utraty wartości** oraz od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz **nieodpłatnie przekazane rzeczowe aktywa obrotowe**.

*Zmiana opisu konta 761, poza zmianami uściślającymi i dostosowującymi stosowane nazewnictwo, jest powiązana z wprowadzeniem zapisu, iż **„Na koniec roku konto 761 nie wykazuje salda”**.*

Pozostałe koszty operacyjne

Odwrotnością konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne” jest konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”, na którym ewidencjonowane są koszty niezwiązane ze zwykłą działalnością jednostki, a w szczególności:

- 1) wartość w cenie nabycia lub zakupu sprzedanych materiałów,
- 2) zapłacone kary, grzywny, odszkodowania,
- 3) odpisane, przedawnione, umorzone i nieściągalne należności,
- 4) nieodpłatnie przekazane aktywa obrotowe,
- 5) odpisy aktualizujące należności, z wyłączeniem należności stanowiących przychody finansowe oraz należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie odrębnych ustaw,

6) zapłacone koszty postępowań sądowych oraz postępowań egzekucyjnych, i utworzone rezerwy na przyszłe zobowiązania.

Ewidencja szczegółowa do konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne” powinna zapewniać wyodrębnienie pozostałych kosztów operacyjnych z poszczególnych tytułów oraz być prowadzona z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków w taki sposób, aby umożliwiała sporządzenie planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, jak również dokonanie analizy ich wykonania.

Typowe zapisy na koncie 761 „Pozostałe koszty operacyjne” przedstawiono:

Objaśnienia:

1. Przypis obciążenia jednostki karami, grzywnami czy odszkodowaniami:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

2. Wartość sprzedanych materiałów w cenie zakupu:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 310 „Materiały”.

3. Nieodpłatnie przekazane aktywa obrotowe, np. towary:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 330 „Towary”.

4. Zapłacone kary, grzywny, odszkodowania, dla których nie dokonano uprzednio przypisu:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 130 „Rachunek bieżący jednostki budżetowej”.

5. Odpisane, przedawnione, umorzone należności, z wyłączeniem należności stanowiących przychody finansowe i dotyczących funduszy tworzonych na podstawie odrębnych ustaw:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,

Ma konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”,

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

6. Utworzenie odpisów aktualizujących należności, z wyłączeniem należności stanowiących przychody finansowe i dotyczących funduszy tworzonych na podstawie odrębnych ustaw:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”.

7. Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania, z wyłączeniem zobowiązań stanowiących koszty finansowe:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 840 „Rezerwy i rozliczenia między o kres owe przychodów”.

8. Koszty związane ze sprzedażą środków trwałych i środków trwałych w budowie:

Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

ZMIANY OD 01.01.2016 roku:

Konto 761 - „Pozostałe koszty operacyjne”

Konto 761 służy do ewidencji kosztów **niezwiązanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki.**

W szczególności na stronie Wn konta 761 ujmuje się:

- 1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów;
- 2) kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, odpisy aktualizujące od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane rzeczowe aktywa obrotowe, **koszty o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie.**

Konto 761 służy również - w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, 490 oraz zespołu 5 - do ewidencji zapisów uzupełniających, dokonanych na kontach zespołów 5 i 6 z tytułu zwiększeń bądź zmniejszeń stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych kosztów), w korespondencji z innymi kontami niż konto 490, konta zespołów 5 lub 6 oraz konta kosztu własnego sprzedaży w zespole 7.

Na stronie Wn konta 761 w korespondencji ze stroną Ma konta 490 ujmuje się zwiększenie stanu produktów.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

1) na stronę Wn konta 490 - koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na koncie 761, w korespondencji ze stroną Ma konta 761;

2) na stronę Wn konta 860 - pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną Ma konta 761.

Na koniec roku konto 761 nie wykazuje salda.” }}}

ZMIANY OD 01.01.2016 roku:

Usunięto konta:

- ~~770 „Zyski nadzwyczajne”,~~
- ~~771 „Straty nadzwyczajne”;~~

c) zmieniono opisy do kont:

- 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- 860 „Wynik finansowy”,
- 760 „Pozostałe przychody operacyjne”,
- 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

- poprzez wprowadzenie zapisów umożliwiających ewidencję operacji dotyczących odpowiednio: przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpi incydentalnie.

***EWIDENCJA KSIĘGOWA-* WYBRANE**

PRZYKŁADY:

PRZYKŁAD

Ewidencja dochodów z tytułu najmu w jednostkach budżetowych - przypadek wystawienia faktury obejmującej okres przekraczający rok obrachunkowy

Jednostka budżetowa zawarła w listopadzie 2023 roku umowę najmu powierzchni na okres 1 roku. W umowie ustalono, że łączny czynsz za cały okres trwania umowy wynosi 66.420 zł brutto, w tym 12.420 zł VAT. Ponadto ustalono w umowie, że czynsz płatny będzie w dwóch terminach po 33.210 zł brutto, odpowiednio do 31 grudnia 2023 r. i do 30 czerwca 2024 r. Uwzględniając powyższe ustalenia, jednostka wystawiła we właściwych terminach, czyli w grudniu 2023 i w czerwcu 2024 roku, faktury VAT. Najemca, z zachowaniem terminów, uregulował czynsz wynikający z pierwszej faktury, natomiast drugą fakturę uregulował z przekroczeniem ustalonego terminu. Jednostka otrzymane dochody przekazała na rachunek budżetu oraz obciążyła najemcę odsetkami z tytułu zwłoki w kwocie 30 zł, które najemca uregulował we wrześniu 2023 roku. Jednostka jest czynnym podatnikiem VAT.

Księgowania w 2023 roku

1) Faktura VAT wystawiona w grudniu 2023 roku na kwotę - 33.210 zł

Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” - 33.210 zł

Ma 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” (przy założeniu, że najem jest działalnością statutową jednostki) lub 760 - „Pozostałe przychody operacyjne” (w przypadku gdy najem jest usługą okazjonalną) - 27.000 zł (do wyboru przez jednostkę)

Ma 225 „Rozrachunki z budżetami” (w analityce - VAT) - 6.210 zł

2) Najemca uregulował fakturę (pkt 1)

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce § 075) - 27.000 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce -VAT) - 6.210 zł

Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” - 33.210 zł

3) Uzyskane dochody oraz podatek należny jednostka odprowadziła na rachunek budżetu

Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” - 27.000 zł

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” - 27.000 zł

Wn 225 „Rozrachunki z budżetami” (w analityce - VAT należny) - 6.210 zł

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce - VAT) - 6.210 zł

4) Jednostka przekięgowała zrealizowane dochody na podstawie sprawozdania budżetowego Rb-27

Wn 800 „Fundusz jednostki” - 27.000 zł

Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” - 27.000 zł

Księgowania w 2024 roku

1) Faktura VAT wystawiona w czerwcu 2024 roku na kwotę - 33.210 zł

Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” - 33.210 zł

Ma 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych (przy założeniu, że najem jest działalnością statutową jednostki) lub 760 „Pozostałe przychody operacyjne” (w przypadku gdy najem jest usługą okazjonalną) (do wyboru przez jednostkę) - 27.000 zł

Ma 225 „Rozrachunki z budżetami” (w analityce VAT należny) - 6.210 zł

2) W lipcu jednostka odprowadziła na rachunek budżetu VAT należny zgodnie z terminem obowiązku podatkowego - 6.210 zł

Wn 225 „Rozrachunki z budżetami”) (w analityce VAT należny) - 6.210 zł

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce wydatki § 453); (w związku z brakiem zapłaty przez najemcę VAT w tym momencie stanowi wydatek)

3) Najemca uregulował fakturę (pkt 2) z przekroczeniem terminu płatności

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce § 075) - 27.000 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (w analityce wydatki § 453) - 6.210 zł

(zwrot wydatków z tytułu konieczności uregulowania VAT w momencie obowiązku podatkowego)

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” - 6.210 zł

zapis techniczny ze znakiem minus dla czystości obrotów na koncie

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” - 6.210 zł

zapis techniczny ze znakiem minus dla czystości obrotów na koncie

Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” - 33.210 zł

4) Jednostka obciążyła najemcę odsetkami z tytułu zwłoki w regulowaniu czynszu .

Odsetki ustalono na kwotę 30 zł, które najemca uregulował.

a) Nota odsetkowa na kwotę - 30 zł

Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Ma 750 „Przychody finansowe”

b) zapłata noty odsetkowej - 30 zł

Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki”

Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych

5) Uzyskane dochody jednostka odprowadziła na rachunek budżetu

Wn 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” - 27.030 zł

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” - 27.030 zł

6) Jednostka przekięgowała zrealizowane dochody na podstawie sprawozdania budżetowego Rb-27

Wn 800 „Fundusz jednostki” - 27.030 zł

Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” - 27.030 zł.

PRZYKŁAD

Przyjęcie do ksiąg rachunkowych składników majątkowych rok później niż faktycznie przyjęto je do używania

Zgodnie z decyzją jednostki nadrzędnej jednostce budżetowej w październiku 2024 roku przekazano składniki majątkowe, które zostały wytworzone w toku realizowanej inwestycji przez inną jednostkę budżetową - inwestora zastępczego i w której to księgach rachunkowych były one ujęte na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

W zarządzeniu jednostka została zobowiązana do zaksięgowania przekazanych składników majątkowych na podstawie dokumentu OT wraz z umorzeniem/amortyzacją naliczonymi od dnia faktycznego użytkowania przez jednostkę.

Składniki majątkowe będące efektem inwestycji i przedmiotem jej przekazania były przez jednostkę faktycznie użytkowane, począwszy od lutego 2023 roku i od początku były przeznaczone na jej potrzeby.

Wartość początkowa składników majątkowych została wyceniona według kosztu wytworzenia, gdyż w jednostce, która ewidencjonowała realizowane zadanie inwestycyjne, były księgowane tylko koszty ich budowy. *Jak jednostka powinna zaksięgować otrzymane składniki majątkowe i ich umorzenie? Co z umorzeniem za rok 2023?*

Księgowania

- 1) Zaksięgowanie na podstawie dokumentu OT środków trwałych
Wn 011 „Środki trwałe” (analityka: według grup rodzajowych)
Ma 800 „Fundusz jednostki”
- 2) Zaksięgowanie umorzenia za okres luty - grudzień 2023 roku
Wn 800 „Fundusz jednostki”
Ma 071 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
- 3) Zaksięgowanie umorzenia za okres styczeń - wrzesień 2024 roku
Wn 400 „Amortyzacja”
Ma 071 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych”
- 4) Zaksięgowanie w końcu roku umorzenia za okres październik - grudzień 2024 roku
Wn 400 „Amortyzacja”
Ma 071 „Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych

Księgowania umorzenia/amortyzacji dotyczących 2024 roku (pkt 3 i 4) jednostka budżetowa może dokonać jednorazowo w końcu roku.

PRZYKŁAD

Darowizna w księgach rachunkowych jednostki budżetowej

Jednostka budżetowa otrzymała w formie darowizny drobny sprzęt biurowy (dziurkacze, zszywacze itp.), który przekazała bezpośrednio do użytkowania.

Wartość tej darowizny opiewa na kwotę 325 zł.

- 1) Otrzymanie darowizny - 325 zł
Wn 310 „Materiały”
Ma 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
- 2) Przekazanie materiałów do zużycia - 325 zł
Wn 401 „Zużycie materiałów i energii” (w analityce - § 421 z odpowiednią czwartą cyfrą)
Ma 310 „Materiały”.

Przykład:

Ewidencja środków gromadzonych na rachunku sum na zlecenie

Do ewidencji środków **gromadzonych na rachunku sum na zlecenie służy konto 139 "Inne rachunki bankowe"**. Zgodnie z wytycznymi wynikającymi z załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości budżetowej, konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia.

Na koncie tym prowadzi się w szczególności ewidencję obrotów na wyodrębnionych rachunkach bankowych:

- czeków potwierdzonych,
- sum depozytowych,

- sum na zlecenie,
- środków obcych na inwestycje.

Zapisy na koncie 139 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie, a na stronie Ma - wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym.

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

Co istotne, państwowe jednostki budżetowe rozliczają sumy na zlecenie pozabudżetowo. Na koncie 139 nie ujmuje się wydatków budżetowych objętych planem finansowym.

Ewidencja księgowa operacji związanych z finansowaniem inwestycji z sum na zlecenie

1. Wpływ środków na rachunek sum na zlecenie przekazanych przez inną państwową jednostkę budżetową:

- Wn konto 139 "Inne rachunki bankowe",
- Ma konto 240 "Pozostałe rozrachunki".

2. Faktury za wykonane roboty i usługi (zwiększające wartość początkową środka trwałego):

- Wn konto 080 "Środki trwałe w budowie (inwestycje)",
- Ma konto 201 "Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" lub 240 "Pozostałe rozrachunki".

3. Opłacenie faktur dostawców i wykonawców z rachunku sum na zlecenie:

- Wn konto 201 "Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" lub 240 "Pozostałe rozrachunki",

- **Ma konto 139** "Inne rachunki bankowe".

4. Przyjęcie środka trwałego do używania lub zwiększenie jego wartości początkowej w wyniku rozliczenia zakończonej inwestycji:

- **Wn konto 011** "Środki trwałe",

- **Ma konto 080** "Środki trwałe w budowie (inwestycje)".

5. Przeksięgowanie równowartości przyjętych do używania środków trwałych (lub ich ulepszeń) sfinansowanych z sum na zlecenie:

- **Wn konto 240** "Pozostałe rozrachunki",

- **Ma konto 800** "Fundusz jednostki".

PRZYKŁAD

Sumy na zlecenia w księgach państwowej jednostki budżetowej

Państwowa jednostka budżetowa, w ramach swojej działalności statutowej, wykonuje badania laboratoryjne na zlecenie innych jednostek **W tym celu tworzy rachunek sum na zlecenie, na których inne jednostki dokonują wpłat przeznaczonych na pokrycie kosztów realizowanych badań.** Rozliczenie sum na zlecenie ilustrują poniższe zapisy.

1) **Otrzymano kwotę 26.300 zł od innej jednostki na realizację zadań zleconych**

Wn 139 „Rachunek bankowy” (sumy na zlecenie)

Ma 240 „Pozostałe rozrachunki”

2) **Otrzymano fakturę w kwocie 25.800 zł za zakup materiałów niezbędnych do wykonania zadań zleconych**

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki”

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

3) **Zapłata faktury z pkt 2 na rachunek bankowy dostawcy materiałów niezbędnych do wykonania zadań zleconych - 25.800 zł**

Wn 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma 139 „Rachunek bankowy” (sumy na zlecenie)

4) Zwrot niewykorzystanych środków - 500 zł

Wn 240 „Pozostałe rozrachunki”

Ma 139 „Rachunek bankowy” (sumy na zlecenie).

PRZYKŁAD

Ewidencja księgowa jednostki inwestycji z sum na zlecenie

1) Wpłata środków na finansowanie inwestycji zleconej :

Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe”

Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

2) Otrzymanie faktur inwestycyjnych :

Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

3) Zapłata za faktury inwestycyjne:

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”

4) Przeksięgowanie efektów zrealizowanej inwestycji przyjęcie środka trwałego OT

Wn konto 011 „Pozostałe rozrachunki ”

Ma konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”

5) Równowartość Środków trwałych sfinansowanych ze środków innych jednostek

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”

6) Zwrot niewykorzystanych Środków

Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Ma konto 139 „Inne rachunki bankowe”

PODATEK VAT

Od 1 stycznia 2017 r. z jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych nieposiadających osobowości prawnej podatkami VAT pozostają jedynie państwowe jednostki budżetowe.

Urzędy jednostek samorządu terytorialnego oraz pozostałe samorządowe jednostki i zakłady budżetowe stają się jednostkami organizacyjnymi, które wykonują czynności opodatkowane VAT, *ale nie rozliczają się z VAT z urzędem skarbowym, lecz z jednostką samorządu terytorialnego prowadzącą rozliczenia tego podatku z urzędem skarbowym wraz z wymienionymi jednostkami organizacyjnymi.*

Definicja podatnika została określona w art. 15 ust. 1, 2 ustawy VAT-

podatkami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel i rezultat takiej działalności.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy, nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej - (Dz. Urz. UE.L. Nr 347), zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

■ **Korekta odliczeń VAT: roczna , 5-letnia i 10-letnia - wyliczone przykłady- przed i po zmianach od 1.07.2023r.**

Korekta roczna może być dokonana jednorazowo w kilku przypadkach:

- materiałów, usług zużywanych na bieżąco oraz
- środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (również nieruchomości) o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 tys. zł.

KOREKTA ROCZNA OD POZOSTAŁYCH NABYĆ

Miesiąc	VAT zakupy mieszane całość - zgodnie z rejestrami	VAT zakupy mieszane odliczone za 2016	VAT zakupy mieszane do odliczenia za 2017	Różnica do korekty
		(Historyczne - H)	(Faktyczne - F)	(F-H)
		WSS - 87%; PP - 5%	WSS-89%; PP- 7%	
styczeń	12 875,00	560,06	802,11	242,05
luty	17 890,00	778,22	1 114,55	336,33
marzec	5 469,44	237,92	340,75	102,83
kwiecień	14 567,90	633,70	907,58	273,88
maj	17 345,00	754,51	1 080,59	326,09

czerwiec	14 687,34	638,90	915,02	276,12
lipiec	16 211,00	705,18	1 009,95	304,77
sierpień	21 406,00	931,16	1 333,59	402,43
wrzesień	22 418,00	975,18	1 396,64	421,46
październik	24 150,00	1 050,53	1 504,55	454,02
listopad	15 967,00	694,56	994,74	300,18
grudzień	27 011,00	1 174,98	1 682,79	507,81

Razem:	209 997,68	9 134,90	13 082,86	3 947,96
---------------	-------------------	-----------------	------------------	-----------------

**Razem
korekta:**

3 947,96

D. ROZLICZENIE PODATKU NALICZONEGO**D.1. PRZENIESIENIA**

Podatek do odliczenia w zł

Kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji

41.

Kwota z poz. "Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy" z poprzedniej deklaracji lub wynikająca z decyzji.

D.2. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY Z UWZGLĘDNIENIEM KOREKT

Wartość netto w zł

Podatek naliczony w zł

Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych

42.

43.

Nabycie towarów i usług pozostałych

44.

45.

D.3. PODATEK NALICZONY - DO ODLICZENIA (w zł)

Korekta podatku naliczonego od nabycia środków trwałych

46.

Korekta podatku naliczonego od pozostałych nabyć

47.

Korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy

48.

Razem kwota podatku naliczonego do odliczenia

49.

Należy wpisać sumę kwot z poz. 41, 43, 45, 46, 47 i 48.

Ta pozycja
powinna być
wypełniona do
korekty
pozostałych
nabyć**E. OBLICZENIE WYSOKOŚCI ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO LUB KWOTY ZWROTU (w zł)**

Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym

50.

Kwota wykazana w poz. 50 nie może być wyższa od różnicy kwot z poz. 40 i 49.

Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49 jest mniejsza lub równa 0, wówczas należy wpisać 0.

Kwota podatku objęta zaniechaniem poboru

51.

Kwota ta nie może być wyższa niż różnica pomiędzy kwotą z poz. 40 a sumą kwot z poz. 49 i 50

Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49, pomniejszona o kwotę z poz. 50 jest mniejsza od 0, wówczas należy wpisać 0.

Kwota podatku podlegającego wpłacie do JST

52.

Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 40 i 49 jest większa od 0, wówczas poz. 52 = poz. 40 - poz. 49 - poz. 50 - poz. 51 w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.

0

Kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym

53.

Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym

54.

Jeżeli różnica kwot pomiędzy poz. 49 i 40 jest większa lub równa 0, wówczas poz. 54 = poz. 49 - poz. 40 + poz. 53, w przeciwnym wypadku należy wpisać 0.

0

Kwota do zwrotu na rachunek bankowy wskazany przez podatnika

55.

0

w tym kwota do zwrotu

56. w terminie 25 dni

57. w terminie 60 dni

58. w terminie 180 dni

Kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy

59.

0

Od kwoty z poz. 54 należy odjąć kwotę z poz. 55.

F. INFORMACJE DODATKOWE

Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w (zaznaczyć właściwe kwadraty):

60.

61.

62.

63.

art.119 ustawy

art.120 ust.4 lub 5 ustawy

art.122 ustawy

art.136 ustawy

G. INFORMACJA O ZAŁĄCZNIKACH

Do niniejszej deklaracji dołączono (zaznaczyć właściwy kwadrat):

70. Wniosek o zwrot podatku

71. Wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku

1. tak

2. nie

1. tak

2. nie

H. OŚWIADCZENIE OSOBY ODPOWIEDZIALNEJ ZA ZŁOŻENIE DEKLARACJI CZĄSTKOWEJ

Oświadczam, że są mi znane przepisy Kodeksu karnego skarbowego o odpowiedzialności za podanie danych niezgodnych z rzeczywistością.

73. Imię

74. Nazwisko

75. Podpis (i pieczęć) podatnika lub osoby reprezentującej podatnika

76. Telefon kontaktowy

77. Data wypełnienia (dzień - miesiąc - rok)

I. ADNOTACJE JEDNOSTKI PRZYJMĄCEJ DEKLARACJĘ

77. Uwagi

78. Podpis przyjmującego formularz

VAT-7⁽¹⁶⁾

2/2

Korekta roczna oraz wieloletnia podatku naliczonego wynikająca za zmiany poziomu prewspółczynnika lub współczynnika

Opisane w poprzednim skrypcie zasady dokonywania proporcjonalnych odliczeń opierają się przede wszystkim na mechanizmie przewidzianym w art. 90 VATU (współczynnik VAT) oraz art. 86 ust. 2a-2h VATU (prewspółczynnik), odnosząc się do obrotów osiągniętych przez JST w poprzednim roku podatkowym.

Przyjęcie zasady, zgodnie z którą takie odliczenie czy też odliczenie całkowite miałyby charakter definitywny - bez względu na ostateczny sposób wykorzystywania nabytych przez podatnika towarów i usług (przede wszystkim dóbr inwestycyjnych) - prowadziłyby do odrealnienia prawa do odliczenia, które w myśl art. 86 ust. 1 VATU przysługiwać powinno w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych.

Jak z kolei podkreślił TSUE w wyroku z 15.12.2005 r. w sprawie C-64/04 Centralan Property (...) zasady przewidziane w dyrektywie w zakresie korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane we wcześniejszym stadium obrotu nadal będą uprawniać do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do świadczeń objętych takim podatkiem.

Zasady te mają więc na celu wprowadzenie ścisłego i bezpośredniego związku między prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a przeznaczeniem towarów lub usług, których to odliczenie dotyczy, do celów dalszych transakcji opodatkowanych".

Z uwagi na powyższe, dyrektywa 2006/112/WE - a w ślad za nią VATU - przewiduje obowiązek korekty dokonanego odliczenia, jeżeli jego kwota jest wyższa lub niższa od kwoty odliczenia przysługującej podatnikowi w danym okresie, tym samym ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie swoistego systemu ustanawiającego nieco odmienne zasady korekt dla wyodrębnionych kategorii towarów lub usług.

Korekta - Współczynnik VAT

Po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 VATU, **jest on zobowiązany dokonać korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-10 VATU, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6**

lub 10 VATU lub przepisach wydanych na podstawie art. 90 ust. 11 i 12, dla zakończonego roku podatkowego (art. 91 ust. 1 VATU).

Norma ta przewiduje tym samym generalny obowiązek obliczenia wysokości współczynnika przez uwzględnienie realnej wartości obrotu (sprzedaży), która miała miejsce w roku nabycia towaru lub usługi wykorzystywanej do działalności mieszanej podatnika VAT.

Oznacza to, że współczynnik ustalony na podstawie danych za zakończony rok podatkowy jest jednocześnie współczynnikiem urealnionym dla owego roku oraz współczynnikiem wstępnym dla roku rozpoczętego, który następnie również podlegać będzie weryfikacji.

Zasady korekty przewidziane dla:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub WNiP nabywcy, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł,
- nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów oraz
- środków trwałych oraz WNiP, których wartość początkowa nie przekracza 15000 zł.

Art. 91 ust. 1 VATU odnosi się przede wszystkim do korekty jednorazowej, dokonywanej w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy następujący po upływie roku, w którym podatnik dokonał wstępnego odliczenia.

Obejmuje przy tym towary oraz usługi, które nie mogą zostać zaklasyfikowane do żadnej z powyższych grup - co do zasady zatem zakupy niebędące środkami trwałymi albo WNiP.

PRZYKŁAD 1 :

Współczynnik VAT

Jednostka w 2022 r. nabywała media (energię elektryczną oraz gaz), których nie była w stanie bezpośrednio alokować do działalności opodatkowanej lub zwolnionej. Podatek naliczony z tytułu przedmiotowych zakupów wyniósł na przestrzeni roku 13 000 zł. Współczynnik wstępny sprzedaży obliczony na podstawie danych za 2021 r. wyniósł 60% i w oparciu o niego Instytucja odliczyła 7 800 zł podatku VAT.

Po zakończeniu 2022 r. i uzyskaniu kompletnych danych pozwalających na urealnienie stosowanej dotychczas proporcji okazało się, że wynosi 80%.

Jednostce przysługiwało zatem w rzeczywistości prawo do odliczenia 10 400 zł podatku VAT. W deklaracji za styczeń 2023 r. dokonała ona korekty zwiększającej podatek naliczony o różnicę między kwotą odliczoną a kwotą ponownie obliczoną na podstawie prawidłowego wskaźnika tj. 2 600 zł.

W JPK_V7M za miesiąc styczeń 2023r – korekta roczna została wpisana i oznaczona w pozycji DokumentZakupu jako dokument wewnętrzny „WEW” (*dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego*), natomiast kwota korekty w wysokości (**2.600 zł.**) w polu **K_45** – (*jako wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług*).

Prewspółczynnik

W odniesieniu do prewspółczynnika w art. 90c ust. 1 VATU przewidziano rozwiązanie analogiczne do mającego zastosowanie względem współczynnika.

Zgodnie z jego treścią, w przypadku nabytych towarów i usług, w odniesieniu do których kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie z art. 86 ust. 2a VATU, po zakończeniu roku podatkowego, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86 ust. 1 VATU, podatnik jest zobowiązany dokonać korekty podatku odliczonego przy ich nabyciu, uwzględniając dane dla zakońzonego roku podatkowego.

Przepisy art. 91 ust. 2-9 stosuje się odpowiednio.

Pewna modyfikacja wynika wyłącznie z treści art. 90c ust. 2 VATU, w którym dla celów obliczenia prewspółczynnika wstępnego przede wszystkim w ramach JST **ustawodawca wprowadził możliwość posługiwania się przez podatników danymi za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy**.

Ponadto, jak wskazuje art. 90c ust. 3 VATU, możliwe jest zastosowanie przez podatnika prewspółczynnika urealnionego kalkulowanego w sposób odmienny od prewspółczynnika wstępnego (zarówno pod względem metodologii, jak i rodzaju wykorzystywanych danych), jeżeli jest on bardziej reprezentatywny dla danego roku.

Rozwiązanie to nie mogłoby być jednak powielone w odniesieniu do współczynnika, którego sposób kalkulacji - w przeciwieństwie do prewspółczynnika - został bezpośrednio określony w VATU.

PRZYKŁAD 2:

Prewspółczynnik

Jednostka w 2022 r. nabywała media (energię elektryczną oraz gaz), których nie była w stanie bezpośrednio alokować do działalności opodatkowanej lub niepodlegającej VAT. Podatek naliczony z tytułu przedmiotowych zakupów wyniósł na przestrzeni roku 13 000 zł. Prewspółczynnik wstępny sprzedaży obliczony na podstawie danych za 2021 r. wyniósł 50% i w oparciu o niego jednostka odliczyła 6 500 zł podatku VAT.

Po zakończeniu roku 2022 r. i uzyskaniu kompletnych danych pozwalających na urealnienie stosowanego dotychczas współczynnika okazało się, że wzrósł on do wysokości 40%. Jednostce przysługiwało zatem w rzeczywistości prawo do odliczenia 5 200 zł podatku VAT. W deklaracji za styczeń 2023 r. dokonała ona korekty zmniejszającej podatek naliczony o różnicę pomiędzy kwotą odliczoną a kwotą ponownie obliczoną na podstawie prawidłowego wskaźnika tj. 1 300 zł.

PRZYKŁAD 2:

Prewspółczynnik

Jednostka w 2022 r. nabywała media (energię elektryczną oraz gaz), których nie była w stanie bezpośrednio alokować do działalności opodatkowanej lub niepodlegającej VAT. Podatek naliczony z tytułu przedmiotowych zakupów wyniósł na przestrzeni roku 13 000 zł. Prewspółczynnik wstępny sprzedaży obliczony na podstawie danych za 2021 r. wyniósł 50% i w oparciu o niego Jednostka odliczyła 6 500 zł podatku VAT.

Po zakończeniu roku 2022 r. i uzyskaniu kompletnych danych pozwalających na urealnienie stosowanego dotychczas prewspółczynnika okazało się, że wzrósł on do wysokości 40%. Jednostce przysługiwało zatem w rzeczywistości prawo do odliczenia 5 200 zł podatku VAT. W deklaracji za styczeń 2023 r. dokonała ona korekty zmniejszającej podatek naliczony o różnicę pomiędzy kwotą odliczoną a kwotą ponownie obliczoną na podstawie prawidłowego wskaźnika tj. 1 300 zł.

W JPK_V7M za miesiąc styczeń 2023r – korekta roczna została wpisana i oznaczona w pozycji DokumentZakupu jako dokument wewnętrzny „WEW”(*dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego*),

natomiast kwota korekty w wysokości (- 1.300 zł.) w polu **K_45** – *(jako wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług.*

PRZYKŁAD 3:

Proporcja i prewspółczynnik

Jednostka w 2022 r. nabywała media (energię elektryczną oraz gaz), których nie była w stanie bezpośrednio alokować do działalności opodatkowanej, zwolnionej lub niepodlegającej VAT. Podatek naliczony z tytułu przedmiotowych zakupów na przestrzeni roku wyniósł 13 000 zł. Prewspółczynnik wstępny sprzedaży obliczony na podstawie danych za 2021 r. wyniósł 20%, zaś analogicznie współczynnik wstępny wyniósł 90%. Na tej podstawie jednostka odliczyła 2 340 zł (13 000 zł x 20% x 90%).

Po zakończeniu roku 2022 r. i uzyskaniu kompletnych danych pozwalających na urealnienie stosowanych dotychczas prewspółczynnika i współczynnika okazało się, że spadły one odpowiednio do 15% oraz 80%. Instytucja przysługiwało zatem w rzeczywistości prawo do odliczenia 1560 zł podatku VAT. W deklaracji za styczeń 2023 r. dokonała ona korekty zmniejszającej podatek naliczony o różnicę między kwotą odliczoną a kwotą ponownie obliczoną na podstawie właściwych wskaźników, tj. - 780 zł.

W JPK_V7M za miesiąc styczeń 2023r – korekta roczna została wpisana i oznaczona w pozycji DokumentZakupu jako dokument wewnętrzny „WEW”(*dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego*), natomiast kwota korekty w wysokości (-780 zł.) w polu **K_45** – *(jako wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług.*

PRZYKŁAD 4:

Proporcja i prewspółczynnik

Przykład 011-11.840zł x30%=....

Na początku 2022 r. JB zarejestrowana jako czynny podatnik VAT zakupiła komputer za 10.000 zł netto + 2.300 zł VAT. Urządzenie to JB wykorzystywała do prowadzenia opodatkowanej oraz zwolnionej działalności, jak również do działalności niebędącej działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, przy czym proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, na 2022 r. wyniosła 50%, a prewspółczynnik – 40%.

W tej sytuacji kwota VAT naliczonego z tytułu nabycia urządzenia wielofunkcyjnego w JB została odliczona w wysokości 460 zł (2300 zł x 40% x 50%) w miesiącu zakupu komputera.

Po zakończeniu roku 2022 i uzyskaniu kompletnych danych pozwalających na urealnienie stosowanego dotychczas prewspółczynnika i współczynnika okazało się, że nowe wartości to: prewspółczynnik 30%, proporcja 70%.

JB przysługiwało zatem w rzeczywistości prawo do odliczenia 483 zł VAT (2300 zł x 30% x 70%).

W JPK_V7M za m-c styczeń 2023 r. JB dokonała korekty zwiększającej VAT naliczony o różnicę między kwotą odliczoną a kwotą ponownie obliczoną na podstawie właściwych wskaźników, tj. (+23 zł).

W JPK_V7M za miesiąc styczeń 2023r – naliczona korekta roczna zostanie wpisana i oznaczona w pozycji Dokument Zakupu jako dokument wewnętrzny „WEW” (*dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego*), a kwota tej korekty w wysokości **(23 zł.) w polu K_44** – (*jako wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych*).

§ Podstawa prawna

- art. 86 ust. 2a-2h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (...) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej poniżej 15 000 zł

W myśl art. 91 ust. 2 VATU, w przypadku środków trwałych oraz WNiP, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł, przepis art. 91 ust. 1 VATU stosuje się odpowiednio.

Korekty dokonuje się jednak po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Norma ta oznacza, że ustawodawca zasadniczo zdecydował o bezcelowości wydłużania okresu korekty dóbr inwestycyjnych przyjmujących niską wartość, zakładając, iż jednorazowa (roczna) korekta podatku naliczonego spełnia rolę ograniczającą ewentualne nadużycia.

Dokonując przedmiotowej korekty, należy zatem zastosować metodologię analogiczną do korekty mającej na celu urealnienie wskaźnika struktury sprzedaży za dany rok podatkowy.

Istotne jest jednak przy tym odnotowanie roku oddania do użytkowania, gdyż ma on decydujące znaczenie z perspektywy właściwego ustalenia momentu uwzględnienia korekty.

W grudniu 2019 r. JB nabyła za 12 300 zł (w tym 2300 zł VAT) sejf służący do krótkookresowego przechowywania środków pieniężnych pochodzących z prowadzonej działalności opodatkowanej oraz zwolnionej z VAT.

Nabywca zauważył jednak wadę fabryczną i zażądał jej usunięcia przez dostawcę.

W styczniu 2020 r. naprawiony sejf został oddany do użytkowania.

Oddanie do użytkowania przedmiotowego towaru w grudniu 2019 r. prowadziło do obowiązku uwzględnienia ewentualnej korekty w ramach korekty rocznej wykazywanej w deklaracji za styczeń 2020 r.

Odłożenie tego momentu w czasie do stycznia kolejnego roku oznacza natomiast powstanie takiego obowiązku dopiero w deklaracji za styczeń 2020 r.

Wpływ korekty VAT na rozliczenie przychodów i kosztów

Na jakim koncie ująć VAT z korekty?

Roczną korektę VAT naliczonego można ująć w księgach następującymi zapisami:

1. korekta zwiększająca VAT naliczony:

225 Wn „Rozrachunki z tytułu budżetu” analitycznie „VAT naliczony i jego rozliczenie”,

760 Ma „Pozostałe przychody operacyjne”;

2. korekta zmniejszająca VAT naliczony:

761 Wn „Pozostałe koszty operacyjne”,

225 Ma „Rozrachunki z tytułu budżetu” analitycznie „VAT naliczony i jego rozliczenie”.

Analogicznego zapisu dokonuje się również, gdy korekta dotyczy VAT odliczanego od zakupu środka trwałego wykorzystywanego w działalności mieszanej.

Korekta roczna w żaden sposób nie wpływa na wcześniej ustaloną wartość początkową środka trwałego, lecz jest odnoszona bezpośrednio w koszty lub przychody.

Do celów bilansowych skutki korekty VAT (przychód lub koszt) wprowadza się do ksiąg rachunkowych roku, którego korekta dotyczy. W tym bowiem przypadku ma zastosowanie zasada memoriału określona w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z zasadą memoriału w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

W przypadkach, gdy kwota korekty jest z punktu widzenia jednostki nieistotna, to korzystając z możliwości uproszczeń w ramach przyjętych zasad rachunkowości, można ją ująć w księgach tego roku, w którym korekta ta jest sporządzana.

**Środki trwałe, wartości niematerialne i prawne
podlegające amortyzacji, grunty i prawa wieczystego
użytkowania gruntów o wartości początkowej powyżej 15
000 zł**

Jak stanowi art. 91 ust. 2 VATU, w przypadku towarów i usług o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym

są zaliczane przez podatnika do środków trwałych lub WNiP podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub WNiP nabywcy - korekty, o której mowa w art. 91 ust. 1 VATU (odzwierciedlającej urealnioną wysokość współczynnika lub współczynnika), **podatnik dokonuje w ciągu 5 kolejnych lat.**

Roczna korekta wynosi jedną piątą (20%) kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu i uwzględniana jest - co do zasady- w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

Schemat powyższego rozwiązania wynika bezpośrednio z przepisów dyrektywy 2006/112/WE.

Ze względów funkcjonalnych posługuje się ona bowiem pojęciem "dóbr inwestycyjnych", jako dóbr mających charakter trwały, wykorzystywanych często przez wiele lat, podlegających zatem zużyciu w określonym czasie, nie zaś jednorazowo.

Z tego powodu ustawodawca unijny przyjął, że prawo do odliczenia VAT powinno być oceniane w dłuższej perspektywie, będąc wynikiem stopniowej konsumpcji przez podatnika.

Zapobiegać ma to w efekcie błędom w obliczaniu kwoty podatku oraz powstaniu nieuzasadnionych korzyści lub strat.

Zasady dotyczące korekty odliczeń stanowią istotny element systemu podatku VAT.

Ich zadaniem jest bowiem zapewnienie rzetelności odliczeń, a tym samym neutralności obciążenia podatkowego".

Na gruncie VATU przyjęto, że najpełniejszym odpowiednikiem "dóbr inwestycyjnych" w powyższym rozumieniu są środki trwałe oraz WNiP podlegające amortyzacji, a także nieruchomości.

011- 100.000(netto) +19550(VAT)=119.550

011-(071=400A...)= B-w

PRZYKŁAD 6:

JB w 2018 r. zakupiła wyspecjalizowany sprzęt audiowizualny o wartości 123 000 zł, w tym 23 000 zł podatku VAT, wykorzystywany przez nią do działalności opodatkowanej, zwolnionej oraz niepodlegającej VAT. Z uwagi na wysokość prewspółczynnika oraz współczynnika za 2017 r., wynoszącą odpowiednio 30% i 50%, z tytułu dokonanego zakupu JB odliczyła podatek VAT w wysokości 3450 zł (23 000 zł x 30% x 50 %). Na koniec 2018 roku uległy zmianie (prewspółczynnik wyniósł -10 % , a współczynnik – 70 %) .W kolejnym roku wskaźniki struktury sprzedaży nie uległy zmianie w stosunku do roku 2017. W 2020 r. prewspółczynnik obniżył się jednak do 10%, zaś współczynnik wzrósł do 70%. W kolejnym 2021 roku prewspółczynnik wzrósł do 20%, a współczynnik obniżył się 40%. W 2022 r. dane pozostały takie same jak w roku 2021.

JB dokona korekty w następujący sposób:

23.000 x....

Rok	2018 I/2019	2019	2020	2021 I/2022	2022 I/2023
Całkowita kwota podlegająca odliczeniu na podstawie wskaźników za dany rok 23.000 x ost.(pre)x ost.WSS	1610 zł	3450 zł	1610 zł	1840 zł	1840 zł
1/5 kwoty wynikającej z obliczenia podatku do odliczenia na podstawie wskaźników za dany rok	322 zł	690 zł	322 zł	368 zł	368 zł
1/5 kwoty wynikającej z pierwotnego odliczenia (3450/5 lat)	690 zł	690 zł	690 zł	690 zł	690 zł
Ostateczny przewspółczynnik w danym roku	10%	30%	10%	20%	20%
Ostateczny współczynnik w danym roku	70%	50%	70%	40%	40%
Kalkulacja	322 zł- 690 zł = -368 zł	690 zł- 690 zł = 0 zł	322zł - 690 zł = - 368 zł	368 zł - 690 zł = - 322 zł	368 zł - 690 zł = - 322 zł
Kwota podatku podlegająca korekcie w deklaracji za styczeń danego roku	- 368 zł (zmniejszenie podatku naliczonego)	brak	- 368 zł (zmniejszenie podatku naliczonego)	- 322 zł (zmniejszenie podatku naliczonego)	- 322 zł (zmniejszenie podatku naliczonego)

W **JPK_V7M** za miesiąc styczeń 2023r. – naliczona korekta roczna **za 2022r.** została wpisana i oznaczona w pozycji **DokumentZakupu** jako dokument wewnętrzny „**WEW**”

(*dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego*), a kwota tej korekty w wysokości (- 322 zł) w polu **K_44** – (*jako wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych.*

Po wprowadzeniu od 1 października 2020 r. nowego **JPK_VAT** korekty roczne i wieloletnie jednostki powinny ujmować w **JPK_V7M**.

Jako oznaczenie dowodu zakupu (pole opcjonalne) – DokumentZakupu – trzeba wpisać symbol „WEW”. Wskazuje to na ewidencję rocznej korekty VAT naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia VAT naliczonego.

Natomiast wskazanie w ewidencjach zakupu kwot wyliczonych z tytułu korekt, należy ujmować w JPK_V7M w odpowiednich polach oznaczonych: K_44 do K_45.

Nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania

o wartości powyżej 15 000 zł

Korekty, o której mowa w art. 91 ust. 1 VATU, w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów podatnik dokonuje w ciągu 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania (art. 91 ust. 2 VATU).

Roczna korekta w tym przypadku dotyczy jednej dziesiątej (10%) kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu i - analogicznie do korekty 5-letniej środków trwałych o wartości przekraczającej 15 000 zł - uwzględnia się ją w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty.

WAŻNE:

Dyrektywa 2006/112/WE przewiduje możliwość wprowadzenia przez państwa członkowskie nawet 20-letniego okresu korekty w odniesieniu do tej kategorii wydatków

PRZYKŁAD 11

JB zarejestrowana jako odrębny podatnik VAT w 2013 r. zakupiła i oddała do użytkowania obiekt - o równowartości 1 230 000 zł (w tym 230 000 zł VAT).

Od 1.1.2017 r. wykorzystany zostanie również do działalności niepodlegającej VAT. W latach 2013-2015 współczynnik VAT w JB wynosił każdego roku 80%, dlatego też przy zakupie obiektu odliczono 184 000 zł.

W 2016 r. uległ on jednak zmianie na 70%. W latach 2017-2019 współczynnik JB

wyniesie 20%, zaś współczynnik VAT - 60%. W latach 2020-2022 przewspółczynnik osiągnie 30%, natomiast współczynnik VAT - 50%.

Korekta przeprowadzona zostanie w następujący sposób:

Rok	Całkowita kwota podlegająca odliczeniu na podstawie wskaźników za dany rok	1/10 kwoty wynikającej z obliczenia podatku do odliczenia na podstawie wskaźników za dany rok	1/10kwoty wynikającej z pierwotnego odliczenia	Ostateczny Prewspółczynnik w danym roku	Ostateczny współczynnik w danym roku,	Kalkulacja
2013	184000 zł	18400 zł	18400 zł	brak	80%	18400 zł- 18 400 zł = 0 zł
2014	184000 zł	18400 zł	18400 zł	brak	80%	18400 zł- 18 400 zł = 0 zł
2015	184000 zł	18400 zł	18400 zł	brak	80%	18400 zł- 18 400 zł = 0 zł
2016 I/2017	161000 zł	16100 zł	18400 z	brak	70%	16100 zł- 18400 zł = - 2 300 zł
2017	27600 zł	2760 zł	18400 zł	20%	60%	2760 zł- 18400 zł = -15640 zł
2018	27600 zł	2760 zł	18400 zł	20%	60%	2 760 zł- 18400 zł = -15640 zł
2019	27600 zł	2760 zł	18400 zł	20%	60%	2760zł- 18400 zł = -15640 zł
2020	34500 zł	3450 zł	18400 zł	30%	50%	3450zł- 18400 zł = -14950 zł
2021	34500 zł	3450 zł	18400 zł	30%	50%	3450zł- 18400 zł = -14950 zł
2022 I 2023	34500 zł	3450 zł	18400 zł	30%	50%	3450 zł- 18400 zł = -14950 zł

Powyższa tabela ilustruje, że jeżeli wahania wskaźników rocznych (prewspółczynnika lub współczynnika VAT) nie występują, nie ma obowiązku dokonywania korekty wieloletniej.

Różnica między korygowaną częścią odliczenia na podstawie aktualnego wskaźnika a dziesiątą częścią rzeczywistego odliczenia wynosi bowiem zero. **Jednocześnie, ujemne wyniki kalkulacji wskazują na obowiązek przeprowadzenia korekty in minus w deklaracji za styczeń w wybranych latach**, z uwagi na stosunkowo niewielki odsetek rzeczywistego wykorzystywania obiektu nabytego przez JST do działalności opodatkowanej w warunkach centralizacji.

Korekta wynikająca ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz nieruchomości i praw wieczystego użytkowania

Celem przepisów dotyczących sprzedaży środków trwałych lub WNiP podlegających amortyzacji jest zapewnienie równości opodatkowania również w systemie wewnętrznym korekt podatku naliczonego.

Sprzedaż dobra inwestycyjnego w okresie korekty, która prowadziłyby w każdym przypadku do braku konieczności dalszego weryfikowania poziomu związku z czynnościami opodatkowanymi, **zwłaszcza jeżeli pierwotna kwota podatku odliczonego przez podatnika była wysoka, narażałaby na dyskryminację pozostałych podatników dokonujących korekt.**

Przewidziany w art. 91 ust. 4-6 VATU mechanizm korekty związanej z omówionymi środkami trwałymi, WNiP podlegającymi amortyzacji, nieruchomościami i prawami wieczystego użytkowania o wartości początkowej powyżej 15 000 zł wprowadza tym samym odrębne rozwiązania prawne.

Jeżeli w okresie korekty, o której mowa w art. 91 ust. 2 VATU, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w art. 91 ust. 2 VATU, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika aż do końca okresu korekty (art. 91 ust. 4 VATU).

Przepis ten stanowi jedynie regułę ogólną, która ograniczona jest treścią art. 91 ust. 6 VATU uwzględniającą dwa scenariusze sprzedaży istotne z punktu widzenia neutralności systemu korekt:

- sprzedaż opodatkowaną - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;
- zwolnienie od podatku lub niepodleganie opodatkowaniu - w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Metodologię przeprowadzenia powyższych rozliczeń wprowadza z kolei art. 91 ust. 5 VATU, wskazując, że korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Dokonuje się jej w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.

■ Zmiany w podatku VAT w zakresie proporcji – w 2023r.

Ustawodawca w ramach pakietu **SLIM VAT 3 z dniem 1.7.2023 r.** wprowadził zmianę do art. 90 ust. 10 VATU, wskazując, że jeżeli proporcja przekroczy 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, będzie mniejsza niż 10 000 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%.

Po zmianie kwoty z obowiązującej 500 zł do 10000 zł nastąpi odciążenie działów księgowych jednostek oraz zmniejszenie liczby korekt wykazywanych w rozliczeniu VAT.

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej czytamy, że:

„Proponowane rozwiązanie pozostaje zgodne z przepisami prawa UE. (...) Zgodnie z art. 173 ust. 2 lit. e) dyrektywy VAT [dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 2006, Nr 347, s. 1 – przyp. autorów)], państwa członkowskie mogą m.in. postanowić, że w przypadkach gdy VAT, który nie podlega odliczeniu przez podatnika, jest nieznacznej wartości, będzie on uważany za zerowy.

Podniesienie progu 500 zł do 10000 zł pozwoli nadal zachować zgodność w tym zakresie z regulacjami prawa UE. Nadal zachowany zostaje ustalony na poziomie przekraczającym 98% wskaźnik pozwalający na przyjęcie 100% odliczenia VAT. Osiągnięcie przez podatnika wskaźnika na poziomie niższym lub równym 98% nadal będzie oznaczało, że nie może on zaokrąglić tego wskaźnika proporcji do 100%. Podwyższony jest natomiast limit kwoty VAT niepodlegającej odliczeniu od wydatków do czynności opodatkowanych i zwolnionych, które podatnik może posiadać przy wskaźniku proporcji na poziomie wyższym niż 98% – aby zaokrąglić ten wskaźnik do 100% i uzyskać w efekcie pełne prawo do odliczenia VAT. Przyjęta konstrukcja wykluczy sytuacje, w których kwota odliczonego w ten sposób VAT osiągałaby znaczne wartości”.

Odliczenie podatku naliczonego od zakupów związanych z działalnością mieszaną odbywa się w dwóch etapach:

1) w momencie nabycia towaru lub usługi podatnik wstępnie odlicza VAT, stosując współczynnik obliczony na podstawie obrotów osiągniętych w ubiegłym roku podatkowym,

2) po zakończeniu roku, w którym były dokonywane zakupy, podatnik dokonuje korekty rozliczenia – na podstawie rzeczywistej proporcji sprzedaży, jaką uzyskano w roku, w którym te zakupy były dokonywane.

Od 1.7.2023 r. w art. 90 VATU po ust. 1 dodano ust. 1a i 1b.

Zgodnie z ust. 1a: „Podatnik może nie dokonywać korekty, o której mowa w ust. 1, jeżeli różnica między proporcją ustaloną zgodnie z art. 90 ust. 2–10a lub 10c–10g a proporcją

ustaloną dla zakończonego roku podatkowego nie przekracza dwóch punktów procentowych”.

Natomiast zgodnie z ust. 1b:

„W przypadku **gdy proporcja ustalona dla zakończonego roku podatkowego jest mniejsza niż proporcja ustalona zgodnie z art. 90 ust. 2–10a lub 10c–10g, przepis ust. 1a stosuje się pod warunkiem**, że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu wynikająca z:

- 1) różnicy między ustalonymi proporcjami oraz
- 2) korekty, o której mowa w ust. 2, z wyłączeniem korekty środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł – nie przekracza 10 000 zł”.

Po wprowadzeniu zmian w VATU od 1.7.2023 r., podatnik może nie dokonywać korekty w przypadku, gdy proporcja ustalona dla zakończonego roku podatkowego nie przekracza dwóch punktów procentowych.

W przypadku gdy proporcja ustalona dla zakończonego roku podatkowego **jest mniejsza niż proporcja wstępna**, *zasadę niekorygowania stosuje się pod warunkiem, że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z różnicy między ustalonymi proporcjami, nie przekracza 10000 zł*

Zmiana w art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT polega na zwiększeniu kwoty pozwalającej na uznanie, że proporcja określona przez podatnika wynosi 100 proc., w sytuacji gdy proporcja ta przekroczyła u niego 98 proc.

Limit 10 tys. zł został rozszerzony na cały 2023 r., co jest rozwiązaniem korzystnym.

Zmiany za 2023 r.

- **Korzystne dla podatników jest też zastosowanie nowych przepisów już do korekt za rok bieżący, o czym mowa w art. 21 i 22 ustawy zmieniającej tj.**

Slim VAT 3

Możliwość zastosowania limitu 10 tys. zł została rozszerzona na cały 2023 r. Oznacza to, że podatnicy będą na nowych zasadach:

- ustalić proporcję, o której mowa w art. 86 ust. 2a i art. 90 ust. 3, oraz
- dokonać korekty kwoty podatku odliczonego, o której mowa w art. 90c ust. 1 i art. 91 ust. 1, po zakończeniu 2023 r.
- *z zastosowaniem zmienianego przepisu art. 90 ust. 10 pkt 1 w nowym brzmieniu już od 1 stycznia 2023 r.*

Ważną i korzystną dla podatników zmianą jest możliwość rezygnacji z dokonania rocznej korekty przez podatnika, jeżeli:

- różnica wyliczonej proporcji nie przekroczy 2 proc. Oraz kwota podatku do odliczenia nie przekroczy 10 tys. zł.

Korekta roczna VAT za 2023 rok do 26 lutego 2024 r.

Do 26.02. 2024r. podatnicy, którzy stosowali proporcję lub prewspółczynnik albo zmienili przeznaczenie środków powinni sporządzić korektę roczną za 2023 rok.

W tym roku po raz pierwszy mogą zrezygnować z dokonania korekty rocznej za ubiegły rok, *jeżeli różnica między proporcją wstępną a proporcją ostateczną za 2023 rok nie przekracza dwóch punktów procentowych*. Nie dotyczy to korekty dokonywanej z zastosowaniem prewspółczynnika.

Dwa rodzaje korekt rocznych

Obowiązek dokonania korekty rocznej wynika z przepisów art. 90c oraz art. 91 ustawy o VAT. Na podstawie przepisów art. 90c tej ustawy dokonywana jest korekta podatku naliczonego, obliczanego przy zastosowaniu tzw. **prewspółczynnika** (preproporcji), o którym mowa w art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Z kolei na podstawie przepisów art. 91 ustawy o VAT dokonywana jest korekta podatku odliczonego **w oparciu o proporcję**, o której mowa w art. 90 ust. 2 i nast. tej ustawy.

Obowiązek dokonania korekt rocznych istnieje niezależnie od siebie, przy czym część podatników obowiązana jest do dokonywania obu rodzajów korekt.

Podatnicy w pierwszej kolejności powinny dokonać korekty podatku naliczonego z zastosowaniem prewspółczynnika, a w kolejnym kroku korekty podatku odliczonego w oparciu o proporcję. Łączna kwota korekty dotycząca danego towaru lub usługi jest efektem zastosowania obu tych korekt.

Kiedy można zrezygnować z korekty rocznej

Z dniem 1 lipca 2023 r. wprowadzona została możliwość rezygnacji przez podatników z dokonywania korekty rocznej podatku odliczonego z zastosowaniem proporcji (ale nie prewspółczynnika), jeżeli różnica między proporcją stosowaną w trakcie zakończonego roku i proporcją ostateczną obliczoną dla tego roku nie przekracza 2 punktów procentowych.

Przy czym w przypadkach, **gdy proporcja ostateczna jest niższa od stosowanej w trakcie roku proporcji wstępnej, rezygnacja z dokonywania**

korekty rocznej jest możliwa, jeżeli kwota korekty nie przekraczałaby 10 000 zł (zob. dodane art. 91 ust. 1a i 1b ustawy o VAT). **Z możliwości tej podatnicy mogą skorzystać po raz pierwszy przy dokonywaniu korekty rocznej za 2023 rok.**

Przykład

Podatnik w trakcie 2023 r. stosował proporcję wstępną w wysokości 74%. Nie ma on obowiązku (lecz prawo) dokonania korekty rocznej podatku odliczonego za 2023 r., *jeżeli:*

- proporcja ostateczna dla 2023 r. wyniesie 72%, 73%, **jeżeli kwota korekty nie przekraczałaby 10 000 zł**
- proporcja ostateczna dla 2023 r. wyniesie 75% lub 76% (**bez dodatkowego warunku**).

Jakie dane uwzględnić dokonując korekty

Co do zasady korekt rocznych podatnicy dokonują na podstawie danych dla zakończonego roku podatkowego. **Z tego powodu większość podatników korekt rocznych za 2023 r. musi dokonać na podstawie danych z tego właśnie roku.**

Ważne

Wyjątek dotyczy podatników, którzy w trakcie roku *stosują przewspółczynnik wskazany przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2021 r. poz. 999), tj.:*

- jednostek samorządu terytorialnego (a precyzyjniej ich poszczególnych jednostek organizacyjnych),
- **samorządowych instytucji kultury,**

- państwowych instytucji kultury,
- uczelni publicznych oraz
- instytutów badawczych.

Podatnicy tacy – jak wynika z § 8 wskazanego rozporządzenia – *prewspółczynnik mogą ustalić na podstawie danych za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy.*

Jeżeli z tej możliwości skorzystają, dokonując korekty, o której mowa w art. 90c ustawy o VAT, mogą przyjąć dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy (tj. za rok podatkowy o dwa lata wcześniejszy niż rok dokonywania korekty). W przypadku korekty rocznej za 2023 r. oznacza to możliwość przyjęcia danych za 2022 r. lub 2023 r.

Podkreślić przy tym należy, że wskazany wyjątek dotyczy wyłącznie korekty rocznej podatku naliczonego obliczanego przy zastosowaniu tzw. prewspółczynnika. W zakresie korekty rocznej podatku odliczonego w oparciu o proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2 i nast. ustawy o VAT, wskazani podatnicy wyboru takiego nie mają.

Zaokrąglanie proporcji ostatecznej

Przy obliczaniu proporcji ostatecznej dotyczącej kwot podatku odliczonego z zastosowaniem proporcji wstępnej stosuje się między innymi przepisy art. 90 ust. 10 ustawy o VAT tj. przepisy o zaokrąglaniu proporcji do 0% i 100%.

Z dniem 1 lipca 2023 r. rozszerzona została możliwość zaokrąglania do 100% proporcji przekraczającej 98%. Obecnie warunkiem jest, aby kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była mniejsza niż 10 000 zł. Ze zmiany tej skorzystać mogą podatnicy dokonujący korekty rocznej za 2023 r.

Przykład

W 2023 r. kwota podatku naliczonego dotycząca sprzedaży mieszanej wyniosła u podatnika 155 000 zł, zaś obliczona przez tego podatnika proporcja ostateczna dla 2023 r.

wyniosła 99%. Wynikająca z tej proporcji kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu wynosi 1 550 zł ($155\,000\text{ zł} \times 1\%$), a więc mniej niż 10 000 zł. **W konsekwencji, dokonując korekty rocznej za 2023 r., podatnik uprawniony jest stosować zaokrągloną do 100% proporcję ostateczną.**

Przykład

Podatnik nie będzie zobowiązany do dokonania korekty, jeżeli ustalona przez niego proporcja wstępna np. na poziomie 66 proc. wyniesie po zakończonym roku 64 proc. **Jednocześnie, podatnik wciąż będzie miał prawo do dokonania korekty w sytuacji, gdy obliczona proporcja wstępna okaże się zaniżona.**

W takim przypadku, podatnik nadal będzie mieć możliwość skorygowania VAT – zwiększając wysokość odliczonego podatku. **Ostateczna decyzja o dokonaniu korekty, będzie natomiast należała wyłącznie do podatnika.**

Dla jsfp - powstaje pytanie, czy rezygnacja z korekty rocznej in plus nie będzie uznana przez NIK czy RIO za naruszenie określonego w art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wymogu zapewnienia realizacji celów i zadań kierowanej jednostki sektora finansów publicznych w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy

Kiedy dokonujemy korekty rocznej w VAT?

Proporcja ostateczna jest ustalana na podstawie kryteriów stosowanych do obliczenia preproporcji wstępnej, z tą różnicą, że proporcja ostateczna jest ustalana na podstawie rzeczywistych obrotów uzyskanych za dany rok podatkowy.

Korekty dokonujemy w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku- czyli korekty dokonujemy w deklaracji JPK_V7M składanej do 25 lutego (w 2024 roku wyjątkowo do 26 lutego, bo 25. lutego to niedziela).

Przykład

W 2023 r. JB prowadziła działalność zarówno **opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną**. Proporcja wstępna na ten rok, obliczona na podstawie obrotów za 2022 r., wyniosła 60%. Proporcja ostateczna została obliczona na podstawie rzeczywistych obrotów za 2023 r. i wyniosła 70%.

Wartość zakupów dokonanych w 2023 r., związanych z działalnością mieszaną, stanowiła kwotę 1 000 000 zł plus podatek naliczony w kwocie 230 000 zł. Podatnik w deklaracjach VAT za okres od stycznia do grudnia 2023 r. odliczył podatek naliczony w kwocie 138 000 zł (230 000 zł x 60%).

Według proporcji ostatecznej za 2023 r. JB ma prawo odliczyć podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną w kwocie 161 000 zł (230 000 zł x 70%).

Roczną korektę zwiększającą podatek naliczony w kwocie 23 000 zł (161 000 zł – 138 000 zł) JB wykaże w deklaracji JPK_V7M za styczeń 2024 r. - czyli do 26 lutego 2024 r.

Podatnicy, którzy stosowali preproporcję i proporcję, muszą dokonać dwóch korekt rocznych, ustalając aktualne współczynniki, gdyż mechanizm odliczenia jest dwustopniowy.

Przykład

JB w 2023 r. stosowała do części zakupów preproporcję w wysokości 18% i proporcję w wysokości 60%. Kwota VAT podlegająca odliczeniu według tej metody wyniosła 100 000 zł, a faktycznie odliczono 10 800 zł (100 000 zł x 18% x 60%). Preproporcja na 2024 r. wyniosła

16%, natomiast proporcja 80%. To oznacza, że w 2023 r. JB mogła odliczyć 12 800 zł (100 000 zł x 16% x 80%). Załóżmy, że do tych wydatków JB stosuje korektę jednorazową, dlatego w JKP_V7M za styczeń 2024 r. może odliczyć **2000 zł** (12 800 zł – 10 800 zł).

Kiedy można zrezygnować z dokonania korekty rocznej?

Podatnicy mogą pierwszy raz zrezygnować z dokonania korekty rocznej za 2023 r., jeżeli różnica między proporcją wstępną a proporcją ustaloną dla zakońzonego roku podatkowego nie przekracza dwóch punktów procentowych. W takiej sytuacji nie informują naczelnika US o tym fakcie.

Zmiany te weszły w życie od 1 lipca 2023 r. , ale na podstawie przepisów przejściowych mają zastosowanie dopiero do korekty rocznej za 2023 r. (*art. 22 ustawy z 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw*).

To od podatnika zależy, czy zrezygnuje z dokonania korekty. Gdy proporcja ustalona dla zakońzonego roku podatkowego będzie mniejsza niż proporcja wstępna, podatnik może zrezygnować z korekty, pod warunkiem że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z:

- 1) różnicy między ustalonymi proporcjami oraz
- 2) korekty środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z wyłączeniem korekty środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł
– **nie przekracza 10 000 zł.**

Gdy różnica między proporcjami wyniesie co najmniej 3%, korekta będzie nadal konieczna.

Przykład

JB wykonuje czynności **opodatkowane i zwolnione**. Za 2023 r. proporcja wyniosła 78%. Natomiast proporcja wstępna stosowana w 2023 r. wynosiła 80%. W 2023 r. podatek naliczony wyniósł 78 000 zł. W związku z tym 2% tej kwoty to 1560 zł. Dodatkowo JB dokonuje korekty rozłożonej w czasie. Za 2023 r. nieodliczona kwota wynosi 368 zł. **Dlatego JB może zrezygnować z korekty rocznej za 2023 r., gdyż kwota niepodlegająca odliczeniu wyniosła 1928 zł.**

Ustawodawca wprowadził dodatkowe obostrzenia, gdy korekta ostateczna jest mniejsza od wstępnej, czyli rezygnacja z korekty odbywa się na niekorzyść fiskusa. Gdy korekta ostateczna jest wyższa od wstępnej, zależy to tylko od podatnika.

Jak ustalić kwotę korekty?

Sposób rozliczenia korekty podatku naliczonego jest uzależniony od rodzaju nabytych towarów i usług związanych z działalnością mieszaną oraz ich wartości. Podział jest w tym przypadku oparty na kryterium długości okresu korekty.

Jednorazowa korekta podatku naliczonego, dokonana przy użyciu współczynnika proporcji obliczonego na dany rok podatkowy (na zasadach przedstawionych w ostatnim przykładzie), dotyczy:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł oddanych do użytkowania w danym roku podatkowym,
- pozostałych towarów i usług (niezaliczonych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych), w stosunku

do których w danym roku podatkowym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Przykład

Podatnik prowadzący działalność opodatkowaną i zwolnioną zakupił w 2023 r. laptopa na kwotę netto 4000 zł plus VAT 920 zł. Odliczył 85% VAT, czyli 782 zł. Ten zakup jest objęty jednorazową korektą. Proporcja za 2023 r. wyniosła 91%. Dlatego korekcie podlega 55 zł [$837(920 \times 91\%) - 782$]. **Za 2024 r. nie będzie już korygował VAT od tego zakupu.**

Wydłużony okres korekty podatku naliczonego dotyczy towarów i usług zaliczonych przez podatnika na podstawie ustaw o podatku dochodowym do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

Jeśli wymienione składniki majątku służą działalności mieszanej podatnika, to okres korekty wynosi:

- **5 lat**, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/5 odliczonego VAT,
- **10 lat**, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/10 odliczonego VAT.

Przykład

W czerwcu 2019 r. podatnik kupił i przyjął do używania samochód o wartości początkowej 100 000 zł. Z faktury zakupu wynikał podatek naliczony w kwocie 23 000 zł. Samochód podlegał amortyzacji, która dotyczyła działalności mieszanej podatnika. W 2019 r. proporcja

wstępna wynosiła 90%. Podatnik z otrzymanej faktury stwierdzającej zakup samochodu odliczył podatek naliczony w kwocie 20 700 zł (23 000 zł x 90%).

Po zakończeniu 2019 r. proporcja ostateczna, ustalona na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok, wyniosła 80%. Wobec tego podatnik ustalił roczną korektę w wysokości:

$$[(23\ 000\ \text{zł} \times 80\%) - (23\ 000\ \text{zł} \times 90\%)] \times 1/5 = (18\ 400\ \text{zł} - 20\ 700\ \text{zł}) \times 1/5 = (-) 460\ \text{zł}$$

W 2020 r. ostateczna proporcja wyniosła 95%. Wobec tego po zakończeniu 2020 r. podatnik ustalił roczną korektę podatku w wysokości: $[(23\ 000\ \text{zł} \times 95\%) - (23\ 000\ \text{zł} \times 90\%)] \times 1/5 = (21\ 850\ \text{zł} - 20\ 700\ \text{zł}) \times 1/5 = (+) 230\ \text{zł}$.

W ten sam sposób przebiegała korekta podatku naliczonego od kupionego samochodu w ciągu trzech kolejnych lat podatkowych.

Ostatniej korekty podatku naliczonego podatnik dokonał za 2023 r. w JPK_V7M składanej za styczeń 2024 r., ponieważ wtedy zakończył się pięcioletni okres korekty dla tego środka trwałego.

Według tego samego mechanizmu co przedstawiony w przykładzie przebiega korekta podatku naliczonego od zakupu nieruchomości wykorzystywanej dla celów działalności mieszanej podatnika, z tą różnicą, że okres korekty jest w tym przypadku dłuższy i wynosi 10 lat.

Tabela. Terminy i rodzaje korekty środków trwałych, nieruchomości i wieczystego użytkowania

Rodzaj towaru lub usługi	Okres i rodzaj korekty	Czego dotyczy korekta roczna
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość przekracza 15 000 zł	Rozłożona w czasie: <ul style="list-style-type: none"> • 10 lat – nieruchomości, • 5 lat – pozostałe, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania 	1/10 odliczonego VAT – w przypadku nieruchomości, 1/5 odliczonego VAT – w pozostałych przypadkach

Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość nie przekracza 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji albo wyposażenie	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł	Rozłożona w czasie: 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Termin ten nie dotyczy opłat rocznych pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste; w przypadku tych opłat obowiązuje korekta jednorazowa po zakończeniu roku, w którym dokonano odliczenia	1/10 odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT

Dlatego korektą roczną za 2023 r. objęte są:

- towary i usługi, od zakupu których odliczono VAT z zastosowaniem proporcji w 2023 r., *do których ma zastosowanie jednorazowa korekta;*
- środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, *przyjęte do użytkowania w 2019 r. lub później, od*

zakupu których odliczono VAT z zastosowaniem proporcji lub zmieniono ich przeznaczenie;

- nieruchomości (w tym grunty i prawo użytkowania wieczystego), o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, przyjęte do użytkowania w 2014 r. lub później, od zakupu których odliczono VAT z zastosowaniem proporcji lub zmieniono ich przeznaczenie.

Przykład

Wskaźnik proporcji wstępnej za 2023 rok wyniósł 99%. W związku z tym od 1 stycznia do końca marca 2023 roku podatnik odliczał VAT w pełnej wysokości (100%). Całkowita jego wartość wyniosła 55.000 zł. Ponieważ limit 10.000 zł. odliczenia (z uwzględnieniem proporcji 99%) *przekroczono od 1 kwietnia, podatnik odliczał podatek według współczynnika tej proporcji.* Łączna kwota odliczenia od kwietnia do końca roku (związana z działalnością mieszaną) wyniosła 350.000 zł, a odliczony VAT z tej kwoty to: $350.000 \text{ zł} \times 99\% = 346.000 \text{ zł}$.

Rzeczywisty wskaźnik struktury za 2023 rok wyniósł 97%. Korektę podatku naliczonego podatnik wyliczy w następujący sposób:

1. Wstępnie odliczony VAT od zakupów związanych z działalnością mieszaną wynosi:

$$55.000 + (350.000 \text{ zł} \times 99\%) = 55.000 \text{ zł} + 346.000 \text{ zł} = 401.000 \text{ zł}.$$

2. Przysługująca kwota odliczenia zgodnie z ostateczną strukturą sprzedaży wynosi:

$$(55.000 \text{ zł} + 350.000 \text{ zł}) \times 97\% = 392.850 \text{ zł}.$$

3. Kwota korekty wyniesie:

$$401.000 \text{ zł} - 392.850 \text{ zł} = (-) 8.150 \text{ zł}.$$

Przykład

JB , która prowadzi działalność mieszaną, kupiła maszynę wykorzystywaną do obydwu rodzajów działalności za 50.000 zł, VAT wyniósł 11.500 zł. Przy jej nabyciu JB odliczył podatek, stosując wskaźnik proporcji wstępnej 73%. Była to więc kwota 8.395 zł.

Następnie w 2023 roku firma kupiła nieruchomość o wartości 85.000 zł, VAT wyniósł 19.550 zł. Wskaźnik proporcji wstępnej ustalony na ten rok wyniósł 75%. JB odliczyła zatem 14.663 zł.

Rzeczywisty wskaźnik proporcji za 2023 rok wyniósł natomiast 82%.

Korekta podatku naliczonego za ten rok będzie następująca:

$$K = (11.500 \text{ zł} \times 82\% - 8.395 \text{ zł}) \times 1/5 = (+)1.035 \text{ zł} \times 1/5 = (+) 207 \text{ zł.}$$

$$K = (19.550 \text{ zł} \times 82\% - 14.663 \text{ zł}) \times 1/10 = (+)1.368 \text{ zł} \times 1/10 = (+) 136,80 \text{ zł.}$$

Łączna wartość rocznej korekty za 2023 rok od tych środków trwałych wyniesie zatem:

$$\mathbf{W = 198 + 130,90 = (+) 343,80 \text{ zł.}}$$

Przykład

JB w 2023 roku na potrzeby VAT rozliczała zakupy związane z działalnością mieszaną według proporcji wstępnej, która wynosiła 72%.

W 2023 roku dokonał zakupu towarów związanych z działalnością mieszaną niebędących środkami trwałymi. Podatek naliczony przy ich zakupie wynosił 81.000 zł. Na podstawie wstępnego rozliczenia podatnik odliczył od podatku należnego podatek w wysokości 58.320 zł ($81.000 \text{ zł} \times 72\%$), a **do kosztów uzyskania przychodów zaliczył kwotę 22.680 zł** ($81.000 \text{ zł} - 58.320 \text{ zł}$).

I wariant

Rzeczywista struktura sprzedaży za 2023 rok wyniosła 80%, a zatem przysługująca do odliczenia kwota podatku naliczonego wynosi $81.000 \text{ zł} \times 80\% = 64.800 \text{ zł}$.

Podatnik dokona korekty zwiększającej podatek naliczony o: $64.800 \text{ zł} - 58.320 \text{ zł} = 6.480 \text{ zł}$. Kwotę tę zaliczy do przychodów podatkowych.

II wariant

Rzeczywista struktura sprzedaży za 2023 rok wyniosła 65%. Przysługująca podatnikowi do odliczenia kwota podatku naliczonego wynosi 52.650 zł ($81.000 \text{ zł} \times 65\%$). W związku z tym podatnik dokona korekty zmniejszającej podatek naliczony o 5.670 zł ($58.320 \text{ zł} - 52.650 \text{ zł}$). Kwotę zmniejszenia zaliczy do kosztów podatkowych, a na potrzeby rachunkowości do pozostałych kosztów operacyjnych.

b) Rozliczenia międzyokresowe przychodów i kosztów.

Państwowe jednostki budżetowe prowadząc księgi rachunkowe zobowiązane są – jak wskazano powyżej - do przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym zasady współmierności (art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Zasada współmierności przychodów i kosztów zobowiązuje jednostki do zaliczania do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego kosztów lub przychodów dotyczących przyszłych okresów oraz przypadających na ten okres sprawozdawczy kosztów, które jeszcze nie zostały poniesione (art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Oznacza to, że, koszty, niezależnie od tego kiedy zostaną poniesione, powinny zostać przypisane do okresu, w którym są współmierne z przychodami.

Powoduje to obowiązek:

- wyłączenia z kosztów okresu sprawozdawczego tej ich części, która została już poniesiona w danym okresie, ale dotyczy przychodów przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów),
- wliczenia do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów, które tego okresu dotyczą, ale jeszcze nieponiesionych (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Stosownie do art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych.

Ponadto jednostki dokonują również – w myśl art. 39 ust. 2 ustawy o rachunkowości - **biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności:**

1. ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki, a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,
2. z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, mimo, że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe i zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych. **Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń.** Czas i sposób rozliczania powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności.

Zasady tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych zostały uszczegółowione w KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.

KSR definiuje bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, o których mowa w art. 39 ust. 2 pkt 2 oraz ust.2a ustawy to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną.

Warunkiem ujęcia (dokonania) biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów w księgach rachunkowych jest:

1. wystąpienie zdarzenia obligującego jednostkę do wykonania w przyszłości świadczeń, przy czym
2. zasadne, a zarazem możliwe jest wiarygodne oszacowanie kosztów (lub strat), których poniesienie jest niezbędne dla wywiązania się przez jednostkę z jej obowiązków.

Ujęcie w ewidencji księgowej rezerwy/biernego rozliczenia międzyokresowego kosztów polega na:

1. zwiększeniu kosztów działalności operacyjnej,
2. zwiększeniu pozostałych kosztów operacyjnych i rezerw – jeżeli dotyczy ona pośrednio działalności operacyjnej jednostki,
3. zwiększeniu kosztów finansowych i rezerw – jeżeli dotyczy ona operacji finansowych,
4. zwiększeniu strat nadzwyczajnych i rezerw – jeżeli dotyczy ona zdarzeń związanych z innym ryzykiem niż ogólne ryzyko prowadzenia działalności operacyjnej.

Do ewidencji stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów służy konto 640 - „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Zgodnie z opisem do tego konta, ujętym w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia konto to służy do ewidencji kosztów przyszłych okresów (rozliczenia międzyokresowe czynne) oraz prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy (rozliczenia międzyokresowe bierne).

Należy przy tym również wskazać, że dodatkowe informacje i objaśnienia ujęte w załączniku nr 12 pn. „Informacja dodatkowa” do ww. rozporządzenia obejmują również dane o wykazie istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych (pkt I 1.13).

Jednoczenie należy podkreślić, że zgodnie z przepisami § 14 ww. rozporządzenia państwowe jednostki budżetowe nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Niemniej jednak, jednostki te zobowiązane są do wykazania w Informacji dodatkowej w pkt II 1.15 kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze.

Tabela

Lp.	Specyfikacja rozliczeń międzyokresowych czynnych według tytułów	Informacje dodatkowe	Kwota w zł i gr
1	Ubezpieczenia majątkowe		
2	Ubezpieczenia osobowe		
3	Prenumerata		
4	Różnica między wartościami otrzymanych finansów składników aktywów a zobowiązaniami zapłaty za nie		
5	Inne ...		
SUMA			

Tabela

Lp.	Specyfikacja rozliczeń międzyokresowych biernych według tytułów	Informacje dodatkowe	Kwota w zł i gr
1			

2			
3			
4			
5			
SUMA			

Czynne rozliczenia międzyokresowe

Jednostki dokonują zgodnie z art. 39 ustawy o rachunkowości czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych.

W jednostkach sektora finansów publicznych większość rozliczeń międzyokresowych będą stanowiły rozliczenia międzyokresowe krótkoterminowe.

Należy zwrócić uwagę, że jeżeli na dzień bilansowy występują na koncie rozliczeń międzyokresowych koszty zakupu powinny one zwiększać wartość zapasu materiałów i towarów albo powinny zostać odpisane w ciężar wyniku finansowego, jeżeli wycena tych składników aktywów następuje w cenach zakupu.

Konto 640 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Konto 640 służy do ewidencji kosztów przyszłych okresów (rozliczenia czynne) oraz rezerw na wydatki przyszłych okresów (rozliczenia bierne).

Na stronie Wn konta 640 ujmuje się koszty proste i złożone poniesione w okresie sprawozdawczym, a dotyczące przyszłych okresów, oraz wydatki poniesione w okresie sprawozdawczym, na które utworzono w okresach poprzednich rezerwę.

Na stronie Ma konta 640 ujmuje się utworzenie rezerwy na wydatki przyszłych okresów oraz zaliczenie do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów poniesionych w okresach poprzednich.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 640 powinna umożliwić ustalenie:

- 1) wysokości tych kosztów zakupu, które podlegają rozliczeniu w czasie;
- 2) wysokości innych rozliczeń międzyokresowych kosztów z dalszym podziałem według ich tytułów.

Saldo Wn konta 640 wyraża koszty przyszłych okresów, a saldo Ma – rezerwy na wydatki przyszłych okresów.

Od 2012- Zmiany, zwalniają jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe z obowiązku dokonywania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych (§ 9a).

Nakazują jednakże przedstawienie, w informacji uzupełniającej do sprawozdania finansowego, danych identyfikujących wysokość środków na świadczenia pracownicze, zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

Nowy fragment w Rozporządzeniu – do 31.12.2017r. § 9 :

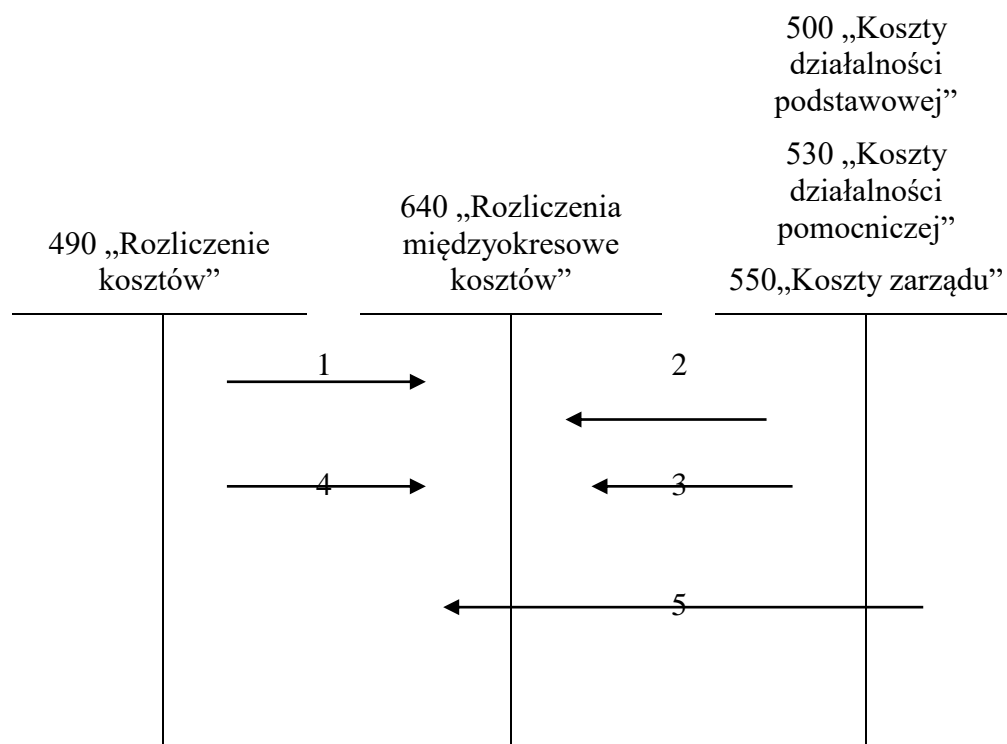
Od 1.1.2018r. - § 14a. Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

ZMIANY -2018 r.

- **640 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów”** - w opisie konta doprecyzowano, iż służy ono do ewidencji prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy (rozliczenia międzyokresowe bierne), co ma na celu dostosowanie opisu konta do przepisów ustawy o rachunkowości (było: rezerw na wydatki przyszłych okresów).

Ewidencja rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

Schemat . Ewidencja rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych



Uwaga: W przypadku stosowania ewidencji tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” operacje 2, 3 i 5 będą ujmowane na koncie 490 „Rozliczenie kosztów” zamiast na kontach zespołu 5.

Objaśnienia:

1. PK. Poniesione koszty w danym okresie, ale przewidziane do rozliczenia w okresach przyszłych.
2. PK. Rata kosztów rozliczonych w czasie przypadająca na dany okres.
3. PK. Utworzenie rezerwy na przewidywane planowane koszty.

4. PK. Równowartość poniesionych w danym okresie kosztów ujętych jako bierne rozliczenia międzyokresowe (na które wcześniej utworzona została rezerwa).

5. PK. Odpisanie nadwyżki utworzonej rezerwy ponad koszty faktycznie poniesione.

Przykład:

Aktualizacja programu komputerowego w księgach jednostki budżetowej

Co roku ponosimy koszt rocznej aktualizacji programu komputerowego. Czy koszt takiej aktualizacji należy rozliczać w czasie, księgując go poprzez konto 640?

Zakładając, że w omawianym przypadku mamy do czynienia z przedłużeniem czasu korzystania z dotychczasowej licencji na program komputerowy (na poprzednich warunkach) - a nie z nabyciem odrębnej licencji, która mogłaby stanowić odrębną wartość niematerialną i prawną - koszty takiej aktualizacji mogą zostać zaliczone do kosztów działalności operacyjnej.

Ponoszone przez jednostkę wydatki na roczną aktualizację programu komputerowego dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych. Zatem ma do nich zastosowanie art. 39 ust. 1 ustawy o rachunkowości, wskazujący, iż koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych rozlicza się w czasie za pośrednictwem konta 640 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów". W ramach zasad (polityki) rachunkowości jednostki mogą przyjąć uproszczenie polegające na nierozliczaniu kosztów w poszczególnych miesiącach, jeśli kwota kosztu nie jest istotna. Przy czym poziom istotności należy określić we własnym zakresie.

Jeśli więc kwota opłaty za aktualizację programu komputerowego jest w ocenie jednostki istotna, to koszt wynikający z otrzymanej z tego tytułu faktury można ująć w księgach jednostki, zapisem:

- **Wn konto 402** "Usługi obce",
- **Ma konto 300** "Rozliczenie zakupu"

oraz równolegle:

- **Wn konto 640** "Rozliczenia międzyokresowe kosztów",
- **Ma konto 490** "Rozliczenie kosztów".

Odpisanie odpowiedniej części tego kosztu przypadającej na dany okres sprawozdawczy podlegałyby w tej sytuacji księgowaniu:

- Wn konto 490 "Rozliczenie kosztów",
- Ma konto 640 "Rozliczenia międzyokresowe kosztów".

Natomiast w przypadku, gdy koszt rocznej aktualizacji programu komputerowego nie jest w ocenie jednostki istotny, jednostka może odnieść go w koszty działalności operacyjnej bez rozliczania w czasie, zapisem: **Wn konto 402, Ma konto 300.**

PRZYKŁAD:

Ubezpieczenia majątkowe w rozliczeniach międzyokresowych kosztów w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

W styczniu jednostka budżetowa dokonała zakupu polisy obejmującej ubezpieczenie budynku stanowiącego siedzibę jednostki oraz rzeczowego majątku ruchomego. **Oplatę wynikającą z polisy, która została ustalona na 19.500 zł, jednostka uregulowała w tym samym miesiącu.** Prezentację zapisów księgowych przedstawiono w dwóch wariantach: kiedy jednostka dokonuje ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4 (**przypadek 1.**) oraz gdy ewidencja ta jest prowadzona jedynie na kontach zespołu 5 (**przypadek 2.**).

Przypadek 1.

1) Zapłata z rachunku bankowego kwoty 19.500 zł wynikającej z polisy

Wn 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” (w analityce - § 443),

Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków, w analityce § 443) (dotyczy jednostek budżetowych)

2) Przeniesienie poniesionych kosztów polisy do rozliczenia w czasie - 19.500 zł

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Ma 490 „Rozliczenie kosztów”

3) Przeniesienie do bieżącego okresu części kosztów rozliczanych w czasie - (19.500 zł/12 miesięcy) - 1.625 zł

Wn 490 „Rozliczenie kosztów”

Ma 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Przypadek 2.

1) Zapłata z rachunku bankowego kwoty 19.500zł wynikającej z polisy oraz przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

**Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki” (subkonto wydatków, w analityce § 443)
(dotyczy jednostek budżetowych)**

2) Rozliczenie raty kosztów w ciężar kosztów okresu - (19.500 zł/12 miesięcy) - 1.652 zł

Wn 550 „Koszty zarządu”

Ma 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Rezerwy:

W dobie toczących się procesów zmierzających do harmonizacji rachunkowości w krajach członkowskich UE tworzenie rezerw ma szczególne znaczenie.

Istniejący kryzys zadłużenia w sektorze publicznym ujawnił potrzebę bardziej rygorystycznej, przejrzystej i porównywalnej sprawozdawczości danych fiskalnych.

Zatem właściwe zarządzanie finansami publicznymi wymaga systemu rachunkowości dostarczającego kompleksowych informacji na temat sytuacji finansowej podmiotu publicznego stosującego rozliczenia memoriałowe.

Ponadto w sytuacji, gdy państwa członkowskie UE gwarantują dług publiczny innego państwa członkowskiego, niedopuszczalne są wysoce zróżnicowane systemy rachunkowości (kasowe, memoriałowe czy mieszane).

Niejednorodność europejskich systemów budżetowania i rachunkowości prowadzi do sytuacji, w której porównania transgraniczne są trudne, a nawet niemożliwe.

Dlatego konieczne stało się przyjęcie jednolitych standardów rachunkowości.

Wprowadzenie zharmonizowanych zasad rachunkowości dla podmiotów publicznych w UE ma kluczowe znaczenie, gdyż te zasady zwiększą przejrzystość finansów publicznych, pozwolą na porównania transgraniczne oraz zwiększą odpowiedzialność decydentów publicznych.

Dyrektywa 2011/85/UE z 8.11.2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich zobowiązuje kraje do posiadania jednolitych systemów rachunkowości obejmujących wszystkie podsektory generalgovernment (w tym samorządowy).

W art. 3 ust. 1 pkt 21 RachunkU rezerwy zdefiniowane są jako zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne.

Rezerwy stanowią więc szczególny rodzaj zobowiązań.

Tak jak wszystkie zobowiązania odzwierciedlają wynikający z przeszłych zdarzeń, niedający się uniknąć obowiązek jednostki wykonania w przyszłości świadczeń, których kwotę można wiarygodnie określić. *Jednak ostateczna wysokość świadczeń, termin ich zaspokojenia, a często także kontrahent mający je otrzymać nie są pewne w momencie ujęcia rezerw w księgach rachunkowych.*

Niepewność nie jest natomiast cechą zobowiązań, przez które RachunkU rozumie wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki (art. 3 ust. 1 pkt 20 RachunkU).

W polskich przepisach o rachunkowości rezerwy odnosi się do kategorii zobowiązań w szerokim ujęciu.

Obejmują one:

- 1) tzw. klasyczne rezerwy na zobowiązania oraz
- 2) bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Tak szeroko rozumiane rezerwy są określone w Rachunku w:

- 1) art. 37 ust. 5 – rezerwy na odroczony podatek dochodowy,
- 2) art. 35d ust. 1 pkt 1 i 2 – rezerwy na koszty i straty z operacji gospodarczych oraz rezerwy na restrukturyzację,
- 3) art. 29 ust. 1 i 2 – rezerwy na koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuacji działalności,
- 4) art. 39 ust. 2 pkt 2 – rezerwy na prawdopodobne zobowiązania oraz koszty przyszłych okresów (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

W KSR 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” w odniesieniu do rezerw rozumianych jako zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne, doprecyzowano warunki ich tworzenia.

Szczegółowe warunki ujęcia (utworzenia) w księgach rachunkowych rezerw lub biernych rozliczeń międzyokresowych zostały doprecyzowane w KSR 6 w pkt 3.1. i 3.2.

Według KSR 6 warunkiem takiego ujęcia jest:

- 1) wystąpienie zdarzenia obligującego jednostkę do wykonania w przyszłości świadczeń oraz
- 2) zasadne, a zarazem możliwe jest wiarygodne oszacowanie kosztów (lub strat), których poniesienie jest niezbędne dla wywiązania się przez jednostkę z jej obowiązków.

Ponadto wskazano, że rezerwę tworzy się wyłącznie wtedy, gdy:

- 1) na jednostce ciąży obecny obowiązek świadczenia (prawny lub zwyczajowy) wynikający ze zdarzeń przeszłych,
- 2) jest prawdopodobne, że wypełnienie obowiązku spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki,
- 3) możliwe jest wiarygodne oszacowanie kwoty wykonania obowiązku.

Należy tu podkreślić, iż wszystkie jednostki prowadzące księgi rachunkowe, w tym państwowe jednostki budżetowe, zobowiązane są – na podstawie art. 4 ustawy o rachunkowości – do stosowania

przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

Na jednostkach tych ciąży również obowiązek przestrzegania nadrzędnych zasad rachunkowości określonych przepisami ustawy o rachunkowości, w tym m.in. z zasady memoriału, współmierności przychodów i kosztów oraz ostrożności.

Z przestrzegania tych zasad wynika obowiązek tworzenia m.in.:

1. rezerw na przyszłe zobowiązania,
2. rozliczeń międzyokresowych,
3. odpisów aktualizujących należności.

Rezerwy na przyszłe zobowiązania

Stosownie do art. 35d ustawy o rachunkowości rezerwy (czyli zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne – art. 3 ust. 1 pkt 21) tworzy się na:

1. pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania (*czyli wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki – art. 3 ust. 1 pkt 20*), których kwotę można w sposób wiarygodny oszacować, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, **skutków toczącego się postępowania sądowego;**
2. przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość tych przyszłych zobowiązań.

Rezerwy zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych, zależnie od okoliczności, z którymi przyszłe zobowiązania się wiążą.

Powstanie zobowiązania, na które uprzednio utworzono rezerwę, zmniejsza rezerwę.

Niewykorzystane rezerwy, wobec zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie, zwiększają na dzień, na który okazały się zbędne, odpowiednio pozostałe przychody operacyjne (zyski nadzwyczajne), przychody finansowe.

Z art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości wynika, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości (KSR) wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości.

W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki mogą stosować międzynarodowe standardy rachunkowości (MSR).

Zasady tworzenia rezerw zostały uszczegółowione w *KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”*.

KSR definiuje rezerwy jako zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne.

Rezerwy tworzy się zgodnie z obowiązkiem prawnym lub zwyczajowo oczekiwanym obowiązkiem handlowym, to jest wtedy, gdy występuje na tyle duże prawdopodobieństwo, że zajdzie konieczność wywiązania się jednostki z ciężącego na niej obowiązku, a koszty lub straty wymagające poniesienia dla wywiązania się z tego obowiązku są na tyle znaczące, że ich nieuwzględnienie w wyniku finansowym tego okresu, w którym obowiązek powstał, spowodowałoby istotne zniekształcenie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego. Tylko skutki wykonania obowiązku wynikającego ze zdarzeń przeszłych, istniejącego niezależnie od przyszłych działań jednostki lub jej intencji, są ujmowane w księgach rachunkowych w postaci rezerwy. **Nie tworzy się rezerw związanych z przyszłą działalnością.**

Do ewidencji rezerw w państwowych jednostkach budżetowych służy, ujęte w załączniku nr 3 „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. konto 840 - „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Zgodnie z opisem do tego konta służy ono do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszyłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw.

Na stronie Ma konta 840 ujmuje się utworzenie i zwiększenie rezerwy, a na stronie Wn - jej zmniejszenie lub rozwiązanie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 840 powinna zapewnić możliwość ustalenia w szczególności stanu rezerwy oraz przyczyn jej zwiększeń i zmniejszeń. **Konto 840 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów.**

Należy przy tym również wskazać, że dodatkowe informacje i objaśnienia ujęte w załączniku nr 12 pn. „Informacja dodatkowa” do ww. rozporządzenia obejmują również dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym (pkt II. 1.8).

Zasady w zakresie tworzenia rezerw powinny zostać zawarte w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę do stosowania zasady (politykę) rachunkowości. Ustalając te zasady kierownik jednostki powinien uwzględnić – jak wskazano wyżej – również zasadę istotności. Została ona zdefiniowana w art. 4 ust. 4a oraz 8 ustawy o rachunkowości.

Decyzja o utworzeniu przez kierownika jednostki rezerwy powinna zostać podjęta na podstawie analizy posiadanych dokumentów, którymi jednostka dysponuje oraz oceny faktycznej sytuacji.

Konto 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

ZMIANY OD 01.01.2016 ROKU:

}}} Konto 840 służy do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw.

Na stronie Ma konta 840 ujmuje się utworzenie i zwiększenie rezerwy, a na stronie Wn - ich zmniejszenie lub rozwiązanie.

Na stronie Ma konta 840 ujmuje się również powstanie i zwiększenia rozliczeń międzyokresowych przychodów, a na stronie Wn - ich rozliczenie poprzez zaliczenie ich do przychodów roku obrotowego.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 840 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu:

- 1) rezerwy oraz przyczyn jej zwiększeń i zmniejszeń;
- 2) rozliczeń międzyokresowych przychodów z poszczególnych tytułów oraz przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń.

Konto 840 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów.” }}}

Zapisy strony Wn konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie przychodów przyszłych okresów w zakresie dotyczących sprzedaży do bieżącego okresu	700, 720, 760
2.	Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy dotyczącej działalności: - operacyjnej, - finansowej	760 750
3.	Wykorzystanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania	201

Zapisy strony Ma konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Pobranie z góry przedpłat, zadatków na poczet przyszłych	201, 221

	świadczeń, na które wystawiono faktury	
2.	Utworzenie rezerwy lub zwiększenie rezerwy na pewne lub prawdopodobne straty dotyczące działalności:	761
	a) operacyjnej,	751
	b) finansowej	
3.	Wpłaty w poczet przychodów przyszłych okresów	101, 130,
4.	Środki pieniężne przeznaczone na inwestycje, gromadzone na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, prowadzących działalność oświatową	740

Konto 840 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów.

Ewidencję rezerw przedstawia poniższy schemat.

Schemat. Ewidencja rezerw utworzonych zgodnie z art. 35d Rachunku

840			
Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów			
2a)			
2b)		1a)	
3)		1b)	
		750	
751		Przychody finansowe	
Koszty finansowe			
1b)			2b)

760		761	
Pozostałe przychody operacyjne		Pozostałe koszty operacyjne	
	2a)		1a)

Zespół 2

„Rozrachunki i rozliczenia”

	3)
--	----

Objaśnienia:

1a. Utworzenie lub zwiększenie rezerwy, jeżeli dotyczy ona pośrednio działalności operacyjnej jednostki lub zdarzeń związanych z innym ryzykiem niż ogólne ryzyko prowadzenia tej działalności.

1b. Utworzenie lub zwiększenie rezerwy, jeżeli dotyczy ona operacji finansowych.

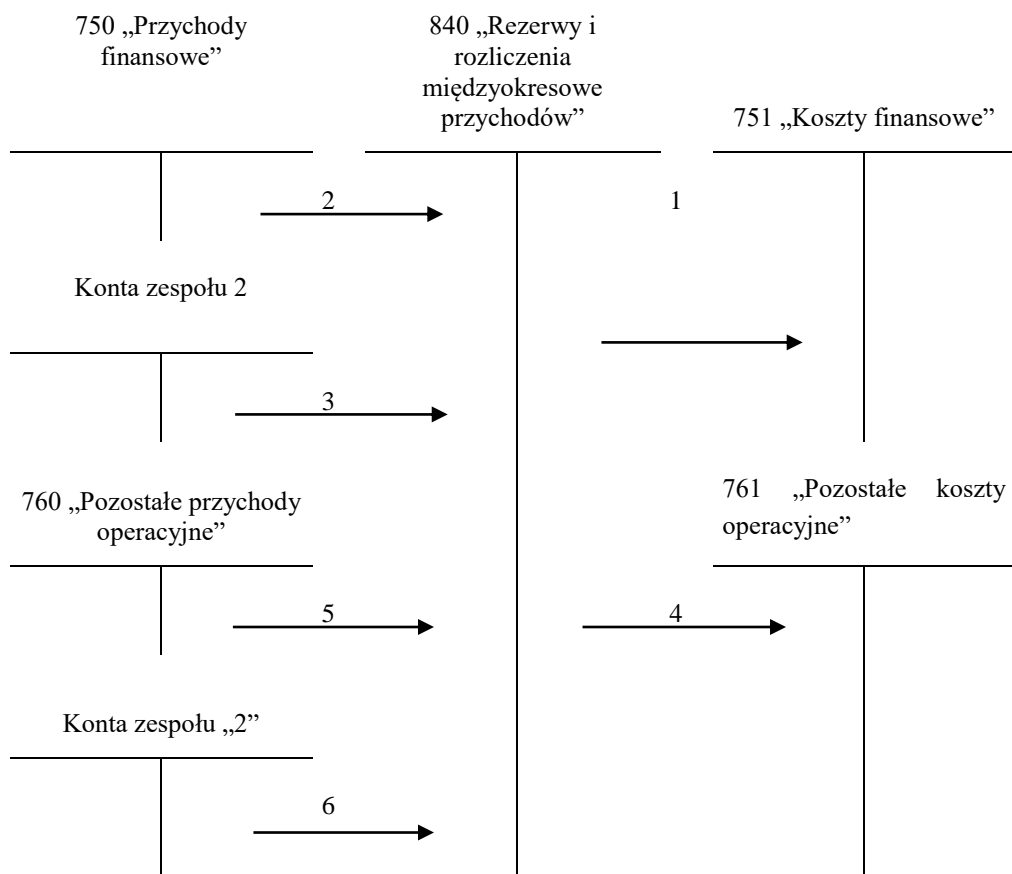
2a. Rozwiązanie całości lub części niewykorzystanej rezerwy w przypadku zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego jej tworzenie na dzień, na który okazała się zbędna, jeżeli dotyczy ona pośrednio działalności operacyjnej jednostki lub zdarzeń związanych z innym ryzykiem niż ogólne ryzyko prowadzenia tej działalności.

2b. Rozwiązanie całości lub części niewykorzystanej rezerwy w przypadku zmniejszenia lub ustania ryzyka uzasadniającego jej tworzenie na dzień, na który okazała się zbędna, jeżeli dotyczy ona operacji finansowych.

3. Wykorzystanie rezerwy w związku z powstaniem zobowiązania, na które uprzednio była utworzona.

Dane o stanie rezerw są wykazywane w poz. 1.8 informacji dodatkowej.

Na schemacie. przedstawiono operacje związane z ewidencją rezerw w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych.



Schemat . Ewidencja rezerw w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

Objaśnienia:

1. PK. Utworzenie rezerwy w ciężar kosztów finansowych.
2. PK. Rozwiązanie rezerwy utworzonej w ciężar kosztów finansowych na skutek ustania przyczyn utworzenia.
3. PK. Zmniejszenie rezerwy utworzonej w ciężar kosztów finansowych na skutek powstania zobowiązań, na które uprzednio utworzono rezerwę.
4. PK. Utworzenie rezerwy w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

5. PK. Rozwiązanie rezerwy utworzonej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych na skutek ustania przyczyn utworzenia.

6. PK. Zmniejszenie rezerwy utworzonej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych na skutek powstania zobowiązań, na które uprzednio utworzono rezerwę.

Przykład

W dniu 31.3.2023 r. osoba fizyczna wystąpiła przeciwko Skarbowi Państwa z pozwem o zapłatę odszkodowania tytułem szkód poniesionych w wyniku wydania decyzji administracyjnej z rażącym naruszeniem prawa. W przedmiotowym sporze Skarb Państwa jest reprezentowany przez kierownika państwowej jednostki budżetowej A. Powództwo dotyczy zapłaty kwoty 50 000 zł wraz z odsetkami od dnia złożenia pozwu. W dniu 30.11.2023 r. zapadł wyrok sądu I instancji. Według tego wyroku zasądzono od Skarbu Państwa kwotę główną 50 000 zł wraz z odsetkami od dnia wniesienia pozwu do dnia zapłaty oraz zwrot kosztów postępowania sądowego w kwocie 2000 zł. Dokonana przez jednostkę analiza prawna kwestii będących przedmiotem sporu, w tym analiza prawomocnych postanowień sądu w podobnych sprawach, wskazała, że jest bardzo duże prawdopodobieństwo utrzymania w mocy wyroku I instancji.

Jednostka uznała, że choć mało prawdopodobne jest oddalenie powództwa, to jednak nie jest to niemożliwe. Dlatego 28.12.2023r. zaskarżyła wyrok I instancji, wnioskując o oddalenie powództwa w całości. W dniu 30.4.2024 r. zapadł wyrok II instancji utrzymujący w mocy postanowienie sądu I instancji. Zapłaty dokonano 20.5.2024 r. wraz z odsetkami w łącznej kwocie 4000 zł.

Ewidencja w 2023 r.

W związku z toczącym się postępowaniem sądowym oraz wydanym wyrokiem I instancji jednostka oszacowała prawdopodobieństwo konieczności zapłaty zasądzonych kwot. W tym celu przeprowadziła analizę dotychczasowego przebiegu postępowania i przedstawianych argumentów. Mimo zaskarżenia wyroku jednostka uznała, że prawdopodobieństwo wypełnienia obowiązku świadczenia jest wyższe niż prawdopodobieństwo braku konieczności jego wypełnienia.

Dlatego jednostka utworzyła rezerwę na:

- 1) należność główną roszczenia – 50 000 zł,
- 2) odsetki od dnia wniesienia pozwu do dnia bilansowego – 2600 zł,
- 3) zwrot kosztów postępowania sądowego – 2000 zł.

840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów <hr style="border: 0.5px solid black;"/>			50 000 (1) 2 600 (2) 2 000 (3)
	751 Koszty finansowe <hr style="border: 0.5px solid black;"/>		761 Pozostałe koszty operacyjne <hr style="border: 0.5px solid black;"/>
	2 600 (2)		50 000 (1) 2 000 (3)

Objaśnienia:

1. PK. Utworzenie rezerwy na należność główną – 50 000 zł.
2. PK. Utworzenie rezerwy na odsetki – 2600 zł.
3. PK. Utworzenie rezerwy na zwrot kosztów postępowania sądowego – 2000 zł.

Ewidencja w 2024 r.

	240 Pozostałe rachunki <hr style="border: 0.5px solid black;"/>
751 Koszty finansowe <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	50 000 (1) 2 600 (2) 2 000 (3) 1 400 (4)
4)1 400	5)56 000
	130 Rachunek bieżący jednostki <hr style="border: 0.5px solid black;"/>
840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	56 000 (5)
50 000 (1) 2 600 (2) 2 000 (3)	54 600 (Sp)

Objaśnienia:

1. PK. Zaksięgowanie prawomocnego wyroku sądowego – kwota główna równa 50 000 zł (wykorzystanie rezerwy).
2. PK. Zaksięgowanie prawomocnego wyroku sądowego – kwota odsetek do wysokości utworzonej uprzednio rezerwy – 2600 zł (wykorzystanie rezerwy).
3. PK. Zaksięgowanie prawomocnego wyroku sądowego – zwrot kosztów postępowania sądowego – 2000 zł (wykorzystanie rezerwy).
4. PK. Naliczenie odsetek do dnia zapłaty w kwocie różnicy między należnymi odsetkami na dzień zapłaty a kwotą uprzednio utworzonej rezerwy – 1400 zł.
5. WB. Zapłata łącznego zobowiązania – 56 000 zł.

Prezentacja rezerw w sprawozdaniu finansowym

Rezerwę należy ustalić i wykazać w sprawozdaniu finansowym, jeżeli spełnione są łącznie następujące trzy warunki:

- 1) na jednostce ciąży istniejący obowiązek (prawny lub zwyczajowy) wynikający ze zdarzeń przeszłych,
- 2) prawdopodobne jest, że spełnienie obowiązku spowoduje wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki,
- 3) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku.

Jeśli te warunki nie są spełnione, wówczas nie należy tworzyć rezerw.

Warunek ciężenia istniejącego zobowiązania na jednostce, wynikającego ze zdarzeń przeszłych, oznacza, że *jednostka nie ma innych alternatywnych możliwości uregulowania zobowiązania niż przelew korzyści ekonomicznych.*

Jeśli taka alternatywna możliwość istnieje, to zobowiązanie nie ma charakteru rezerwy, ma natomiast charakter zobowiązania warunkowego.

Rezerwy na zobowiązania i mające podobny charakter rozliczenia międzyokresowe kosztów, stanowiące szczególny rodzaj zobowiązań, **są prezentowane w sprawozdaniu finansowym w pasywach bilansu w pozycji D.III. „Rezerwy na zobowiązania”**.

W tej pozycji nie prezentuje się jednak rozliczeń międzyokresowych kosztów, którym nie towarzyszy powstanie zobowiązania, gdyż służą one zapewnieniu kompletności i współmierności kosztów i przychodów.

Przykładowo w pozycji D.III. pasywów bilansu nie będą prezentowane zarachowane koszty osiągnięcia przychodów z niezakończonych jeszcze długoterminowych usług.

Będą one prezentowane w pozycji D.IV. „Rozliczenia międzyokresowe”.

W pozycji D.III. „Rezerwy na zobowiązania” *nie należy również*

wykazywać dostaw niefakturowanych, tj. wartości przyjętych choć

niefakturowanych dostaw materiałów, towarów i usług, i to także wtedy, gdy wartość tych dostaw wymaga szacunku. Wynika to z faktu, że zobowiązanie z tytułu wykonanych dostaw i usług, ale niefakturowanych – choć niewymagalne wobec braku wezwania do zapłaty w postaci faktury – powstaje z chwilą odebrania rzeczy lub usługi.

Od 1.1.2018 r. jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, poza prezentacją rezerw w bilansie, są zobowiązane prezentować dane o rezerwach również w informacji dodatkowej, która stanowi nowy element składowy sprawozdania finansowego tych jednostek. **Zakres informacji i danych prezentowanych w informacji dodatkowej wynika z załącznika Nr 12 do RachBudżR.**

W pozycji II.1.8. wskazano, że w sprawozdaniu należy podać dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym. Wykorzystanie rezerw to pokrycie lub powstanie zobowiązania o określonej kwocie i terminie wymagalności, na które zamieniono uprzednio utworzoną rezerwę.

Natomiast rezerwy rozwiązane to te rezerwy, które okazały się w części lub w całości zbędne. W pozycji II.1.8. ujawnia się dane o sumie ogółem i głównych tytułach rezerw, jak również o rozliczeniach międzyokresowych kosztów wykazanych w pasywach bilansu w pozycji D.III. „Rezerwy na zobowiązania”.

Przykładowy sposób wykazania danych o stanie rezerw w informacji dodatkowej przedstawia poniższa tabela.

Tabela

Lp.	Rezerwy według celu ich utworzenia	Stan na początek roku	Zwiększenia w roku obrotowym	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Stan na koniec roku
I	Rezerwy na zobowiązania z tego:					
1.1	na sprawy sądowe					
1.2	na koszt likwidacji szkód ubezpieczeniowych					
1.2.1	na koszt likwidacji szkód środowisku naturalnemu					
1.2.2	na kary					
1.2.3	inne					
SUMA						

Zobowiązania nie są ujmowane w bilansie oraz w rachunku zysków i strat dopóty, dopóki mają charakter zobowiązań warunkowych.

Są one natomiast ujmowane w informacji dodatkowej w pozycji II.1.12.

W tej części sprawozdania jednostka powinna podać łączną kwotę zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń.

Przykład:

Ewidencja rezerw na przyszłe zobowiązania w jednostkach budżetowych

W budynku stanowiącym siedzibę jednostki wykonano częściowo prace remontowe, objęte zawartą umową. *Do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego jednostka nie otrzymała od wykonawcy robót faktury za częściowo zrealizowane roboty, gdyż umowa o wykonanie robót przewiduje fakturowanie nie częściej niż raz na kwartał. Jednostka dokonała wyceny wykonanych robót według danych wynikających z harmonogramu rzeczowo-finansowego oraz stwierdzenia stanu zaawansowania robót. Wartość wykonanych robót ustalono na kwotę 50.000 zł. W związku z tym jednostka utworzyła rezerwę na zobowiązania.*

Prezentację zapisów księgowych przedstawiono w dwóch wariantach: **kiedy jednostka dokonuje ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4 (przypadek 1.) oraz gdy ewidencja ta jest prowadzona jedynie na kontach zespołu 5 (przypadek 2.).**

Przypadek 1.

- 1) Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania z tytułu wykonanych robót budowlanych (księgowanie w końcu danego roku) - 50.000 zł
Wn 490 „Rozliczenie kosztów”
Ma 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”
- 2) Faktura za wykonane roboty na kwotę 45.000 zł (w następnym roku obrotowym)

Wn 402 „Usługi obce” (w analityce - § 427)

Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

3) Rozwiązanie rezerwy na przyszłe zobowiązania (księgowanie w następnym roku) - 45.000 zł

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Ma 490 „Rozliczenie kosztów”

4) Zmniejszenie kosztów z tytułu niewykorzystanej rezerwy - 5.000 zł

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Ma 490 „Rozliczenie kosztów”

Przypadek 2.

1) Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania z tytułu wykonanych robót budowlanych (księgowanie w końcu poprzedniego roku) - 50.000 zł

Wn 500 „Koszty działalności podstawowej”

Ma 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

2) Rozwiązanie rezerwy na przyszłe zobowiązania (księgowanie w następnym roku), faktura wykonawcy - 45.000 zł

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Ma 490 „Rozliczenie kosztów”

3) Zmniejszenie kosztów z tytułu niewykorzystanej rezerwy - 5.000 zł

Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Ma 500 „Koszty działalności podstawowej” .

ZMIANY -2018 r.

nowe podejście do ewidencji pozabilansowej

Zmiany formalne – ewidencja pozabilansowa

- *Zmiana w § 20 ust. 3 Rozporządzenia (zmiana dotyczy dotychczasowego § 15 ust. 2a).*
- *Ewidencja na kontach pozabilansowych może być prowadzona w inny sposób, niż określony w załączniku nr 3, ustalony przez jednostkę, pod warunkiem, że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów.*
- *Zmiana dotyczy m.in. jednostek, które stosują do prowadzenia rachunkowości zaawansowany system informatyczny na platformie SAP, w którym dane przypisane do kont pozabilansowych są ewidencjonowane w pomocniczym module finansowym, pochodzą z zarejestrowanych w systemie dowodów księgowych i nie wymagają stosowania symboli kont.*

2020r.

Zasady dokonywania odpisów aktualizujących rzeczowych składników majątku obrotowego

Do końca 2010 r. na podstawie poprzednio obowiązującego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości rzeczowe składniki majątku obrotowego wyceniano na dzień bilansowy według ich wartości wynikających z ewidencji. W obowiązującym rozp. z 5.07.2010r. nie ma podobnego zapisu, stąd do rzeczowych składników majątku obrotowego należy stosować zasadę ostrożnej wyceny zgodnie z regulacjami wynikającymi z uor.

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 19 uor do rzeczowych aktywów obrotowych zalicza się:

- materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby,
- wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji,
- półprodukty,
- towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych na dzień nabycia lub powstania zgodnie z art. 28 ust. 11 pkt 1 uor ujmują się w księgach rachunkowych według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, z tym że jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego, jednostki mogą wyceniać zgodnie z art. 34 ust. 1 uor materiały i towary w cenach zakupu.

Na dzień bilansowy, na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 6 uor, rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto.

Pomimo że nie wynika to wprost z art. 28 ust. 1 pkt 6 uor, na dzień bilansowy materiały czy towary zamiast w cenach nabycia mogą być wycenione w cenach zakupu, jeżeli taką zasadę przyjęła jednostka w polityce rachunkowości i stosowała taką metodę w ciągu roku. Na dzień bilansowy musi ponadto nastąpić ocena, czy wycena w cenach nabycia (zakupu) materiałów (towarów) nie jest wyższa od cen sprzedaży netto możliwej do otrzymania za te składniki w momencie ich sprzedaży.

Ustosunkowując się do możliwości skorzystania przy wycenie bilansowej rzeczowych składników obrotowych z postanowień art. 4 ust. 4 uor, na podstawie, których jednostka, określając politykę rachunkowości, stosownie do uor może stosować pewne uproszczenia, pod warunkiem że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, należy mieć na uwadze regulacje wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 1 uor.

Zgodnie z tym przepisem poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności. Powyższy artykuł zobowiązuje także do ujęcia, bez względu na jego wysokość, zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych.

Oznacza to, że nie można w tym zakresie korzystać z uproszczeń wynikających z art. 4 ust. 4 uor.

W oparciu o postanowienia art. 34 ust. 5 uor jednostka zobowiązana jest w razie utraty wartości handlowej lub użytkowej rzeczowych składników aktywów obrotowych lub konieczności ujęcia na dzień bilansowy ich wartości w cenach sprzedaży netto zamiast cen nabycia (zakupu), albo kosztów wytworzenia, dokonać odpisów aktualizujących ich wartość.

Odpisy te zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

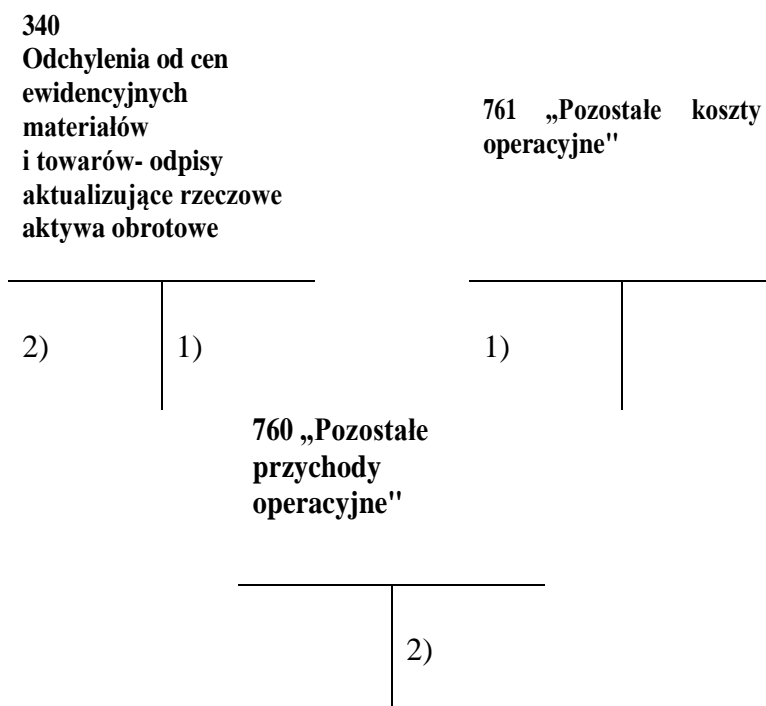
Jeżeli ustane przyczyny, dla których dokonano odpisu aktualizacyjnego czy trwałej utraty wartości aktywów i nastąpi w części lub w całości odzyskanie uprzednio utraconej wartości, to zgodnie z art. 35c uor należy zbędne część odpisu zlikwidować i urealnić wartość danego składnika majątkowego. Urealnienie wartości składników powoduje w tym przypadku zwiększenie ich wartości, natomiast drugostronnie jest zaliczane w zależności od ich charakteru do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

Ewidencja odpisów aktualizujących rzeczowe aktywa obrotowe w jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych nie została uregulowana w rozp..

Ewidencję odpisów aktualizujących rzeczowe aktywa obrotowe można prowadzić w analityce konta 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów : towarów” lub innym koncie syntetycznym ustalonym w polityce rachunkowości.

Na poniższym schemacie przedstawiono zasady ewidencji odpisów aktualizujących rzeczowe aktywa obrotowe.

Schemat . Ewidencja odpisów aktualizujących rzeczowe aktywa obrotowe



Objaśnienia do schematu :

Pk. Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych (cen nabycia/zakupu), albo kosztów wytworzenia do cen sprzedaży netto) z powodu utraty ich wartości handlowej i użytkowej.

Pk. Przywrócenie wartości rzeczowych składników aktywów obrotowych.

3.Należności i zobowiązania oraz odsetki i ich aktualizacja- wycena bilansowa:

- Aktualizacja należności budżetowych - zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności i ich ewidencja,
- Naliczanie odsetek od należności, zobowiązań i transakcji (obowiązek ustawowy) i ich odpisy aktualizacyjne.

Definicja formalnoprawna:

Należności publiczne definiowane są jako **należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny**, przypadające organom administracji, jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym, które mogą być umarzone w

całości albo w części lub ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty.

Ponadto w ustawie o finansach publicznych zdefiniowano **niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym jako środki publiczne, stanowiące w szczególności dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, do których zalicza się:**

1. kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
2. należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;
3. wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;
4. wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;
5. wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;
6. należności z tytułu zwrotu płatności dokonanych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich;
7. dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;
8. pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

Źródło:

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2023, poz.1270 ze zm.), **art. 55 i 60**

Komentarz:

W budżecie państwa wyodrębnia się należności Skarbu Państwa, które dzielone są na:

1. należności podatkowe i niepodatkowe pozostałe do zapłaty, w tym:

- należności podatkowe z tytułu podatków pośrednich, podatków dochodowych, podatków zniesionych,
- należności niepodatkowe z tytułu wpłat z zysku od przedsiębiorstw państwowych oraz spółek Skarbu Państwa, cła i pozostałych dochodów,
- 2. należności z tytułu przejściowego wykupienia odsetek od kredytów mieszkaniowych,
- 3. należności z tytułu pożyczek udzielonych za środków budżetu państwa (m.in. dla FUS, na prefinansowanie dla jednostek sektora finansów publicznych, dla jednostek samorządu terytorialnego),
- 4. należności bieżące i zaległe z tytułu udzielonych kredytów zagranicznych,
- 5. należności z tytułu gwarancji i poręczeń Skarbu Państwa,
- 6. należności z tytułu obligacji stanowiących zabezpieczenie obligacji Brady'ego,
- 7. należności z tytułu udostępnienia środków kredytów zagranicznych podmiotom krajowym,
- 8. inne należności.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (t.j. Dz.U. z 2019r, poz.1718)

Rozdział 4

Tryb pobierania dochodów i dokonywania wydatków państwowych jednostek budżetowych

§ 14. 1. Państwowe jednostki budżetowe realizujące dochody budżetowe:

- 1) prawidłowo i terminowo ustalają należności z tytułu dochodów budżetu państwa;
- 2) pobierają wpłaty i terminowo dokonują zwrotów nadpłat;
- 3) prowadzą ewidencję dochodów budżetowych według części, działów i rozdziałów określających rodzaj działalności oraz według paragrafów klasyfikacji;
- 4) terminowo wysyłają do zobowiązanych wezwania do zapłaty;

- 5) terminowo wysyłają do zobowiązanych upomnienia oraz podejmują w stosunku do nich czynności zmierzające do wykonania zobowiązania w drodze egzekucji;
- 6) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach umarzają należności bądź podejmują działania zgodnie z odrębnymi przepisami.

2. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych będący organami podatkowymi ustalają i pobierają dochody z tytułu podatków, opłat oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

3. Dochody budżetu państwa realizowane przez państwowe jednostki budżetowe powinny być zaliczane na rachunek bieżący dochodów państwowej jednostki budżetowej, która prowadzi wymiar lub pobór i ewidencję danej należności.

§ 15. 1. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych prowadzą ewidencję wydatków –

uwzględniając klasyfikację paragrafów wydatków, określoną w przepisach o szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych – umożliwiającą ustalenie wielkości zaangażowanych środków, wysokości poniesionych wydatków oraz ich zgodności z planem finansowym.

2. (uchylony).

3. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych dokonują wydatków do wysokości kwot ujętych w planie finansowym jednostki, przeznaczonych na dany cel lub zadanie.

4. Wydatki państwowych jednostek budżetowych dokonywane są zgodnie z zasadami określonymi w ustawie.

5. Wydatki państwowych jednostek budżetowych dokonywane są zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków.

6. Zaliczki mogą być udzielane wyłącznie w zakresie określonym w odrębnych przepisach.

EWIDENCJA KOSZTÓW I WYDATKÓW REALIZACJI INWESTYCJI

§ 16. 1. Państwowe jednostki budżetowe *prowadzą ewidencję kosztów i wydatków realizacji inwestycji umożliwiającą ustalenie źródeł finansowania inwestycji, wielkości zaangażowania środków, w tym otrzymanych od innych jednostek organizacyjnych.*

2. Środki finansowe przeznaczone na finansowanie inwestycji, otrzymane przez państwowe jednostki budżetowe od innych jednostek organizacyjnych, są przechowywane zgodnie z przepisami regulującymi dokonywanie operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa.

PRZYJĘCIE DOCHODÓW

§ 17. 1. Państwowe jednostki budżetowe przyjmujące dochody do kasy lub za pośrednictwem operatora wyznaczonego lub innego operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 2188 oraz z 2019 r. poz. 1051 i 1495), są obowiązane do przekazania ich w dniu pobrania (wpływu) na właściwy rachunek bieżący dochodów.

W uzasadnionych przypadkach, w zależności od wysokości przyjętej gotówki oraz właściwego jej zabezpieczenia, **kierownik jednostki może podjąć decyzję określającą częstotliwość przekazywania gotówki do banku, z zachowaniem terminów, określonych w odrębnych przepisach, dotyczących wpłat pobranych dochodów budżetowych do budżetu.**

2. Przepis ust. 1 nie dotyczy stałego zapasu gotówki na bieżące wydatki.

3. Wpłaty należne państwowej jednostce budżetowej, dokonane na jej niewłaściwy rachunek bankowy, państwowa jednostka budżetowa przekazuje na właściwy rachunek we własnym zakresie.

NADPŁATY:

§ 18. 1. Kwoty dochodów nienależnie wpłaconych (pobranych) lub orzeczonych do zwrotu stanowią nadpłaty.

2. Jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, państwowa jednostka budżetowa zalicza nadpłaty na inne wymagalne należności przypadające od tego samego dłużnika, a w razie braku takich należności – zwraca je uprawnionej osobie.

3. Zwroty nadpłat w dochodach budżetowych, powstałych zarówno w bieżącym roku budżetowym, jak i w ubiegłych latach budżetowych, ujmuje się w tej podziałce klasyfikacji dochodów, na którą zalicza się bieżące wpływy tego samego rodzaju.

4. Podstawą dokonania zwrotu nadpłaty jest pisemne polecenie zwrotu, podpisane przez kierownika i głównego księgowego państwowej jednostki budżetowej, z zastrzeżeniem § 32.

5. Polecenie, o którym mowa w ust. 4, zawiera uzasadnienie zwrotu i wskazanie daty wpłaty zwracanej kwoty.

6. Oprocentowanie nadpłat należności budżetowych pomniejsza dochody budżetowe z tytułu odsetek za zwłokę.

7. Oprocentowanie nadpłat podatków zaliczanych na zaległość podatkową powiększa dochody budżetowe z tytułu odsetek od tych zaległości.

8. Jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, opłaty przekazów pocztowych i opłaty bankowe związane ze zwrotem nadpłat **obciążają wydatki budżetowe jednostki dokonującej zwrotu nadpłaty.**

ZWROT WYDATKÓW:

§ 19. 1. Uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe zwroty wydatków dokonanych w tym samym roku budżetowym zmniejszają wykonanie planowanych wydatków w tym roku budżetowym.

2. Uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe zwroty wydatków dokonanych w poprzednich latach budżetowych stanowią dochody budżetu państwa.

§ 20. 1. Zwroty wydatków państwowych jednostek budżetowych dokonanych w ramach budżetu środków europejskich w tym samym roku budżetowym, wpływające na rachunek bankowy Ministra Finansów w Banku Gospodarstwa Krajowego, służący do obsługi płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, zmniejszają wykonanie planowanych wydatków państwowych jednostek budżetowych w ramach budżetu środków europejskich w tym roku budżetowym, po otrzymaniu z Banku Gospodarstwa Krajowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, informacji o dokonanych zwrotach.

2. Zwroty wydatków państwowych jednostek budżetowych dokonanych w ramach budżetu środków europejskich w poprzednich latach budżetowych są przekazywane na rachunek bankowy Ministra Finansów w Banku Gospodarstwa Krajowego, służący do obsługi płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

3. Uzyskane przez państwowe jednostki budżetowe z budżetu Unii Europejskiej oraz ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, nie pochodzące z budżetu środków europejskich, zwroty wydatków poniesionych na programy i projekty realizowane z udziałem tych środków, stanowią dochody budżetu państwa, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

OPROCENTOWANIE SUM DEPOZYTOWYCH ORAZ SUM NA ZLECENIE

§ 21. 1. Oprocentowanie sum depozytowych oraz sum na zlecenie, stanowiących własność osób fizycznych, prawnych i innych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, powiększa ich wartość, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

2. Depozyty państwowych jednostek budżetowych w postaci środków pieniężnych, składane w związku z postępowaniem karnym: w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, administracyjnym, cywilnym oraz w sprawach o wykroczenia, w wypadku konieczności zachowania konkretnych egzemplarzy środków pieniężnych, jednostki te przekazują do przechowania bankom w postaci depozytu zamkniętego.

3. Przepisy ust. 1 dotyczą również środków finansowych przekazanych państwowym jednostkom budżetowym przez Agencję Mienia Wojskowego oraz na inwestycje i modernizację uzbrojenia i wyposażenia organów i jednostek podległych ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych.

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

ZACIĄGANIE ZOBOWIĄZAŃ

§ 23. 1. Państwowa jednostka budżetowa może zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości kwot wydatków ujętych w zatwierdzonym planie finansowym, pomniejszonych o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia oraz obligatoryjne wpłaty płatnika.

2. Zobowiązania z tytułu umów wieloletnich mogą być zaciągane tylko w wypadku, gdy umowy te uzasadnione są odpowiednimi programami prac i są zawierane zgodnie z terminami wprowadzonymi przepisami o zamówieniach publicznych.

Mogą być również zaciągane zobowiązania z tytułu umów, *których realizacja w roku następnym jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i termin zapłaty upływa w roku następnym*

WYCENA NALEŻNOŚCI ZGODNIE z UOR i ZasRachR

Ustawa o rachunkowości stanowi, iż nie rzadziej niż na dzień bilansowy należności wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności (art. 28 ust. 1 pkt 7 RachunkU), a zobowiązania w kwocie wymagającej zapłaty (art. 28 ust. 1 pkt 8 RachunkU).

Natomiast w ZasRachR, m.in. z uwagi na obowiązek sporządzania kwartalnych sprawozdań budżetowych z wykonania planu dochodów i wydatków budżetowych oraz ujawnianie w nich odpowiednio należności z tytułu dochodów i zobowiązań z tytułu wydatków, istnieje obowiązek kwartalnego przypisu odsetek.

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

Udzielanie ulg w spłacie należności budżetowych

- **Zgodnie z art.55-59 ufp** należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym, *mogą być umarzane w całości albo w części lub ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty.*
- **Należności, mogą być umarzane z urzędu w całości, jeżeli:**
 1. osoba fizyczna – zmarła, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawiła majątek niepodlegający egzekucji na podstawie odrębnych przepisów, albo

pozostawiła przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 6 000 zł;

2. osoba prawna – została wykreślona z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność, a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie;
 3. zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne;
 4. jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji;
 5. zachodzi interes publiczny.
- W przypadkach, o których mowa w pkt 1, 2 i 4, umorzenie należności następuje w formie jednostronnego oświadczenia woli.
 - W przypadku gdy oprócz dłużnika głównego są zobowiązane inne osoby, należności, mogą zostać umorzone tylko wtedy, gdy warunki umarzania są spełnione wobec wszystkich zobowiązanych.

Na wniosek dłużnika:

1) należności mogą być umarzone w całości - w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym;

2) należności mogą być umarzone w części, terminy spłaty całości albo części należności mogą zostać odroczone lub płatność całości albo części należności może zostać rozłożona na raty - w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi dłużnika.

ART. 58 ufp

Do umarzania, odraczania terminów lub rozkładania na raty spłat należności, o których mowa powyżej, są uprawnieni:

1) Minister Finansów - w odniesieniu do należności Skarbu Państwa wynikających ze stosunków prawnych, w zakresie których jest on właściwy;

1a) wojewoda - w odniesieniu do należności Skarbu Państwa wynikających z realizowanych przez wojewodę zadań z zakresu wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa;

2) kierownik państwowej jednostki budżetowej - w odniesieniu do pozostałych należności przypadających tej jednostce budżetowej, jeżeli wartość należności głównej nie przekracza kwoty 40.000 zł;

3) dysponent państwowego funduszu celowego - w odniesieniu do należności tego funduszu;

4) dysponent części budżetowej - w pozostałych przypadkach.

- Umorzenie należności oraz odroczenie terminu spłaty całości lub części należności albo rozłożenie płatności całości lub części należności na raty następuje, w formie pisemnej, na podstawie przepisów prawa cywilnego.
- Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat odsetek od tych należności oraz do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat innych należności ubocznych.
- Przepisów powyższych nie stosuje się do należności, których umarzanie, odraczanie terminów spłaty oraz rozkładanie spłaty na raty określają odrębne przepisy.

W art. 58, ust.6

Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić zgodę na niedochodzenie należności budżetu państwa o charakterze cywilnoprawnym, której kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł.

Niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym – ustawa o finansach publicznych

Środki publiczne stanowiące niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym - są nimi w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

- kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu o wykroczenia skarbowe (**zmiana od 2016r.**),
- **dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw,**
- pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

(Art. 60 ustawy o finansach publicznych)

Źródła niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publiczno-prawnym

1. Decyzja administracyjna,
2. Przepis prawa.

„Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej.” (Art. 110 KPA)

Art. 61. 1. Organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, są:

1) w stosunku do należności budżetu państwa, z zastrzeżeniem pkt 3 - minister, wojewoda, inni dysponenci części budżetowych oraz inni kierownicy państwowych jednostek budżetowych;

2) w stosunku do należności, o których mowa w art. 60 pkt 6:

a) instytucje zarządzające, organ odpowiedzialny za wdrożenie instrumentu "Łącząc Europę", organ pełniący funkcję odpowiednio Krajowego Punktu Kontaktowego lub Krajowej

Instytucji Koordynującej w programach finansowanych ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 2,

b) będący jednostkami sektora finansów publicznych: operatorzy programów, instytucje pośredniczące, instytucje wdrażające lub instytucje, które podpisały z beneficjentem umowę o dofinansowanie, jeżeli posiadają upoważnienie od instytucji zarządzającej, organu odpowiedzialnego za wdrożenie instrumentu "Łącząc Europę", organu pełniącego funkcję odpowiednio Krajowego Punktu Kontaktowego lub Krajowej Instytucji Koordynującej w programach finansowanych ze środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 2, a w przypadku instytucji wdrażającej lub instytucji, która podpisała z beneficjentem umowę o dofinansowanie - od tak upoważnionych instytucji pośredniczącej lub operatora programu;

3) w stosunku do należności, o których mowa w art. 60 pkt 6a, których pobór należy do właściwości tego organu - naczelnik urzędu skarbowego;

4) w stosunku do należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego - wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa;

5) w stosunku do należności stanowiących przychody państwowego funduszu celowego - dysponent państwowego funduszu celowego.

Możliwość niedochodzenia należności publicznoprawnych

Jednostki sektora finansów publicznych mogą odstąpić od podejmowania w stosunku do zobowiązanego czynności zmierzających do wykonania zobowiązania, jeżeli zachodzą przesłanki odstąpienia przez te jednostki od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Art. 42 ust. 6 ustawy o finansach publicznych

Warunek odstąpienia od wszczęcia egzekucji

Wierzyciel będzie zwolniony z obowiązku doprowadzenia do wszczęcia egzekucji (wystawienia i skierowania do egzekucji tytułu wykonawczego), gdy w okresie ostatniego roku postępowanie egzekucyjne prowadzone na wniosek tego samego wierzyciela wobec zobowiązanego na podstawie tytułu wykonawczego obejmującego inne należności pieniężne zostało umorzone na podstawie **art. 59 § 2 u.p.e.a.(tzw. nieściągalność)**, **chyba że**

ujawniony zostanie majątek lub źródło dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych.

Nowy art. 6 § 1c ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Proces windykacji należności publicznoprawnych – podsumowanie

Zasadnicze fazy procesu windykacji należności publicznoprawnych:

- 1) Upomnienie skierowane do dłużnika, jeżeli ten nie zapłaci, to
- 2) Po upływie 7 dni od doręczenia upomnienia wystawienie tytułu wykonawczego i skierowanie go do egzekucji administracyjnej do właściwego organu egzekucyjnego.

Stosowanie przepisów K.p.a. i Ordynacji podatkowej w sprawach niepodatkowych należności budżetowych

Do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z.....) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. (Dz. U. z).

(art. 67 ustawy o finansach publicznych)

Przedawnienie należności publicznoprawnych

Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek:

- 1) zapłaty;
- 2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
- 3) potrącenia;
- 4) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;

- 5) zaniechania poboru;
- 6) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;
- 7) przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym;
- 8) umorzenia zaległości;
- 9) **przedawnienia (art. 59 § 1 ordynacji podatkowej)**

Jak wskazano:

Podstawowe rodzaje należności (dochodów) jednostek SFP-

- należności podatkowe,
- niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym (art.60),
- należności cywilnoprawne
- transfery z budżetu państwa.

Należności budżetowe o charakterze podatkowym

- 1) Podatki,
- 2) Opłaty,
- 3) Niepodatkowe należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe.

Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej **przepisy Działu III Ordynacji podatkowej** stosuje się również do opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, które są ustalane lub określone przez inne – niż podatkowe – organy.

Należności budżetowe o charakterze niepodatkowym:

1) Należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny – brak legalnej definicji (chodzi tu generalnie o wszelkie należności wynikające z umów cywilnoprawnych, np. z umów najmu, dzierżawy)

2) Środki publiczne stanowiące niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym – są nimi w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

- kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;
- należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu o wykroczenia skarbowe (zmiana od 2016r.),
- **dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw,**
- pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.

(Art. 60 ustawy o finansach publicznych – zmiana przepisów ufp - od 2017r.)

Definicje poszczególnych należności – ordynacja podatkowa

- 1) **Podatek** – to publicznoprawne, nieodpłatane, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. (art. 6 o.p.)
- 2) **Oplata** – brak legalnej definicji, w art. 3 pkt 3 lit.c o.p. - przez podatki rozumie się również opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe
- 3) **Niepodatkowe należności budżetowe** – to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych (art. 3 pkt 8 o.p.)

Należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny – ustalanie/określanie

- 1) Najbardziej powszechnym źródłem należności cywilnoprawnych od partnerów podmiotów publicznych są umowy (**m.in. z najemcami nieruchomości**, użytkownikami wieczystymi)
- 2) Podmiot publiczny jest również często wierzycielem należności cywilnoprawnych w wyniku deliktów (czynów niedozwolonych) rodzących odpowiedzialność odszkodowawczą sprawców (np. kary umowne).

Obowiązek ustalania i terminowego dochodzenia należności cywilnoprawnych

„Jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania.”

Art.42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych – od 11 luty 2012 r.

Możliwość niedochodzenia należności cywilnoprawnych przez Skarb Państwa

Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić zgodę na niedochodzenie należności budżetu państwa z tytułu umowy cywilnoprawnej, której kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł. (**art. 58 ust. 6 ustawy o finansach publicznych**)

Jak rozumieć pojęcie „niedochodzenie należności cywilnoprawnych”?

1. W przypadku należności cywilnoprawnych– musi być zgoda **Dysponenta części budżetowej**
2. Kwota należności cywilnoprawnej wraz z odsetkami musi być niższa niż 100 zł.
3. Jeżeli należność przekroczy 100 zł należy niezwłocznie podjąć działania mające na celu dochodzenie takiej należności.
4. Działania mające na celu dochodzenie należności to w szczególności: wezwania do zapłaty, przedsądowe wezwania do zapłaty, złożenie pozwu o zapłatę do sądu, po uzyskaniu nakazu zapłaty wraz z klauzulą wykonalności przed-egzekucyjne wezwanie do zapłaty, skierowanie sprawy do egzekucji przez komornika sądowego, wszczynanie ponownej egzekucji, zgłaszanie należności do masy upadłości w przypadku gdy ogłoszona została upadłość i inne).

Uwaga na przedawnienie należności cywilnoprawnej

Dowód księgowy – podstawa ujęcia operacji gospodarczej w księgach rachunkowych

Wymogi stawiane dowodom księgowym: art. 21 ustawy o rachunkowości

Dowód księgowy powinien zawierać co najmniej:

- 1)określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego;
- 2)określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej;
- 3)opis operacji oraz jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych;
- 4)datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą - także datę sporządzenia dowodu;

5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów;

6) stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

Można zaniechać zamieszczania na dowodzie danych, o których mowa w pkt 5 i 6, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów lub techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Wprowadzić – do ksiąg- wynikające z art. 20. ustawy o rachunkowości:

1. Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

2. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe (dowody źródłowe) stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej:

→ zewnętrzne obce - otrzymane od kontrahentów;

→ zewnętrzne własne - przekazywane w oryginale kontrahentom;

→ wewnętrzne - dotyczące operacji wewnątrz jednostki.

3. Podstawą zapisów mogą być również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe:

→ zbiorcze - służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione;

→ korygujące poprzednie zapisy;

→ zastępcze - wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego;

→ rozliczeniowe - ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

Termin płatności należności cywilnoprawnych

Termin płatności powinien być określony w umowie, wyroku sądu, może również wynikać z przepisu prawa.

„Jeżeli termin spełnienia świadczenia nie jest oznaczony ani nie wynika z właściwości zobowiązania, świadczenie powinno być spełnione niezwłocznie po wezwaniu dłużnika do wykonania”. – art. 455 k.c.

„Dłużnik dopuszcza się zwłoki, gdy nie spełnia świadczenia w terminie, a jeżeli termin nie jest oznaczony, gdy nie spełnia świadczenia niezwłocznie po wezwaniu przez wierzyciela”. – art. 476 zd. 2 k.c.

Wpłata należności cywilnoprawnej po upływie terminu płatności – prawo czy obowiązek żądania odsetek?

Zasady ogólne:

- 1) Jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi (art. 481 § 1 k.c.)
- 2) Odsetki powstają i stają się wymagalne okresowo, z upływem każdego kolejnego dnia opóźnienia.

Naliczanie, dochodzenie i ewidencjonowanie odsetek od należności budżetowych

1., Jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania

w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania”. (art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych).

2. „Plany kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych(...) powinny uwzględniać, że:(...) odsetki od nieterminowych płatności nalicza się i ewidencjonuje nie później niż na koniec każdego kwartału” (art. 40 ust. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych).

3. „Odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału” (§ 8 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości....- do 31.XII.2017.

Zasady dokonywania odpisów aktualizujących od 2011 r.

➤ **Ogólne zasady dokonywania odpisów aktualizujących**

Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w § 8 *nawiązuje* do zasad dokonywania odpisów aktualizujących, ale tylko w zakresie należności.

Mianowicie, zgodnie z § 8 ust. 1 rozp. odpisy aktualizujące należności są dokonywane zgodnie z przepisami uor , z uwzględnieniem § 8 ust 2-4 rozp.

Po zmianie od 1 stycznia 2018r.: **Rozporządzenie z 13 września 2017 r.**

§ 10. 1. Wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości.

2. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetów: państwa, środków europejskich i jednostek samorządu terytorialnego zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych.

3. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.

4. Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy.

Przepisy 35 b ust. 2-4 regulują *zasady* ewidencji odpisów aktualizujących należności dotyczących rozchodów budżetu oraz funduszy. Przepisy te ustalają obowiązek dokonania odpisów realizujących najpóźniej na koniec roku. Zatem w pozostałym zakresie *należy* stosować przepisy uor.

DODATKOWE WYTYCZNE dt. Odpisów aktualizacyjnych:

KSR Nr 4 „Utrata wartości aktywów”,

MSR 36

Ewidencja odpisów aktualizujących należności

Ewidencja odpisów aktualizujących należności **w jednostkach budżetowych** i samorządowych zakładach budżetowych, zgodnie ze ZasRachR, prowadzona jest na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności”.

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.

Ewidencja:

Odpis Wn 761, Ma 290 należność główna

Wn 751, Ma 290 odsetki

Jeśli nastąpi zapłata należności odpisanej

Wn 290, Ma 760 należność główna

Wn 290, Ma 750 odsetki

Definicję należności krótkoterminowych dla celów bilansowych określa art. 3 ust. 1 pkt 18 lit c ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Rozumie się przez nie część aktywów jednostki, które w przypadku należności krótkoterminowych obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Należności, których termin spłaty przypada w okresie dłuższym niż rok od dnia bilansowego, a więc w kolejnym roku i później – są należnościami długoterminowymi.

Jak wynika z załącznika nr 3 pn. „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów(...), **do ewidencji krajowych i zagranicznych rozrachunków oraz rozliczeń służą konta Zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia”.**

Do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych służy **konto 221** – „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.

Na stronie Wn konta 221 ujmuje się ustalone należności z tytułu dochodów budżetowych i zwroty nadpłat.

Z kolei na stronie Ma konta 221 ujmuje się spłaty należności z tytułu dochodów budżetowych oraz odpisy (zmniejszenia) należności.

Natomiast, do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem służy **konto 226** – „Długoterminowe należności budżetowe”.

Na stronie Wn konta 226 ujmuje się w szczególności długoterminowe należności, w korespondencji z kontem 840 – „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221.

Z kolei na stronie Ma konta 226 ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych, w korespondencji z kontem 221.

Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.

Wobec powyższego należności z tytułu dochodów budżetowych, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego należy ująć w księgach rachunkowych jednostki na koncie 221.

Natomiast należności, których termin spłaty przypada w okresie dłuższym niż rok od dnia bilansowego, a **więc w kolejnym roku i później zaliczane są do należności długoterminowych i ujmowane na przeznaczonym do tego koncie 226.**

PO KONTROLI:

Nieprawidłowa ewidencja należności długoterminowych

Konto 226 służy do ewidencji należności długoterminowych. Należności krótkoterminowe ujmuje się na koncie 221 (pkt 30 i 35 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W urzędzie nie dokonywano rocznego przeniesienia należności, które z długoterminowych stały się krótkoterminowymi, z konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe” na konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.

Zamiast tego na koniec każdego roku obrotowego na koncie:

- 221 - przypisywano raty należności długoterminowych w kwocie faktycznie wpłaconej,
- 226 - pomniejszono saldo tego konta o kwoty rat należności długoterminowych wpłaconych w danym roku obrotowym, ujęte na koncie 221.

W efekcie saldo konta 226 obejmowało zarówno należności długoterminowe, jak i należności krótkoterminowe. *Saldo odpowiadało należnościom, które stały się w danym roku obrotowym krótkoterminowe, ale nie zostały przeniesione na konto 221 ani spłacone.*

PRAWIDŁOWY SPOSÓB POSTĘPOWANIA

Konto 226 służy do ewidencji należności długoterminowych. Należności krótkoterminowe ujmuje się na koncie 221 (pkt 30 i 35 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Na stronie Wn konta 226 ujmuje się przypis należności długoterminowych, a na stronie Ma - przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych, w korespondencji z kontem 221. Konto może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość należności długoterminowych. Należności krótkoterminowe ujmuje się na koncie 221. *Przypis na tym koncie ujmuje się w kwocie wymaganej wpłaty, wynikającej z dokumentu źródłowego. **Dokonyuje się go na początku roku, pod datą wymagalności konkretnej należności, która z długoterminowej zmieniła się na skutek upływu czasu w krótkoterminową.** Po zaksięgowaniu wpłaty na koncie tym saldo zeruje się. **Jeśli należność nie zostanie uregulowana albo wpłacona w kwocie niższej niż wymagana, na koncie powstaje saldo należności (zaległości).***

Odpisy aktualizujące należności

Ustawa o rachunkowości określa zasady dokonywania odpisów aktualizujących od należności, których obowiązek wynika z zasady ostrożności.

Wyraża się ona tym, że poszczególne składniki aktywów (a zatem i należności) i pasywów należy wycenić i zaprezentować w sprawozdaniu finansowym stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty). ***Realizacja tej zasady polega na uwzględnianiu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, wszelkich zmniejszeń wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również należności (art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości).***

Potwierdzeniem powyższego są regulacje zawarte w art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości. Przepis ten stanowi, że należności wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności.

Zasady dokonywania odpisów aktualizujących uwzględniające stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty określa art. 35b ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z ust. 1 tego artykułu wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do:

1. należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości - do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym;
2. należności od dłużników w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności;
3. należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna - do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności;

4. należności stanowiących równowartość kwot podwyższających należności, w stosunku do których uprzednio dokonano odpisu aktualizującego - w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania;
5. należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców - w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności.

Dokonując odpisów aktualizujących, dodatkowo należy uwzględnić zasady wynikające Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 4 „Utrata wartości aktywów”, który wszedł w życie z dniem 20.7.2007 r. i został opublikowany w Dz. Urz. Ministra Finansów 8, poz. 46. W Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów nr 7 z 2012 poz. 15 – opublikowano Komunikat nr 2 Min. Fin. z 29.03.2012- uchwała zmieniająca KSR nr 4.

Zgodnie z KSR Nr 4 na dzień bilansowy jednostka ustala również te należności, które wprawdzie nie są ani przedawnione, ani umorzone, ani nieściągalne, są wątpliwe, co oznacza, że termin ich zapłaty już minął i/lub są zagrożone dużym i prawdopodobieństwem nieściągalności. Jednostka ustala wartość należności wątpliwych wynikających z ksiąg rachunkowych - jeżeli jest to zasadne po przeliczeniach walutach - i dla takich należności ustala odpis aktualizujący wycenę spowodowany utratą wartości z uwzględnieniem zasad podanych w pkt. 6.2.16 standardu (ustalone zostały zasady występowania należności wątpliwych i dokonywania odpisów aktualizujących).

WSKAZANIE:

Odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych - zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis aktualizacji (art. 35b ust. 2 ww. ustawy). Dokonanie aktualizacji należności w formie odpisu nie powoduje ich usunięcia z ksiąg rachunkowych, lecz urealnia ich wartość bilansową.

Państwowe jednostki budżetowe dokonują odpisów aktualizujących należności przy uwzględnieniu przepisów § 10 *ww. rozporządzenia* Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017r. Stanowią one, że wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetów: państwa, środków europejskich i jednostek samorządu terytorialnego zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych.

Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają fundusze.

Odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. Dokonywanie przez jednostki budżetowe odpisów aktualizujących od należności ujmowane być powinno zgodnie z *ww. zasadami*, z wykorzystaniem kont zawartych w załączniku nr 3 do *ww. rozporządzenia*, tj. **konta 290 – „Odpisy aktualizujące należności” i konta 751 – „Koszty finansowe” lub 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”.**

Należy jednocześnie wskazać, iż utworzone odpisy aktualizacyjne mogą mieć przejściowy charakter, na co wskazują przepisy art. 35b ust. 3 i art. 35c *ustawy o rachunkowości*. **Zgodnie z tymi przepisami należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają dokonane uprzednio odpisy aktualizujące ich wartość** (art. 35b ust. 3 *ustawy o rachunkowości*), **zaś w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego wartość aktywów, w tym również odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego zwiększa wartość danego składnika aktywów i podlega zaliczeniu odpowiednio do pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych** (art. 35c *ustawy o rachunkowości*).

W przypadku należności umorzonych, przedawnionych lub nieściągalnych dokonuje się ich odpisania (**usunięcia z ksiąg rachunkowych**) w ciężar odpowiednio pozostałych

kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych lub ciężar dokonanych uprzednio odpisów aktualizujących (art. 35b ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości).

Nie spełniają one podstawowych kryteriów dla uznania ich jako składnik aktywów jednostki w świetle art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Nie przyniosą one bowiem w przyszłości żadnych korzyści ekonomicznych. **Powstaje zatem konieczność ich odpisania z ksiąg rachunkowych jednostki.**

Mając powyższe na uwadze wskazać należy, iż zasada ostrożności nakazuje aktualizowanie wyceny figurujących w księgach rachunkowych jednostki (państwowej jednostki budżetowej) niespłaconych należności, których zapłata jest wątpliwa, w celu wykazania ich w realnej, prawdopodobnej do osiągnięcia kwocie.

Należy przy tym również wskazać, że dodatkowe informacje i objaśnienia ujęte w załączniku nr 12 pn. „Informacja dodatkowa” do ww. rozporządzenia obejmują również dane odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego (...) - **(pkt II 1.13).**

Tabela

Lp.	Odpisy aktualizacji należności według pozycji	Stan na początek roku	Zwiększenia w roku obrotowym	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Stan na koniec roku
I	Należności JB i SZB					
1.1	Należności długoterminowe					
1.2	Należności krótkoterminowe, z tego					
1.2.1	Należności z tytułu dostaw i usług					
1.2.2	Należności od budżetów					

1.2.3	Należności z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń					
1.2.4	Pozostałe należności					
II	Zaległości finansowe					

NALEŻNOŚCI:

Przypis -2024r.

k.201, k.221 / k.700, K.720 k.760 PPO

11.000 / 11.000

Utworzenie odpisu aktualizującego należności- PK-31.12.2024

k.761 PKO / k.290 - 1

11.000 / 11.000

Bilans (na 31.12.2024r.)- do 31.03.2025r.

k.201, k.221 – k.290-1

11.000-11.000 = 0

BO BO 2025r. (w odpisie)

k.201,k.221 / k.290-1

11.000/11.000

ZAPŁATA -2025

k.131, k.130, / k.201, k.221

(2000)/(2000)

równoległe do zapłaty rozwiązanie odpisu aktualizacyjnego

k.290-1/ k.760 PPO

(2000)/(2000)

RZIS- 2024

k.761 PKO / k.700, k.720, k.760 PPO

11.000 / 11.000

ODSETKI

Przypis -2024r.

k.201,k.221 / k.750 PF

500/500

Utworzenie odpisu aktualizującego ODSETEK- PK-31.12.2024

k.751 KF / k.290 - 2

500/ 500

Bilans (na 31.12.2024r.)- do 31.03.2025r.

k.201, k.221 – k.290-2

500- 500 = 0

BO BO 2025r. (w odpisie)

k.201, k.221 / 290-2

500/ 500

ZAPŁATA- 2025

k.131, k.130 / k.201

(200)/(200)

równoległe do zapłaty rozwiązanie odpisu aktualizacyjnego ODSETKI

k.290-2 / k.750 PF

(200) / (200)

RZIS- 2024:

K.751 KF / K.750 PF

500 / 500

PO KONTROLI- 2021r-2022r:

WYCENA BILANSOWA

Należności dla celów bilansowych wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny (*art. 28 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 7 uor*).

Zasada ostrożności oznacza urealnienie kwoty należności z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty przez dłużników.

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W polityce rachunkowości urzędu miejskiego ustalono zasady dokonywania odpisów aktualizujących należności. Wskazano, że podlegają one ewidencji na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności”.

Od co najmniej ostatnich 5 lat na koncie tym nie zarejestrowano żadnych obrotów, mimo że co roku jednostka miała w różnych kategoriach należności (podatkowe, cywilnoprawne) różne sumy zagrożone nieściągalnością. Z roku na rok było przenoszone jedynie saldo konta 290, w kwocie 290 564,20 zł. Jednostka nie miała żadnych dokumentów, z których wynikałoby, co jest ujęte na tym saldzie. W bilansie jednostka wykazywała wartość należności bez pomniejszania ich o odpisy aktualizujące.

PRAWIDŁOWY SPOSÓB POSTĘPOWANIA

Należności dla celów bilansowych wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny (*art. 28 ust. 1 pkt 7 w związku z art. 7 uor*). Zasada ostrożności oznacza urealnienie kwoty należności z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty przez dłużników. **W ewidencji księgowej wartość należności urealnia się za pomocą odpisu aktualizującego należności.** Odpis odpowiada kwocie należności, których spłata nie została w żaden sposób zabezpieczona, a ryzyko ich nieściągalności jest znaczne.

Wartość należności w jednostkach budżetowych aktualizuje się zgodnie z art. 35b i 35c uor (§ 10 ust. 1 i 4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Opisów

aktualizujących należy dokonać nie później niż na dzień bilansowy. Trzeba je ująć na koncie 290.

W bilansie wartość należności pomniejsza się o dokonane od nich odpisy aktualizujące. Dlatego do konta 290 trzeba prowadzić ewidencję pomocniczą, z podziałem co najmniej według rodzajów należności wykazywanych w sprawozdaniu finansowym.

- Naliczanie odsetek od należności, zobowiązań i transakcji (obowiązek ustawowy) i ich odpisy aktualizacyjne

Odsetki za zwłokę w zapłacie- zmiany Kodeksu Cywilnego- od 2016 r.

Od 2016 r. obowiązują różne zasady naliczania odsetek w zależności od rodzaju należności czy zobowiązań (transakcji), z którymi są powiązane. **Odsetki przysługują od roszczeń cywilnoprawnych, co do zasady, zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego²⁷. Jednak w transakcjach handlowych odsetki są naliczane na podstawie ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych²⁸, która zawiera przepisy szczególne w odniesieniu do przepisów Kodeksu cywilnego.**

OD 2016 r. wyróżnia się następujące rodzaje odsetek:

²⁷ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (DzU z 2017r., poz. 459 z późn. zm.); dalej także k.c.

- odsetki ustawowe (kapitałowe),
- maksymalne odsetki kapitałowe wynikające z czynności prawnej,
- odsetki ustawowe za opóźnienie,
- maksymalne odsetki za opóźnienie,
- odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych,
- odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych,
- podwyższone odsetki od zaległości podatkowych,
- obniżone odsetki od zaległości podatkowych.

Od 1 stycznia 2016 r. wysokość w stosunku rocznym odsetek ustawowych wynosi 5%, odsetek ustawowych za opóźnienie – 7%, odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych – 9,50%, a odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych 8%.

Wysokość odsetek przedstawia tabela poniżej:

Rodzaj odsetek	Funkcja	Stosowanie	Podstawa prawna	Zasady obliczania	Wysokość odsetek
Odsetki ustawowe (kapitałowe)	Wynagrodzenie za korzystanie z kapitału	Stosowane w przypadku pożyczek jako wynagrodzenie za korzystanie z kapitału, gdy nie	Art. 359 § 2 k.c.	stopa referencyjna NBP + 3,5 pkt. proc.	5,00%
Odsetki maksymalne (kapitałowe)		postanowiono inaczej	art. 359 § 2 ¹ k.c.	2 x odsetki ustawowe	10,00%
Odsetki ustawowe za opóźnienie	Zabezpieczenie dla wierzyciela w przypadku zwłoki dłużnika	Stosowane gdy w umowie nie określono wysokości odsetek umownych za zwłokę	Art. 481 k.c.	stopa referencyjna NBP + 5,5 pkt. proc.	7,00%
Odsetki maksymalne za opóźnienie			Art. 481 k.c.	2 x odsetki ustawowe za opóźnienie	14,00%
Odsetki umowne	Wynagrodzenie za korzystanie z	Stosowane najczęściej w umowie	umowa w zw. z art.	nie więcej niż odsetki	max. 10,00%

²⁸ Ustawa z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (DzU z 2016 r., poz. 684); dalej: utz.

(kapitałowe)	kapitału	pożyczki	359 k.c.	maksymalne	
<u>Odsetki umowne za opóźnienie</u>	Zabezpieczenie dla wierzyciela w razie zwłoki dłużnika	Stosuje się je w umowach, w których strony przyjmują zobowiązanie pieniężne	Art. 481 k.c.	nie więcej niż odsetki maksymalne za opóźnienie	max. 14,00%
<u>Odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych</u>	Zabezpieczenie dla wierzyciela w przypadku zwłoki dłużnika	Przedsiębiorcy w transakcjach handlowych za opóźnienie	ustawa o terminach zapłaty w transakcjach handlowych	stopa referencyjna NBP + 8 pkt. proc.	9,50%
<u>Odsetki podatkowe</u>	Sankcja za niezapłacenie w terminie podatki	Urząd skarbowy za opóźnienie	Przepisy szczegółowe	200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego ustalonej zgodnie z przepisami NBP	Stosowane trzy stawki: 8% podstawowa, 4% obniżona, 12% podwyższona
<u>Odsetki od zaległości w ZUS</u>	Sankcja za niezapłacenie w terminie składki ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych za opóźnienie	Przepisy szczegółowe	Sumowanie odsetek - odsetki mają różną wysokość	Stawki są zmienne

W prawie cywilnym wyróżnia się odsetki kapitałowe oraz odsetki za opóźnienie w spłacie zobowiązań pieniężnych.

W NadmOpTransHandIU przewidziano natomiast możliwość naliczenia odsetek za opóźnienie w tzw. obrocie profesjonalnym, czyli w transakcjach

między przedsiębiorcami oraz transakcjach z udziałem podmiotów publicznych.

W zakresie wysokości odsetek za opóźnienie NadmOpTransHandlU stanowi przepisy specjalne wobec regulacji KC i w przypadku transakcji pomiędzy przedsiębiorcami ma pierwszeństwo w zastosowaniu.

Od dnia 1.1.2020 r. weszła w życie istotna nowelizacja ustawy o terminach zapłaty w transakcjach handlowych, co więcej, ustawa ta zmieniła nazwę: obecnie jest to NadmOpTransHandlU.

Na mocy tej ustawy zostały wprowadzone liczne zmiany i nowe rozwiązania, które co do zasady obowiązują od 1.1.2020 r.

Zmiany te wprowadzono na mocy art. 10 OgrZatorPłU i w znacznej części dotyczą one także jednostek sektora finansów publicznych.

Duży wpływ na wielkość odsetek miały również zmiany związane z pandemią koronawirusa.

Rada Polityki Pieniężnej w okresie 3 miesięcy trzy razy zmieniła (obniżyła) wielkość stopy referencyjnej NBP, co skutkuje zmianą wielkości zarówno odsetek wynikających z zapisów KC, jak i odsetek w obrocie profesjonalnym. Najnowsze zmiany wprowadziła DopłKredBank-COVID19U (tzw. tarcza 4.0) począwszy od 24.6.2020 r.

Z punktu widzenia zamknięcia rocznego należy pamiętać o zasadzie ostrożnej wyceny, jak również fakcie, że odsetki będą traktowane inaczej na gruncie prawa bilansowego, a inaczej w zakresie ustalania przychodów i kosztów podatkowych.

Ważne

Wysokość stopy referencyjnej NBP wpływa na wysokość:

- odsetek ustawowych (kapitałowych), odsetek ustawowych za opóźnienie - określonych w KC,
- odsetek za opóźnienie w transakcjach handlowych - określonych w NadmOpTransHandIU.

Natomiast wysokość stopy lombardowej NBP wpływa na wysokość:

- odsetek od zaległości podatkowych - określonych w OrdPU;
- odsetek od niepłaconych w terminie składek na ubezpieczenie społeczne - też określonych w Ordynacji podatkowej (na mocy odesłania z ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych).

Koniec ważne

Bez względu na to, czy są to odsetki ustawowe (kapitałowe), czy odsetki ustawowe za opóźnienie, czy też odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych lub odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, w jednostkach zaleca się je księgować na koncie odpowiednio kosztów finansowych (751) – to jednostka jest dłużnikiem, a więc podmiotem zobowiązanym do zapłaty odsetek albo przychodów finansowych (750) odsetki należne lub już otrzymane przez jednostkę jako wierzyciela.

W jednym z kolejnych punktów nawiążemy jeszcze do tych zapisów, wskazując, że w praktyce wcale ten sposób księgowania nie jest przesądzony.

W piśmiennictwie fachowym, odnosząc się do odsetek za zwłokę, podkreśla się:

- potrzebę zwrócenia uwagi na prawidłowość określenia w pismach sądowych stawki dochodzonych odsetek, bo często prawnicy się mylą, formułując w imieniu jednostki stosowne pismo,
- konieczność terminowego księgowania odsetek, to jest zgodnie z ufp i rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej nie rzadziej niż na koniec kwartału lub na moment zapłaty, jeśli ta nastąpi wcześniej,
- **naliczanie i dochodzenie odsetek od należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym jest obowiązkiem, a nie prawem jednostki,**
- brak uregulowań w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, które zwalniałyby jednostki sektora finansów publicznych z obowiązku naliczania odsetek wynoszących nawet kilka groszy,

- zapis w polityce rachunkowości, że jednostka nie nalicza odsetek, jeśli należność nie wynosi więcej nie ma uzasadnienia w świetle obowiązujących jednostki przepisów ustawy o rachunkowości i ufp, oznacza to, **że jednostka powinna takie odsetki naliczyć.**

11.02.2012r.

Odsetki (naliczanie i księgowanie).

Jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania - art. 42 ust. 5 ufp.

Przepis zawarty w ust. 5 art. 42 uofp został dodany ustawą z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw i obowiązuje od 11 lutego 2012 r. (art. 7 i 20 ww. ustawy).

Wprowadzono go do ufp właśnie po to, **aby była podstawa prawna do wymagania od wszystkich jednostek sektora finansów publicznych ustalania i dochodzenia przez nie należności cywilnoprawnych – m.in. takich jak odsetki za zwłokę, których żądanie przez wierzyciela, zgodnie z art. 481 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.), nie jest obligatoryjne – jest jego uprawnieniem, a nie obowiązkiem.**

Przed tą zmianą **przepisów ufp do terminowego** ustalania i dochodzenia takich należności były zobowiązane tylko państwowe jednostki budżetowe, na podstawie § 14 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zgodnie z którym jednostki te mają m.in. obowiązek:

- 1) prawidłowo i terminowo ustalać należności z tytułu dochodów budżetu państwa;
- 2) terminowo wysyłać do zobowiązanych:
 - wezwania do zapłaty,
 - upomnienia;
- 3) terminowo podejmować w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzające do wykonania zobowiązania w drodze egzekucji.

Po nowelizacji ufp obowiązek ustalania i dochodzenia należności cywilnoprawnych dotyczy wszystkich jednostek należących do sektora finansów publicznych.

Wskazanie osób odpowiedzialnych:

Biorąc pod uwagę, że zarówno nieustalenie, jak i niepobranie lub niedochodzenie należności jednostki sektora finansów publicznych może stanowić podstawę do wszczęcia wobec osób za to odpowiedzialnych dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (**art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych**), kierownictwo jednostki powinno wszcząć niezwłocznie kroki zmierzające do:

- wyegzekwowania należnych instytucji odsetek za zwłokę od nieterminowo opłaconych należności w okresie od 11 lutego 2012 r. do chwili obecnej,
- bieżącego pobierania od kontrahentów jednostki odsetek za zwłokę od zobowiązań opłacanych po terminie.

Jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, (jednostki sektora finansów publicznych –muszą)choćby nie poniósł z tego tytułu żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności (art. 481 § 1 i 2 k.c). Odsetki za zwłokę nalicza się według stopy procentowej określonej przez strony w zawartej umowie, a jeśli nie

została ona ustalona przez strony – nalicza się odsetki ustawowe. Jeśli wpłacona przez dłużnika kwota nie pokrywa w całości należności głównej oraz odsetek, wierzyciel powinien rozliczyć wpłatę dokonaną przez dłużnika na poczet zaległości najpierw na poczet zaległych należności ubocznych (np. odsetek za zwłokę), a dopiero kwotę pozostałą po takim rozliczeniu – na poczet należności głównej (**art. 451 § 1 k.c.**). Decyzja o takim sposobie rozliczenia należy do wierzyciela, który nie musi uzyskiwać na to zgody od dłużnika.

Podstawa prawna: art. 481 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017r. poz.4590 ze zm.).

Rodzaje odsetek

Odsetki kapitałowe

W KC funkcjonują odsetki ustawowe, które mogą występować jako tzw. odsetki kapitałowe (art. 359 KC), czyli odsetki rozumiane jako wynagrodzenie za korzystanie z cudzych pieniędzy lub też jako odsetki za opóźnienie w spłacie zobowiązań (art. 481 KC).

Artykuł 359 KC dotyczy odsetek od sumy pieniężnej, które należą się wierzycielowi tylko wówczas, gdy wynika to z:

- 1) czynności prawnej (np. umowy pożyczki, od której będą naliczane odsetki),
- 2) ustawy (np. KC w stosunku do odsetek za opóźnienie w zapłacie),
- 3) orzeczenia sądu,
- 4) decyzji innego właściwego organu.

Odsetki wynikające z czynności prawnej, które są wynagrodzeniem za korzystanie z cudzego kapitału, zgodnie z zawartą umową (np. pożyczki), są należne za okres do spłaty świadczenia głównego. Odsetki te nazywa się **odsetkami kapitałowymi** i wynikają one najczęściej z zawartej umowy.

Natomiast art. 481 KC stanowi, że jeżeli dłużnik spóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia. Nie ma przy tym

znaczenia, czy opóźnienie było spowodowane okolicznościami, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność, czy też nie (np. opóźnienie jest spowodowane długim okresem księgowania przelewu w banku). Odpowiedzialność dłużnika nie jest więc w ogóle zależna od tego, czy rzeczywiście ponosi on winę za opóźnienie w zapłacie.

Odsetki przysługują wierzycielowi za czas opóźnienia w zapłacie i stają się wymagalne począwszy od bezskutecznego upływu terminu spełnienia świadczenia głównego. Co ważne, przysługują one do momentu zapłaty świadczenia głównego, natomiast nie przysługują za okres do upływu terminu płatności świadczenia głównego.

Odsetki można podzielić na odsetki ustawowe (wynikające z przepisów ustawy) i umowne (wynikające z zawartej umowy). Należy zauważyć, że zarówno odsetki ustawowe, jak i umowne mogą występować jako odsetki kapitałowe oraz odsetki za opóźnienie.

Jeżeli wysokość odsetek kapitałowych nie jest w inny sposób określona (np. w umowie, czy ustawie), należą się **odsetki ustawowe w wysokości równej sumie stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego i 3,5 punktów procentowych.** Maksymalna wysokość odsetek wynikających z czynności prawnej nie może w stosunku rocznym przekraczać dwukrotności wysokości odsetek ustawowych (odsetki maksymalne).

Zgodnie z przepisami prawa, obowiązującymi w 2020 r.:

- 1) począwszy od 1.1.2016 r. **odsetki kapitałowe** ustala się w wysokości równej sumie stopy referencyjnej NBP i 3,5 punktu procentowego, wysokość odsetek ustawowych ogłaszanych przez Ministra Sprawiedliwości, w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”;
- 2) stopa referencyjna NBP była niezmienna od 5.3.2015 r. i wynosiła 1,5%. Odsetki ustawowe wynosiły więc 1,5% + 3,5%, co daje **5% w stosunku rocznym.** **Odsetki maksymalne są ustalone w wysokości dwukrotności odsetek ustawowych, czyli na poziomie 10% w skali roku;**
- 3) na mocy Uchwały Rady Polityki Pieniężnej od 18.3.2020 r. stopa referencyjna została obniżona do 1% (została obniżona o 0,5 punktu procentowego)- **co daje 4,5% w stosunku rocznym (maksymalna stawka - 9%) ;**

4) w dniu 8.4.2020 r. Rada Polityki Pieniężnej po raz drugi dokonała obniżenia stopy referencyjnej NBP z 1% do 0,5% - co daje 4% w stosunku rocznym (maksymalna stawka - 8%);

;

5) w dniu 28.5.2020 r. Rada Polityki Pieniężnej po raz trzeci - w związku z pandemią koronawirusa – dokonała obniżenia stopy referencyjnej NBP do poziomu 0,1% - co daje 3,6% w stosunku rocznym (maksymalna stawka – 7,2%).

Odsetki za opóźnienie

Odsetki ustawowe za opóźnienie mają charakter sankcyjny, są następstwem opóźnienia w spełnieniu świadczenia pieniężnego.

Wierzyciel może ich skutecznie żądać także wtedy, gdy nie poniesie żadnej szkody oraz opóźnienie nie wynikło z winy dłużnika.

Zgodnie z art. 481 KC nalicza się je od niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym i od świadczeń o charakterze cywilnoprawnym. Porównując odsetki ustawowe za opóźnienie z odsetkami ustawowymi, należy wskazać, że odsetki ustawowe (kapitałowe) należą się do dnia wymagalnej zapłaty, a ustawowe – za opóźnienie po tym dniu, z wyjątkiem odsetek za opóźnienie od transakcji handlowych.

Jednakże gdy wierzytelność jest oprocentowana według stopy wyższej, wierzyciel może żądać odsetek za opóźnienie według tej wyższej stopy. Ale maksymalna wysokość odsetek za opóźnienie nie może w stosunku rocznym przekraczać dwukrotności wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie (odsetki maksymalne za opóźnienie). Jeżeli wysokość odsetek za opóźnienie przekracza wysokość odsetek maksymalnych za opóźnienie, należą się odsetki maksymalne za opóźnienie. **Postanowienia umowne nie mogą wyłączać ani ograniczać przepisów o odsetkach maksymalnych za opóźnienie, także w przypadku dokonania wyboru prawa obcego. W takim przypadku stosuje się przepisy ustawy.**

Co ważne, odsetki za opóźnienie, w przeciwieństwie do odsetek kapitałowych, należą się wierzycielowi także wówczas, gdy umowa ich nie przewiduje.

W praktyce często zamiast zwrotu „odsetki za opóźnienie” pojawia się określenie „odsetki za zwłokę”. *W ujęciu potocznym nazwy te są tożsame, jednak w języku prawniczym zwroty te*

mają różne znaczenie: ze zwłoką dłużnika mamy do czynienia wówczas, gdy niedotrzymanie terminu spełnienia świadczenia nastąpiło na skutek okoliczności, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność.

Opóźnienie jest niezależne od winy dłużnika. Dlatego też przepisy KC posługują się zwrotem „opóźnienie”.

Zgodnie z obowiązującymi od 1.1.2016 r. przepisami KC:

- 1) jeżeli stopa odsetek za opóźnienie nie była oznaczona, należą się odsetki ustawowe za opóźnienie,
- 2) maksymalna wysokość odsetek za opóźnienie nie może w stosunku rocznym przekraczać dwukrotności wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie (odsetki maksymalne za opóźnienie),
- 3) zapisami umowy nie można podwyższyć powyższego limitu wysokości maksymalnych odsetek za opóźnienie,
- 4) wysokość odsetek ustawowych za opóźnienie ogłasza Minister Sprawiedliwości, w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej M.P.

➤ **USTAWA z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (tj. Dz.U. z 2017 r. , poz. 659)- ogłoszony 28 marca 2017r. - weszła w życie 30 dni od dnia ogłoszenia.**

Art. 1. W ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1870, 1948, 1984 i 2260 oraz z 2017 r. poz. 60 i 191) wprowadza się następujące zmiany:

5) w art. 58:

6. Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić zgodę na niedochodzenie należności budżetu państwa o charakterze cywilnoprawnym, której kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł.”;

ART.58

Art. 58. 1. Do umarzania, odraczania terminów lub rozkładania na raty spłat należności, o których mowa w art. 55, są uprawnieni:

1) **Minister Finansów** – w odniesieniu do należności Skarbu Państwa wynikających ze stosunków prawnych, w zakresie których jest on właściwy;

1a) **wojewoda** – w odniesieniu do należności Skarbu Państwa wynikających z realizowanych przez wojewodę zadań z zakresu wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa;

2) **kierownik państwowej jednostki budżetowej** – w odniesieniu do pozostałych należności przypadających tej jednostce budżetowej, jeżeli wartość należności głównej nie przekracza kwoty 40 000 zł;

3) **dysponent państwowego funduszu celowego** – w odniesieniu do należności tego funduszu;

4) **dysponent części budżetowej** – w pozostałych przypadkach.

2. Umorzenie należności oraz odroczenie terminu spłaty całości lub części należności albo rozłożenie płatności całości lub części należności na raty następuje, w formie pisemnej, na podstawie przepisów prawa cywilnego.

3. W przypadkach, o których mowa w art. 56 ust. 1 pkt 1, 2 i 4, umorzenie należności następuje w formie jednostronnego oświadczenia woli.

3a. W przypadku, o którym mowa w art. 56 ust. 1 pkt 3, umorzenie należności może nastąpić w formie jednostronnego oświadczenia woli, wówczas gdy uzyskanie oświadczenia woli dłużnika jest niemożliwe albo znacznie utrudnione.

4. Przepisy ust. 1–3a oraz art. 55–57 stosuje się odpowiednio do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat odsetek od tych należności oraz do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłaty innych należności ubocznych.

5. Przepisów ust. 1–4 oraz art. 55–57 nie stosuje się do należności, w przypadku których odrębne przepisy regulują umarzanie, odraczanie terminów spłaty lub rozkładanie na raty spłaty tych należności.

6. Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić zgodę na niedochodzenie należności budżetu państwa o charakterze cywilnoprawnym, której kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł.

JST-zmieniony

6) w art. 59 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. W przypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym wymienionym w art. 9 pkt 3, 4 i 13, mogą być umarzone, terminy ich spłaty mogą zostać odroczone lub płatność tych należności może zostać rozłożona na raty, na zasadach określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu

terytorialnego, z zastrzeżeniem ust. 4.”;

JST- NOWY art.:

7) po art. 59 dodaje się art. 59a w brzmieniu:

„Art. 59a. 1. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może, w drodze uchwały, postanowić o niedochodzeniu należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym wymienionym w art. 9 pkt 3, 4 i 13, których kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do należności powstałych w związku z realizacją:

1) zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami;

2) programów, projektów i zadań finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3.”;

Zgodnie z przepisami prawa, obowiązującymi w 2020 r.:

- 1) w przypadku gdy w umowie nie zawarto zapisów dotyczących odsetek za opóźnienie, stosuje się odsetki ustawowe za opóźnienie;
- 2) ustawowe odsetki za opóźnienie są ustalone w wysokości równej sumie stopy referencyjnej NBP i 5,5%:
- 3) stopa referencyjna NBP wynosiła **do 17.3.2020 r.** 1,5%, więc odsetki ustawowe za opóźnienie wynosiły $1,5\% + 5,5\% = 7\%$; **max- 14%**
- 4) począwszy **od 18.3.2020 r.** stopa referencyjna NBP wynosi 1%, czyli odsetki ustawowe za opóźnienie wynoszą $1\% + 5,5\% = 6,5\%$. Jeżeli jednak wierzytelność jest oprocentowana według stopy wyższej (stopa oprocentowania kapitału), wówczas wierzyciel może żądać odsetek za opóźnienie według tej wyższej stopy (która, jak wskazano powyżej, nie może być wyższa od maksymalnej stopy odsetek kapitałowych, **czyli 13 %**);
- 5) **od dnia 9.4.2020 r.** obowiązywała stopa referencyjna NBP 0,5%, od 29.5.2020 r. stopa referencyjna wynosi natomiast 0,1%. Stąd też od 29.5.2020 r. odsetki ustawowe za opóźnienie wynoszą $0,1\% + 5,5\% = 5,6\%$. **Max- 11,2%.**

Odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych

Oprócz odsetek od kapitału i odsetek za opóźnienie, uregulowanych w KC, istnieją również ustawowe odsetki **za opóźnienie w transakcjach handlowych**.

Odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych zostały uregulowane w TransHandlZapU, zmienionej na mocy ZmTerminZapU, zaś począwszy od 1.1.2020 r. ustawa ta zmieniła nazwę na „ustawa z 8.3.2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych”; dalej zwaną NadmOpTransHandlU.

Transakcja handlowa, do której ma zastosowanie NadmOpTransHandIU, musi być zawarta w tzw. obrocie profesjonalnym (*czyli transakcja z udziałem podmiotów publicznych; także transakcja pomiędzy przedsiębiorcą a przedsiębiorcą*).

Transakcją handlową jest umowa, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, jeżeli strony zawierają ją w związku z wykonywaną działalnością (art.4, pkt 1 NadmOpTransHandIU).

Przykład

Czy umowa najmu może być uznana za transakcję handlową i podlega regulacjom NadmOpTransHandIU?

Tak, umowa polegająca na odpłatnym udostępnianiu rzeczy do użytkowania pomiędzy dwoma przedsiębiorcami lub przedsiębiorcą i podmiotem publicznym, w szczególności najem, stanowi transakcję handlową – (*termin płatności ustalono w okresie dłuższym niż 30 dni*).

Ta ustawa o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, określa szczególne uprawnienia wierzyciela i obowiązki dłużnika w związku z terminami zapłaty w transakcjach handlowych. W art. 2 pkt. 3 NadmOpTransHandIU wskazano m.in., że przepisy tej ustawy stosuje się do transakcji handlowych, których wyłącznymi stronami są podmioty, o których mowa w art. 3 **PrZamPubU** (po zmianie od. 1.1.2021r.- art.4 **PrZamPubU**) (przyjęto tam między innymi, że ustawę stosuje się do udzielania zamówień publicznych, przez jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych).

Natomiast w art. 3 pkt 3 NadmOpTransHandIU postanowiono, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do umów, których stronami są wyłącznie podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 5 NadmOpTransHandlU, jeżeli strony transakcji handlowej - z wyłączeniem podmiotu publicznego będącego podmiotem leczniczym - przewidziały w umowie termin zapłaty dłuższy niż 30 dni, wierzyciel, który nie jest dużym przedsiębiorcą, może żądać odsetek ustawowych po upływie 30 dni, liczonych od dnia spełnienia swojego świadczenia i doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, do dnia zapłaty, ale nie dłużej niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego.

Terminy zapłaty w transakcjach, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny

Celem wprowadzonych zapisów ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, jest uniemożliwienie podmiotom publicznym narzucania przedsiębiorcom terminów zapłaty dłuższych niż 30 dni.

W stanie prawnym do 31.12.2019 r. przepisy (art. 8 ust. 2 NadmOpTransHandlU) stanowiły, że w sytuacji gdy dłużnikiem był podmiot publiczny niebędący podmiotem leczniczym, możliwe było wydłużenie terminu płatności do 60 dni, pod warunkiem, że ustalenie to zostało obiektywnie uzasadnione właściwością lub szczególnymi elementami umowy. Terminy zapłaty liczone są od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, które potwierdzają dostawę towaru lub wykonanie usługi. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie daty otrzymania faktury lub rachunku - od dnia dostarczenia towaru lub wykonania usługi.

Od 1.1.2020 r. znowelizowana NadmOpTransHandlU uchyliła ten przepis, ponieważ w ocenie ustawodawcy terminy te były zbyt często przedłużane, i nie ma powodu, aby podmioty publiczne zwlekały z zapłatą aż dwa miesiące, gdyż dysponują one pewnymi źródłami dochodów.

Dlatego też, z dniem od 1.1. 2020 r. wprowadzona została zasada, że sektor publiczny , dokonują płatności nie później niż w terminie 30-dniowym, bez możliwości wydłużenia. Wyjątkiem są podmioty publiczne będące podmiotami leczniczymi, dla których pozostawiono termin 60 dni.

Jak stanowi zapis art.8 NadmOpTransHandlU, w sytuacji gdy w umowie termin zapłaty jest dłuższy niż 30 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, wierzycielowi przysługują odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych za okres od dnia wymagalności świadczenia pieniężnego do dnia zapłaty, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wierzyciel spełnił swoje świadczenie,**
- 2) wierzyciel nie otrzymał zapłaty w terminie określonym w umowie.**

Jak wskazano powyżej, termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 30 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi. Jeżeli ustalony w umowie termin zapłaty jest dłuższy niż 30 dni od wskazanych terminów, wierzycielowi, który spełnił swoje świadczenie, po upływie 30 dni przysługują odsetki ustawowe.

W celu ochrony wierzycieli w NadmOpTransHandlU, przewidziano rozwiązanie, które wzorowane jest na regulacjach holenderskich. *W przypadku transakcji, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny (JB/ZB), z wyjątkiem podmiotów publicznych będących podmiotami leczniczymi), mimo ustalenia w umowie*

terminu zapłaty dłuższego niż 30-dniowy, z mocy ustawy

automatycznie zastąpi go termin 30 dni.

W związku z powyższym, jeżeli zostanie ustalony dłuższy termin zapłaty, niż maksymalny termin wskazany w ustawie, to takie postanowienia umowne będą nieważne i - z mocy ustawy - automatycznie zastąpi go termin ustawowy. Po jego upływie wierzycielowi będą przysługiwały odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych.

Przykład

Jeżeli np. JB zawiera ze Spółką ABC umowę i będzie jej dłużnikiem, to maksymalny termin zapłaty wynosi 30 dni. Jeżeli na prośbę JB ustalony zostanie dłuższy termin zapłaty (40 dni), **to takie postanowienia umowne będą nieważne i z mocy ustawy będzie miał zastosowanie termin 30-dniowy, po upływie którego (od 31- do 40 dnia)** będą Spółce ABC przysługiwały odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych bez wezwania.

Koniec

W przypadku gdy strony ustalą termin spełnienia świadczenia pieniężnego w częściach, maksymalny termin zapłaty określony w NadmOpTransHandlU stosuje się do każdej części świadczenia pieniężnego.

Przykład

Jeżeli Firma dostarczy towary partiami dla JB, termin zapłaty za każdą partię towarów nie może przekroczyć maksymalnego terminu zapłaty 30-dniowego.

Jak stanowi art. 6 ust.1 NadmOpTransHandlU, jeżeli strony transakcji handlowej nie przewidziały w umowie terminu zapłaty, wierzycielowi, bez wezwania, przysługują odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych po upływie 30 dni liczonych od dnia spełnienia przez niego świadczenia do dnia zapłaty.

Zgodnie z przepisami prawa, obowiązującymi w 2019 r.:

- 1) odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych były równe sumie stopy referencyjnej NBP i 8 %,
- 2) stopa referencyjna NBP **od 5.3.2015 r. do 17.3.2020 r.** wynosiła 1,5%, odsetki ustawowe wynosiły więc do 31.12.2019 r. 1,5% + 8%, **tj. 9,5% w stosunku rocznym. Co ważne,**

nie istniało wówczas rozróżnienie na podmioty lecznicze i nielecznicze, które wprowadzono począwszy od 1.1.2020 r.

Począwszy od 1.1.2020 r. obowiązują nowe przepisy wprowadzone przez NadmOpTransHandIU, zgodnie z którymi:

Zgodnie z przepisami prawa, obowiązującymi w 2020 r. odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych:

- 1) w przypadku transakcji handlowych, w których dłużnikiem **jest podmiot publiczny** będący podmiotem leczniczym – to odsetki w wysokości równej sumie stopy referencyjnej NBP i 8 %,
- 2) w przypadku transakcji handlowych, w których dłużnikiem **nie jest podmiot publiczny** będący podmiotem leczniczym – *to odsetki w wysokości równej sumie stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego i 10%.*

Co ważne, **nie stosuje się przepisu art. 481 § 2 KC o odsetkach maksymalnych**, dlatego, jeżeli strony umowy określą wyższe odsetki za opóźnienie, będą je wówczas obowiązywały odsetki ustalone w umowie.

Pomimo iż w 2020 r. stopa referencyjna NBP została zmieniona trzykrotnie (w wyniku pandemii koronawirusa) i wszystkie te zmiany mają wpływ na limity wielkości odsetek wskazanych zapisami KC, to w przypadku odsetek za opóźnienie w transakcjach handlowych ma znaczenie wyłącznie stopa referencyjna obowiązująca w dniu 1.1.2020 r. oraz 1.7.2020 r.

Zgodnie z art. 11b NadmOpTransHandIU do ustalenia wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych stosuje się stopę referencyjną NBP obowiązującą w dniu:

- 1) **1 stycznia – do odsetek należnych za okres od 1 stycznia do 30 czerwca,**
- 2) **1 lipca – do odsetek należnych za okres od 1 lipca do 31 grudnia.**

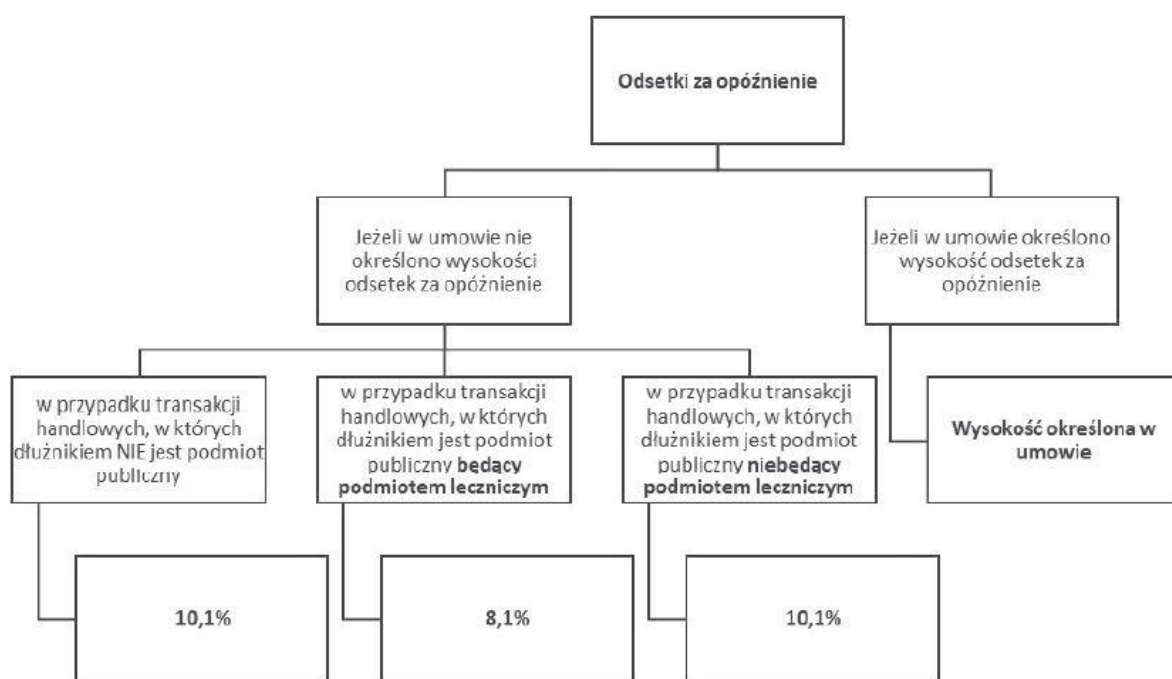
Stąd wniosek, że pomimo iż stopa referencyjna została zmieniona 18.3.2020 r., następnie 8.4.2020 r. oraz 28.5.2020 r., to jednak nowe odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych, bazujące na niższej stopie referencyjnej, zaczęły obowiązywać od 1.7.2020 r. Nawet jeżeli stopa referencyjna zostanie ponownie zmieniona

do tego czasu, wówczas wartość odsetek w drugim półroczu 2020 r. będzie zależała od tego, ile będzie wynosiła stopa referencyjna na dzień 1.7.2020 r.

Stan prawny obowiązujący od 1.1.2020 r. przedstawiono na schemacie 1, biorąc pod uwagę zmiany stopy referencyjnej, która nastąpiła od 29.5.2020 r. ustalając stopę referencyjną na poziomie 0,1%.

Przypomnijmy, że Rada Polityki Pieniężnej, po posiedzeniu w dniu 28 maja 2020 r., podjęła decyzję o obniżeniu stopy referencyjnej NBP o 0,40 pkt proc., tj. do poziomu 0,10%. Uchwała RPP w tej sprawie weszła w życie 29.05.2020 r. Od tego dnia zmieniły się również stawki odsetek ustawowych wynikających z KC. Natomiast odsetki za opóźnienie określone w NadmOpTransHandlU do 30.06.2020r. pozostawały bez zmian. To była już trzecia obniżka stóp w ciągu niecałych trzech miesięcy. 17.03.2020 r. bowiem RPP podjęła decyzję o obniżeniu stopy referencyjnej NBP o 0,5 pkt proc., tj. do poziomu 1,00%. Uchwała RPP w tej sprawie weszła w życie 18.03.2020 r. Z kolei 8.04. 2020 r., podjęła decyzję o obniżeniu stopy referencyjnej również o 0,5 pkt proc., tj. do poziomu 0,50% - uchwała RPP weszła w życie 9.04.2020 r.

Schemat 1. Wysokość odsetek za opóźnienie w transakcjach handlowych od 1.7.2020 r.



Biorąc powyższe pod uwagę, wysokości odsetek ustawowych za opóźnienie w transakcjach handlowych na rok 2021 tj. od 1 stycznia do 30 czerwca 2021 r., z uwagi na fakt, że stopa

referencyjna na dzień 1 stycznia 2021 r. wynosiła 0,1%, będzie obowiązywał
odpowiednio:

- 1) **8,1%** (tj. 0,1% + 8 punktów procentowych) w stosunku rocznym - w przypadku transakcji handlowych, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym;
- 2) **10,1%** (tj. 0,1% + 10 punktów procentowych) w stosunku rocznym - w przypadku transakcji handlowych, w których dłużnikiem nie jest podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym (IK).

2021r. i 2022r. – zmiany odsetek-

podwyższanie - INFLACJA

2023r. – zmiany odsetek – obniżenie-

IX i X

Odsetki ustawowe

okres obowiązywania:

od **7.09.2023**

odsetki	za opóźnienie	kapitałowe
stawka % rocznie	11,50%	9,50%
podstawa prawna	art. 481 § 2 K.c.	art. 359 § 2 K.c.

Odsetki maksymalne

okres obowiązywania:

od **7.09.2023**

odsetki	za opóźnienie	kapitałowe
stawka % rocznie	23%	19%
podstawa prawna	art. 481 § 2 ¹ K.c.	art. 359 § 2 ¹ K.c.

Odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych

okres obowiązywania:

od **1.07.2023** do **31.12.2023**

Kategoria dłużnika	1.07.2023 r. - 31.12.2023 r.
podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym	stopa referencyjna NBP obowiązująca w dniu 01.07.2023 r. + 8 pp (14,75%)
podmiot inny niż publiczny będący podmiotem leczniczym	stopa referencyjna NBP obowiązująca w dniu 01.07.2023 r. + 10 pp (16,75%)
Podstawa prawna:	art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 711 ze zm.)

Odsetki ustawowe

okres obowiązywania:

od **5.10.2023**

odsetki	za opóźnienie	kapitałowe
stawka % rocznie	11,25%	9,25%
podstawa prawna	art. 481 § 2 K.c.	art. 359 § 2 K.c.

Odsetki maksymalne

okres obowiązywania:

od **5.10.2023**

odsetki	za opóźnienie	kapitałowe
stawka % rocznie	22,5%	18,5%
podstawa prawna	art. 481 § 2 ¹ K.c.	art. 359 § 2 ¹ K.c.

Odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych

okres obowiązywania:

od **1.07.2023** do **31.12.2023**

Kategoria dłużnika	1.07.2023 r. - 31.12.2023 r.
podmiot publiczny będący podmiotem leczniczym	stopa referencyjna NBP obowiązująca w dniu 01.07.2023 r. + 8 pp (14,75%)
podmiot inny niż publiczny będący podmiotem leczniczym	stopa referencyjna NBP obowiązująca w dniu 01.07.2023 r. + 10 pp (16,75%)
Podstawa prawna:	art. 4 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 711 ze zm.)

Ujmowanie odsetek z tytułu zwłoki w zapłacie

Zobowiązanie powinno również obejmować przewidzianą w NadmOpTransHandlU ryczałtową rekompensatę w wysokości równowartości kwoty euro, w przypadku gdy została ona naliczona przez wierzyciela.

Rekompensata zwiększa zobowiązanie w korespondencji z pozostałymi kosztami operacyjnymi.

W transakcjach handlowych, w których dłużnikiem jest podmiot publiczny, wierzycielowi, bez wezwania, przysługują odsetki ustawowe za opóźnienie w transakcjach handlowych, za okres od dnia wymagalności świadczenia pieniężnego do dnia zapłaty, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wierzyciel spełnił swoje świadczenie,
- 2) wierzyciel nie otrzymał zapłaty w terminie określonym w umowie.

Natomiast wierzyciel podmiotu publicznego (JB/ZB) ma prawo dochodzić odsetek ale nie musi z tego prawa skorzystać.

[Przykład]

Spółka X wynajęła pomieszczenia dla JB, ustalono termin wymagalnej zapłaty 45 dni od daty wystawienia faktury (JB -zapłacił w tym terminie), to - w myśl art. 5 NadmOpTransHandlU - Spółka X może żądać odsetek ustawowych po upływie 30 dni (*od 31 do 45 dnia*), liczonych od dnia spełnienia swojego świadczenia i doręczenia dłużnikowi (JB) faktury, potwierdzającej ostatek towarów i wykonanie usługi, do dnia zapłaty, ale nie dłużej niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego.

Zryczałtowana rekompensata kosztów dochodzenia należności

Wzorując się na rozwiązaniu przyjętym w prawie irlandzkim i brytyjskim NadmOpTransHandIU wprowadza trzy stopnie rekompensaty w zależności od wartości świadczenia pieniężnego.

W stanie prawnym obowiązującym do końca 2019 r. wierzycielowi, który spełnił swoje świadczenie i nie otrzymał zapłaty w terminie, przysługiwała dodatkowo od dłużnika, bez wezwania, równowartość kwoty 40 euro jako rekompensata za koszty odzyskiwania należności (przeliczonej na złote według średniego kursu euro ogłoszonego przez NBP ostatniego dnia roboczego miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym świadczenie pieniężne stało się wymagalne).

Począwszy od 1.1.2020 r. kwota rekompensaty została zróżnicowana i wynosi:

- 1) 40 euro - gdy wartość świadczenia pieniężnego nie przekracza 5000 zł,**
- 2) 70 euro - gdy wartość świadczenia pieniężnego jest wyższa niż 5000 zł, ale niższa niż 50 000 zł,**
- 3) 100 euro - gdy wartość świadczenia pieniężnego jest równa lub wyższa od 50 000 złotych.**

Rekompensata przysługuje wierzycielowi od dłużnika, a uprawnienie do naliczenia rekompensaty jest możliwe od momentu, gdy odsetki za opóźnienie w płatnościach staną się wymagalne, bez wezwania do jej zapłaty.

W przypadku gdy strony umowy ustalą, że świadczenie pieniężne będzie spełniane częściami, uprawnienie do rekompensaty przysługuje w stosunku do każdej niezapłaconej części.

Rekompensata przysługuje od każdej niezapłaconej wierzytelności lub części wierzytelności, jeżeli strony ustaliły w umowie, że świadczenie będzie spełniane w częściach. Rekompensata stanowi stałą, zryczałtowaną kwotę uśrednionych kosztów dochodzenia należności i jest niezależna od czynników takich jak wina dłużnika czy czas opóźnienia. Wierzyciel może ją naliczyć, w przypadku braku terminowej zapłaty przez dłużnika, niezależnie od tego, czy faktycznie poniósł jakiegokolwiek koszty. Oznacza to możliwość naliczenia rekompensaty w przypadku znacznego opóźnienia w zapłacie należności, jak również gdy opóźnienie to jest niewielkie. Jeżeli koszty odzyskiwania należności przekroczyły przysługującą równowartość kwoty euro, wierzycielowi przysługiwał zwrot kosztów dochodzenia należności przewyższających tę kwotę.

Uprawnienie to wynika z art. 10 NadmOpTransHandIU.

Rekompensata jest uprawnieniem, które nie zależy od tego, czy wierzyciel rzeczywiście poniósł w konkretnej sytuacji jakiegokolwiek uszczerbek związany ze spełnieniem przez dłużnika jego świadczenia z opóźnieniem. Jeżeli natomiast koszty odzyskania należności przekroczą kwotę rekompensaty (40 euro, 70 euro lub 100 euro), wówczas wierzyciel będzie miał możliwość uzyskania zwrotu wszelkich wydatków, które przewyższyły wysokość rekompensaty, a które poniósł on w związku z próbą odzyskania należności (zarówno wg przepisów sprzed, jak i po 1.1.2020 r.).

Rekompensata w transakcjach handlowych, w których wierzycielem jest podmiot publiczny

W związku z pojawiającymi się dotychczas wątpliwościami co do możliwości niepobierania rekompensaty przez podmioty publiczne, gdy jest ona równa albo nawet większa od należności głównej, w *FinPubU* wprowadzono zmiany, które jasno przesądzają, że dysponent części budżetowej, dysponent państwowego funduszu celowego lub organ stanowiący

jednostki samorządu terytorialnego, mogą w takiej sytuacji wyrazić zgodę na niedochodzenie rekompensaty.

Nowe brzmienie art. 59a ust. 1 FinPubU, obowiązujące od 1.1.2020 r. (wprowadzone przez art. 8 pkt 2 OgrZatorPIU), wskazuje, że „organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może, w drodze uchwały, postanowić o niedochodzeniu należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym wymienionym w art. 9 pkt 3 (jednostki budżetowe), 4 (samorządowe zakłady budżetowe) i 13 (samorządowe instytucje kultury), których kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł, a w przypadku należności z tytułu rekompensaty, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych - jeżeli jej kwota jest równa świadczeniu pieniężnemu w rozumieniu tej ustawy albo większa od tego świadczenia”.

Uzasadniając powyższą zmianę do NadmOpTransHandIU, Ministerstwo Finansów wskazało, że „zdarzają się sytuacje, że rekompensata 40 euro jest równa albo nawet większa od należności głównej. W takich przypadkach żądanie rekompensaty postrzegane jest jako działanie zbyt restrykcyjne i nieuzasadnione. To powoduje podważenie zaufania do instytucji publicznych (...) Organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego będą mogły przyjąć uchwałę o niedochodzeniu takiej rekompensaty przez jednostki sektora samorządu terytorialnego, jeżeli należność główna jest równa lub mniejsza od rekompensaty”.

Nowe brzmienie art. 58 ust. 6 FinPubU, obowiązujące od 1.1.2020 r. (wprowadzone przez art. 8 pkt 2 OgrZatorPIU),

6. Dysponent części budżetowej lub dysponent państwowego funduszu celowego może wyrazić zgodę na niedochodzenie należności budżetu państwa o charakterze cywilnoprawnym, której kwota wraz z odsetkami nie przekracza 100 zł, a w przypadku należności z tytułu rekompensaty, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 893) – jeżeli jej kwota jest równa świadczeniu pieniężnemu w rozumieniu tej ustawy albo większa od tego świadczenia.

Obliczenie wielkości odsetek za opóźnienie

Odsetki za opóźnienie oblicza się, mnożąc kwotę zaległości w spłacie kwoty należności przez liczbę dni opóźnienia w zapłacie i przez stawkę odsetek za opóźnienie (w stosunku rocznym) i dzieląc tak otrzymany wynik przez 365.

Wzór naliczania odsetek za opóźnienie (w przypadku jednej stawki odsetek) to:

kwota zaległości $\times (l \times s) \div 365 =$ kwota odsetek za opóźnienie

gdzie:

l – liczba dni opóźnienia,

s – stawka odsetek za opóźnienie w stosunku rocznym.

Jeżeli w okresie, za który naliczane są odsetki za opóźnienie, zmieniła się stawka odsetek (np. w przypadku zmiany ustawowej kwoty odsetek za opóźnienie, gdy brak określenia kwoty odsetek w umowie), stawkę odsetek za opóźnienie będzie stanowiła średnia z obowiązujących kwot odsetek ważona liczbą dni opóźnienia, przez które dana stawka obowiązywała.

Wzór naliczania odsetek za opóźnienie, w przypadku gdy w okresie, za który przysługują odsetki, występowały dwie różne stawki odsetek za opóźnienie, to:

kwota zaległości $\times [(l_1 \times s_1 + l_2 \times s_2) \div (l_1 + l_2)] \div 365 =$ kwota odsetek za opóźnienie

gdzie:

l_1 – liczba dni opóźnienia w trakcie obowiązywania pierwszej stawki odsetek,

s_1 – pierwsza stawka odsetek za opóźnienie,

l_2 – liczba dni opóźnienia w trakcie obowiązywania drugiej stawki odsetek,

s_2 – druga stawka odsetek za opóźnienie.

Naliczenie odsetek za opóźnienie nie wymaga tworzenia odrębnego dokumentu, jednak kontrahentom spóźniającym się z zapłatą można wystawić tzw. notę odsetkową – dokument informujący o kwocie naliczonych do tej pory odsetek.

Wyżej opisane zasady naliczania odsetek działają dwustronnie: dłużnik wie, w jakiej kwocie mogą być naliczone odsetki, i może odpowiednio uwzględnić ten fakt przy ustalaniu wielkości swoich zobowiązań.

Ujmowanie odsetek z tytułu zwłoki

w zapłacie

DLA CELÓW BILANSOWYCH

Zobowiązania z tytułu dostaw i usług wykazuje się w kwocie wymaganej zapłaty, czyli wraz z odsetkami z tytułu zwłoki w zapłacie, jeżeli jednostka została nimi obciążona przez wierzyciela lub sama je naliczyła (zgodnie z umową i zasadą memoriału).

Odsetki od zaległości podatkowych

Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych są określone w art.56 **OrdPU**. Stanowią równowartość dwukrotności podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego NBP oraz dwóch punktów procentowych, **nie mniej jednak niż 8%**. **Stawka ta może być obniżona do 50% stawki podstawowej, gdy:**

- 1) prawnie skuteczna korekta deklaracji zostanie złożona nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji,
- 2) zaległość podatkowa zostanie zapłacona w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty,
- 3) korekta nie została złożona po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej,
- 4) korekta nie została dokonana w wyniku czynności sprawdzających.

W 2016 r. wprowadzono podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki podstawowej²⁹. Stosuje się ją jedynie w określonych przypadkach: do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym. Wysokość odsetek za zwłokę jest ogłaszana w Monitorze Polskim przez ministra właściwego ds. finansów publicznych.

Bez zmian (od 1 stycznia 2016 r.) pozostają wskazane poniżej odsetki od zaległości podatkowych:
8% w skali roku - stawka podstawowa odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych,
4% w skali roku - opłata prolongacyjna,

²⁹ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649), art.1 (w OrdPU dodano art.56b)

4% w skali roku - stawka obniżona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (50% stawki podstawowej),

12% w skali roku - stawka podwyższona odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (150% stawki podstawowej).

W 2020 r. stawki odsetek podatkowych nie uległy zmianie wskutek ww. zmiany stóp NBP, bowiem zgodnie z art. 56 § 1 OrdPU *stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%*. Jako, że suma 200% stopy lombardowej i 2% wynosi 5% ($200\% \times 1,5\% + 2\% = 5\%$), to podstawowa stawka odsetek podatkowych **pozostaje bez zmian w 2020r. w wysokości 8% w skali roku.**

Zmiana odsetek- od 7.04.2022r.- podwyższane- INFLACJA

2023 r.

Podstawowe odsetki od zaległości podatkowych

okres obowiązywania:

od **7.09.2023**

15% rocznie
(brak publikacji aktu prawnego)

Podstawowe odsetki od zaległości podatkowych stosuje się na podstawie art. 56 Ordynacji podatkowej.

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703)

Obniżone odsetki od zaległości podatkowych (50% stawki podstawowej)

okres obowiązywania:

od 7.09.2023

7,50% rocznie
(brak publikacji aktu prawnego)

Obniżone odsetki stosuje się na podstawie art. 56a Ordynacji podatkowej.

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703)

Podwyższone odsetki od zaległości podatkowych (150% stawki podstawowej)

okres obowiązywania:

od 7.09.2023

22,50% rocznie
(brak publikacji aktu prawnego)

Podwyższone odsetki stosuje się na podstawie art. 56b Ordynacji podatkowej.

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703)

Podstawowe odsetki od zaległości podatkowych

okres obowiązywania:

od 5.10.2023

14,5% rocznie

(Mon. Pol. z 2023 r. poz. 1101)

Podstawowe odsetki od zaległości podatkowych stosuje się na podstawie art. 56 Ordynacji podatkowej.

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703)

Obniżone odsetki od zaległości podatkowych (50% stawki podstawowej)

okres obowiązywania:

od **5.10.2023**

7,25% rocznie

(Mon. Pol. z 2023 r. poz.
1101)

Obniżone odsetki stosuje się na podstawie art. 56a Ordynacji podatkowej.

Podstawa prawna: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. z 2021 r. poz. 703)

Odsetki od składek na ubezpieczenia społeczne

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych od nieopłaconych w terminie składek należne są od płatnika składek odsetki za zwłokę, na zasadach i w wysokości określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. OrdPU z wyłączeniem art. 56a.

Stąd również **stawka odsetek od zaległości składowych w 2020r. nie uległa zmianie i wynosiła 8% w skali roku** - tyle samo, co podstawowa stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Zgodnie z brzmieniem art. 23 ust. 1a SysUbSpołU, po zmianie przepisu od 18 września 2021 r. odsetek za zwłokę nie nalicza się, jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby 1% kwoty minimalnego wynagrodzenia (z zastrzeżeniem ust. 1b–1f).

Również w zmienionym terminie **od 18.9.2021r. wyłączono możliwość naliczania odsetek od składek nieopłaconych w terminie z przyczyn leżących po stronie ZUS**. Nie liczy się wówczas odsetek od dnia, w którym składki stały się wymagalne, do dnia ich opłacenia (art. 23 ust. 1b).

W art. 23 ust. 1c SysUbSpołU wylicza się sytuacje, kiedy podmiot nie nalicza odsetek. Chodzi o sytuację nieopłacenia składek wynikającą z:

- 1. błędnego zawiadomienia przez ZUS o stanie rozliczeń;**
- 2. zastosowania się płatnika składek w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej ZUS, z uwzględnieniem art. 34 ust. 15 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców;**
- 3. zastosowania się płatnika składek do pisma ZUS w jego indywidualnej sprawie;**
- 4. zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej ZUS, która następnie uległa zmianie.**

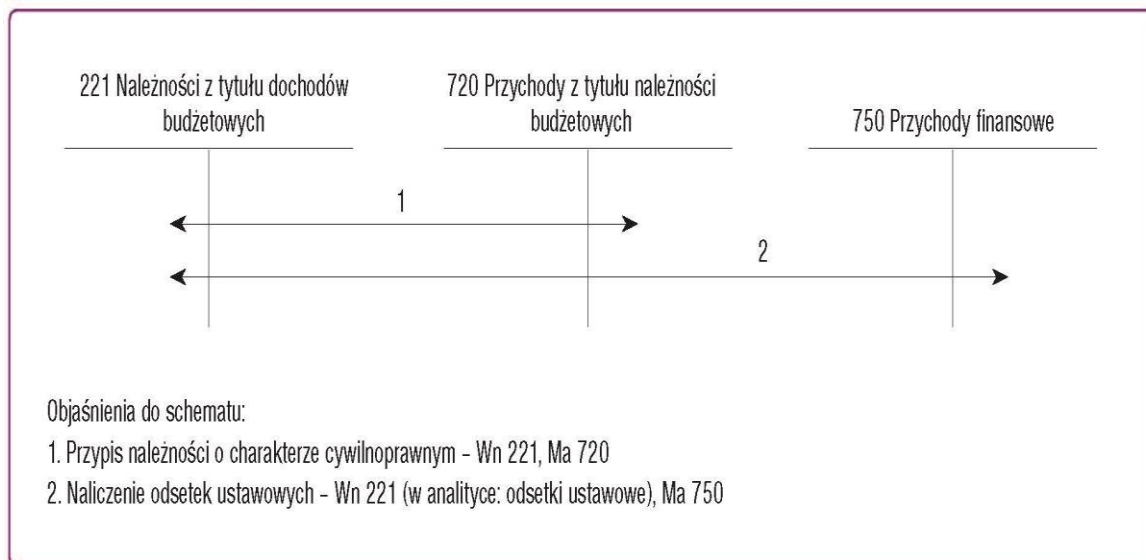
Zgodnie z art. 23 ust. 1e SysUbSpołU, ZUS jest zobowiązany do zawiadomienia płatnika składek o kwocie nieopłaconych w terminie składek z przyczyn leżących po stronie Zakładu.

Jednocześnie ZUS ma obowiązek poinformowania płatnika o obowiązku ich opłacenia bez odsetek za zwłokę w terminie 14 dni. Termin ten liczy się od dnia otrzymania przez płatnika zawiadomienia. **Jeśli składki nie zostaną opłacone w tym terminie (z art. 23 ust. 1e), ZUS nalicza odsetki za zwłokę od dnia, w którym składki stały się wymagalne - do dnia ich opłacenia.**

EWIDENCJE KSIĘGOWE:

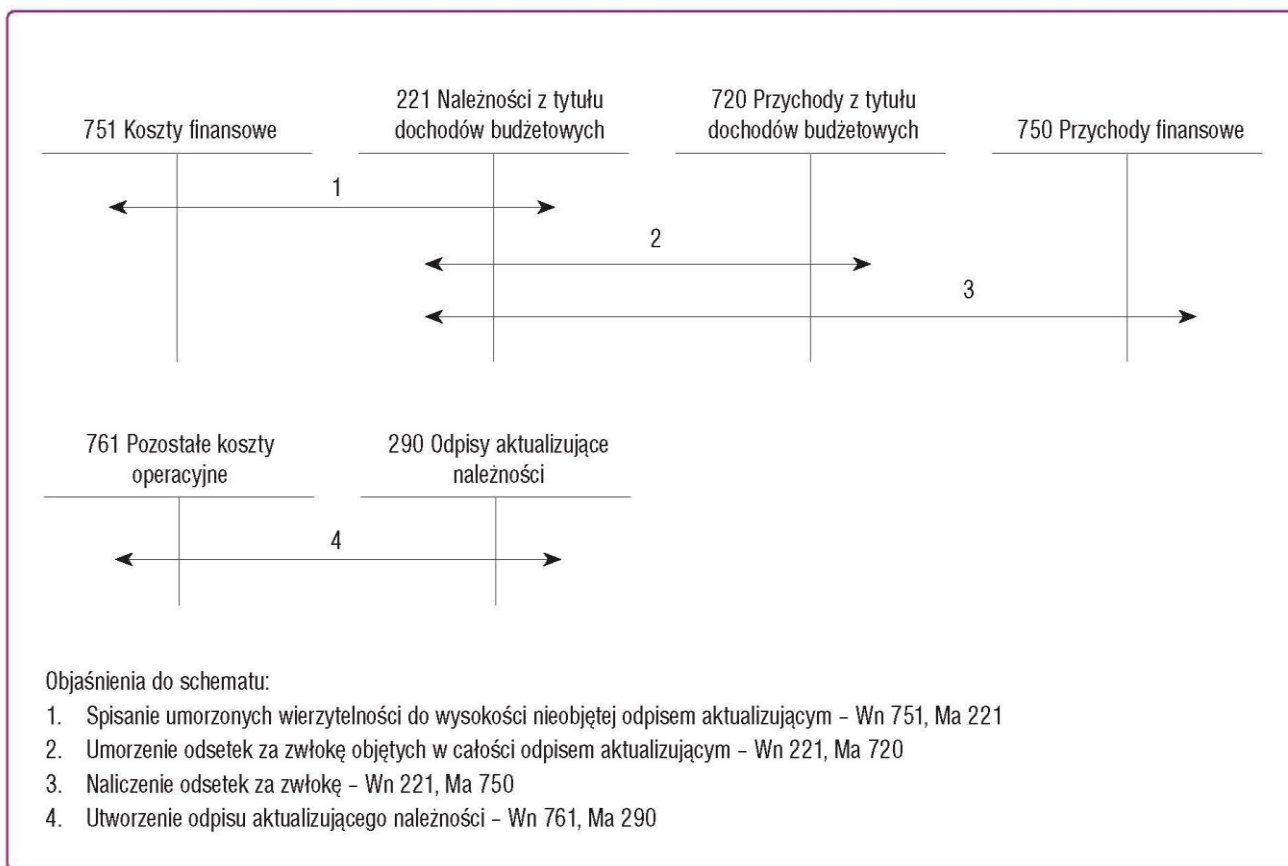
Schemat 1. Ewidencja księgowa należności o charakterze cywilnoprawnym

Schemat 1. Ewidencja księgowa należności o charakterze cywilnoprawnym



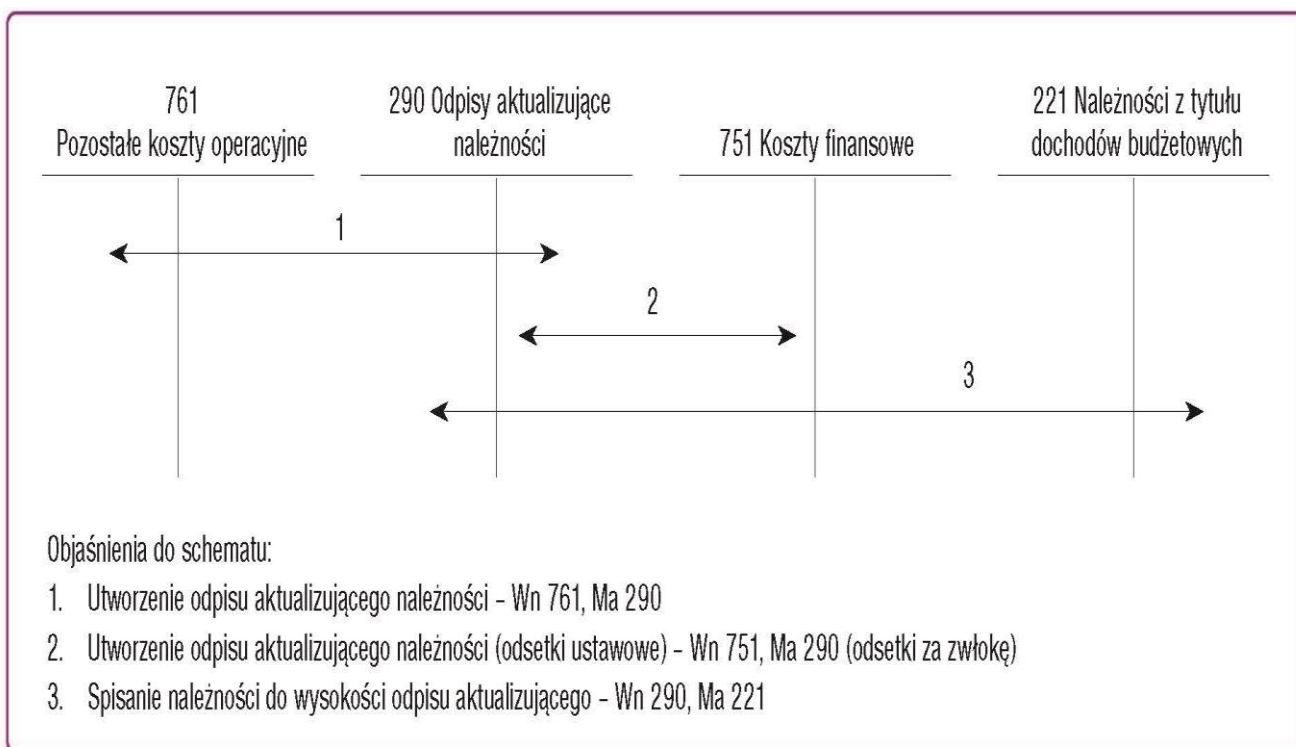
Schemat 2. Ewidencja księgowa umorzonych wierzytelności

Schemat 2. Ewidencja księgowa umorzonych wierzytelności



Schemat 3. Ewidencja księgowa utworzenia odpisu aktualizującego

Schemat 3. Ewidencja księgowa utworzenia odpisu aktualizującego



Schemat 4. Ewidencja księgowa zapłaty należności po uprawomocnieniu się wyroku

Schemat 4. Ewidencja księgowa zapłaty należności po uprawomocnieniu się wyroku

