

Cz. III

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

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. Wykładowca wyższych uczelni – Wyższej Szkoły Zarządzania i Bankowości w Krakowie oraz Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie w tym studiów podyplomowych na wydziale Finansów UEK. Jest dyplomowanym księgowym, z kilkunastoletnim doświadczeniem na stanowisku głównego księgowego jednostek sektora finansów publicznych i spółek, **autor i współautor pozycji książkowych (w tym aktualnej: Ustawy o rachunkowości w jednostkach sektora finansów publicznych (komentarz) – pod redakcją Wojciecha Andrzeja Nowaka - C.H.BECK 2023r.) 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, Sądów, Ministerstw i innych ważnych Urzędów państwowych i samorządowych. Nawiązuje doskonały kontakt z uczestnikami - jest współpracownikiem wielu Agencji Szkoleniowych.

Sprawozdanie finansowe jednostek sektora finansów publicznych

Cel sporządzania sprawozdań finansowych

Ustawa o finansach publicznych nie definiuje celu sporządzania sprawozdań finansowych jednostek budżetowych.

Podobnie RachunkU nie określa bezpośrednio celu sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, można go jednak zdefiniować na podstawie ogólnych zasad rachunkowości.

Zgodnie z RachunkU:

1) jednostki są zobowiązane stosować przyjęte zasady rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy (art. 4 ust. 1 RachunkU),

2) określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu ostrożności (art. 8 ust. 1 RachunkU).

Na podstawie ogólnych zasad rachunkowości należy zatem stwierdzić, że celem sporządzania sprawozdań finansowych jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji finansowej, majątkowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Cel sporządzania sprawozdań finansowych został również określony w założeniach koncepcyjnych MSR.

WAŻNE

Nadrzędnym celem sprawozdania finansowego jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej jednostki, jej wynikach finansowych oraz zmianach sytuacji finansowej,

użytecznych dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Powiązania pomiędzy rachunkowością, księgami rachunkowymi i sprawozdaniami finansowymi

Zgodnie z RachunkU odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości **ponosi kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 RachunkU), w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku gdy określone obowiązki zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą¹.**

Rachunkowość jednostki obejmuje (art. 4 ust. 3 RachunkU) m.in.:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- 3) sporządzanie sprawozdań finansowych.

Przyjęte zasady rachunkowości (w tym plan kont oraz wykaz ksiąg rachunkowych)

Zakres zasad rachunkowości został określony w art. 10 RachunkU, zgodnie z którym jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim zasady (politykę) rachunkowości. **Do obowiązkowych elementów zasad rachunkowości należy m.in. plan kont oraz wykaz ksiąg rachunkowych.** Plan kont obejmuje wykaz kont wraz z opisem zasad funkcjonowania, a także ich korespondencję.

¹ (Z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie spisu z natury). W JSFP kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie rachunkowości głównemu księgowemu.

Podstawą sporządzenia planu kont w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych jest § 20 ZasRachR.

Zgodnie z ZasRachR w każdej jednostce budżetowej i samorządowym zakładzie budżetowym należy opracować plan kont na podstawie odpowiedniego planu kont ustalonego załącznikiem nr.3 do ZasRachR.

Przy ustalaniu planu kont należy także wziąć pod uwagę potrzeby informacyjne wynikające z nałożonych obowiązków sprawozdawczych takich jak (§ 21 ZasRachR):

- 1) wykazywanie w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach,
 - 2) uzyskiwanie informacji również w innych układach niż określone w planach kont
- ewidencja aktywów, pasywów oraz kosztów i przychodów może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji.

W pierwszym przypadku w planie kont należy uwzględnić opis stosowanej techniki księgowości, która umożliwi prawidłowe ustalenie wysokości obrotów na kontach, czego przykładem jest konto 130 „Rachunek bieżący jednostki” (*np. do zwrotów nadpłat stosuje się techniczny zapis ujemny, dlatego dopuszczalne jest stosowanie dowodów księgowych innych niż dokumenty bankowe, jeśli jest to konieczne do zachowania czystości obrotów*).

W drugim przypadku ewidencja aktywów, pasywów oraz kosztów i przychodów może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji, np. na potrzeby zarządcze.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych

Przy wdrażaniu zasad (polityki) rachunkowości główny księgowy może skorzystać z prawa, w które wyposażyła go FinPubU.

Mianowicie może on wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne prace niezbędne do zapewnienia prawidłowej ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej (art. 54 ust. 1 i 7 FinPubU).

Powyższe uprawnienie daje możliwość wprowadzenia wewnętrznych regulacji w celu właściwej organizacji zadań z zakresu rachunkowości, w tym dotyczącej obiegu **dowodów księgowych**. Warto podkreślić, że prawidłowo zorganizowany obieg dowodów księgowych, które są ujmowane w księgach rachunkowych, wpływa na dobrą jakość sprawozdań finansowych jednostek sektora samorządowego. **Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości, w tym plan kont oraz prowadzenie ksiąg rachunkowych, powinny być podporządkowane potrzebom informacyjnym wynikającym ze sprawozdań finansowych (cel).**

Sporządzanie sprawozdania finansowego

Sprawozdawczość finansowa wprowadzona przepisami RachBudżR dzieli się na:

- 1) sprawozdania finansowe jednostkowe,**
- 2) sprawozdania finansowe łączne.**

Sprawozdania finansowe sporządzane na podstawie RachBudżR obejmują:

- 1) bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, którego wzór stanowi załącznik Nr 5 do RachBudżR,
- 2) bilans placówki, którego wzór stanowi załącznik Nr 6 do RachBudżR,
- 3) bilans z wykonania budżetu JST, którego wzór stanowi załącznik Nr 7 do RachBudżR,
- 4) bilans budżetu państwa, którego wzór stanowi załącznik Nr 8 do RachBudżR,
- 5) skonsolidowany bilans JST, który sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 9 do RachBudżR,
- 6) rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy), którego wzór stanowi załącznik Nr 10 do RachBudżR,

- 7) zestawienie zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego, które sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 11 do RachBudżR,
- 8) informację dodatkową, którą sporządza się zgodnie z załącznikiem Nr 12 do RachBudżR.

Obowiązek sporządzania sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu jednostki oraz informacji dodatkowej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych mają jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

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

Na mocy RachBudżR wprowadzono obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych *nie tylko jednostkowych, lecz także łącznych – i to w odniesieniu do sektora zarówno rządowego,* jak i samorządowego.

Stosownie do § 27 ust. 1 RachBudżR *łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej jako jednostki nadrzędnej składa się z:*

- 1) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansu tej jednostki oraz z bilansów jednostek podległych lub nadzorowanych,
- 2) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych,

3) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych,

4) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych.

Stosownie do § 2 pkt 4 RachBudżR przez jednostkę nadrzędną *rozumie się jednostkę obsługującą organ będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostkę budżetową lub któremu podlega ta jednostka.*

Wprowadzenie definicji jest związane ze *sporządzaniem i przekazywaniem łącznych sprawozdań finansowych państwowej jednostki budżetowej jako jednostki nadrzędnej (§ 27 RachBudżR).*

Zatem pojęcie *jednostki nadrzędnej odnosi się wyłącznie do jednostek obsługujących dysponentów części budżetowych*, które będą sporządzać łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej.

Na podstawie ZmRachBudżR18 **dodano § 27 ust. 4 RachBudżR.**

Wprowadzono w nim obowiązek sporządzania łącznego sprawozdania finansowego przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia.

Zasady sporządzania tego sprawozdania przez dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia są analogiczne do zasad dotyczących sporządzania – *przez jednostki nadrzędne* – łącznego sprawozdania finansowego.

Z dodanego § 27 ust. 5 RachBudżR wynika, że sporządzając łączne sprawozdanie finansowe, *jednostka nadrzędna uwzględnia łączne*

sprawozdania finansowe sporządzone przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia.

Jej sprawozdanie, jako jednostki nadzorowanej lub podległej, będzie włączane do sprawozdania łącznego.

Jednostka obsługująca dysponenta trzeciego stopnia nie będzie natomiast sporządzać sprawozdania łącznego, a jej sprawozdanie, jako jednostki nadzorowanej lub podległej, będzie włączane do sprawozdania łącznego. To zostało wyjaśnione w broszurze MF „Rozporządzenie w sprawie rachunkowości budżetowej – obowiązujące od 1 stycznia 2018 r.”².

Powiązania pomiędzy kontami a poszczególnymi wierszami sprawozdań

Zorganizowanie rachunkowości w jednostce powinno być poprzedzone analizą informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach z wykonania procesów (budżetowych). **Ponadto należy pamiętać, że czytanie sprawozdań finansowych sporządzanych przez jednostki sektora powinno odbywać się łącznie ze sprawozdaniami budżetowymi, a dane wykazywane w sprawozdaniach finansowych oraz sprawozdaniach budżetowych muszą wynikać z prowadzonej ewidencji księgowej.**

Plan kont syntetycznych oraz prowadzonych do nich kont analitycznych oraz pozabilansowych powinien zostać podporządkowany potrzebom informacyjnym sprawozdań sporządzanych przez jednostki sektora finansów publicznych.

² Zob. MF, Broszura „Rozporządzenie w sprawie rachunkowości budżetowej – obowiązujące od 1.1.2018 r.”, 18.4.2019 r. (dostęp: 17.10.2020 r.).

Należy wspomnieć, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, ustalonym w art. 18 DyscypFinPubU, jest wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów (budżetowym) danych niezgodnych z danymi z ewidencji księgowej. Nie ma natomiast sankcji za naruszenie dyscypliny w przypadku wykazania w sprawozdaniu finansowym danych niezgodnych z danymi w ewidencji księgowej.

Sankcje karne zawiera jednak art. 77 RachunkU, zgodnie z którym kto wbrew przepisom RachunkU dopuszcza do zawarcia w sprawozdaniu finansowym nierzetelnych danych, podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat dwóch lub obu tym karom łącznie.

Ważne

Potrzeby informacyjne sprawozdawczości finansowej i budżetowej decydują o odpowiedniej organizacji rachunkowości na poziomie jednostki budżetowej, jednostki nadrzędnej, która jest odpowiedzialna za sporządzenie sprawozdania finansowego uwzględniającego wyłączenia wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami.

Przygotowanie systemu finansowo-księgowego do sporządzania sprawozdań finansowych – wybrane zagadnienia

Jednym z ważniejszych celów systemu finansowo-księgowego jest zaprezentowanie danych w sprawozdaniu finansowym. **Przygotowanie systemu finansowo-księgowego pod tym kątem wymaga pogłębienia wiedzy z zakresu wyceny i prezentacji poszczególnych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.** Do przygotowania systemu finansowo-księgowego konieczne jest także ustalenie zakresu informacji, które będą potrzebne do wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami.

Prezentacja środków trwałych

Środki trwałe w aktywach bilansu są prezentowane w wartości netto według grup rodzajowych.

System finansowo-księgowy powinien zapewnić prezentację środków trwałych w wartości historycznej oraz dokonanych odpisów umorzeniowych w szczególności według grup rodzajowych. W tym celu niezbędny jest podział konta „Środki trwałe”.

Przykład

Przykładowy podział konta 011 „Środki trwałe”:

1. „Środki trwałe” – syntetyka,
 - 1.1. „Środki trwałe” – analityka – grupy rodzajowe,
 - 1.1.1. „Środki trwałe” – analityka – grupy rodzajowe – obiekty inwentarzowe,
 - 1.1.1.1. „Środki trwałe” – analityka – grupy rodzajowe – obiekty inwentarzowe – osoby lub komórki, którym powierzono poszczególne obiekty inwentarzowe.

Przykład

Przykładowy podział konta 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”:

1. „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – syntetyka,
 - 1.1. „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka „Umorzenie środków trwałych”,
 - 1.1.1. „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka „Umorzenie środków trwałych” – grupy rodzajowe,
 - 1.1.1.1. „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka „Umorzenie środków trwałych” – grupy rodzajowe – obiekty inwentarzowe.

Wprowadzenie powyższej analityki umożliwi prezentację w sprawozdaniu finansowym wartości netto środków trwałych według poszczególnych obiektów oraz grup rodzajowych środków trwałych.

Prezentacja środków trwałych w budowie (inwestycji)

Środki trwałe w budowie (inwestycje) są prezentowane w rzeczowych aktywach trwałych

z uwzględnieniem ostrożnej wyceny. Odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie prezentuje się w ramach informacji uzupełniających.

Ewidencja środków trwałych w budowie (inwestycji) w jednostkach budżetowych jest podporządkowana tytułom zadań inwestycyjnych.

W celach kalkulacyjnych to konto wymaga jednak dalszego podziału, który umożliwiłby rozliczenie poniesionych nakładów inwestycyjnych na:

- 1) poniesione koszty dotyczące środków trwałych w budowie w ramach prowadzonej inwestycji zarówno przez obcych wykonawców, jak i w zakresie własnym,
- 2) poniesione koszty dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej,
- 3) poniesione koszty ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja, modernizacja), które powodują zwiększenie wartości środka trwałego.

Ponadto struktura nakładów powinna wyodrębnić:

- 1) nakłady o charakterze bezpośrednim, jak również nakłady o charakterze pośrednim rozliczane przyjętym kluczem podziałowym, np. inspektor nadzoru,
- 2) źródła finansowania nakładów.

Środki trwałe podlegają ostrożnej wycenie, co oznacza, że na dzień bilansowy podlega ocenie ich realna wartość. Może to ułatwić informacja dotycząca roku rozpoczęcia nakładów, a także analiza ostatnich zapisów na koncie.

Przykład

Przykładowy podział konta 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”:

1. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – syntetyka,
 - 1.1. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – analityka „Nazwy zadań budżetowych”,
 - 1.1.1. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – analityka „Nazwy zadań budżetowych” – analityka „Nakłady bezpośrednie na roboty budowlano-montażowe”,
 - 1.1.2. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – analityka „Nazwy zadań budżetowych” – analityka „Nakłady bezpośrednie na zakup gotowych maszyn i urządzeń”,

1.1.1.1. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – analityka „Nazwy zadań budżetowych” – analityka „Nakłady bezpośrednie na roboty budowlano-montażowe” – analityka „Finansowane ze środków UE”,

1.1.1.2. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” – analityka „nazwy zadań budżetowych” – analityka „Nakłady bezpośrednie na roboty budowlano-montażowe” – analityka „Finansowane ze środków budżetu państwa”.

Koszty pośrednie na środki trwałe w budowie (inwestycje) najczęściej są rozliczane proporcjonalnie do nakładów o charakterze bezpośrednim. Konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”, dotyczące nakładów pośrednich, powinno być rozliczane na poszczególne obiekty w stosunku do poniesionych kosztów bezpośrednich.

Prezentacja należności krótkoterminowych

Należności krótkoterminowe są prezentowane w aktywach obrotowych z wyodrębnieniem następujących tytułów:

- 1) należności z tytułu dostaw i usług,
- 2) należności od budżetów,
- 3) należności z tytułu ubezpieczeń społecznych,
- 4) pozostałych należności oraz rozliczeń z tytułu środków na wydatki budżetowe,
- 5) dochodów budżetowych.

Należności w sprawozdaniu finansowym są wyceniane w kwocie wymagającej zapłaty z uwzględnieniem ostrożnej wyceny. System finansowo-księgowy powinien umożliwić agregację danych dla prezentowanych pozycji, uwzględniając prawidłowość wyceny.

Przykład

Przykładowy podział konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” (najczęściej występuje w samorządowych zakładach budżetowych):

1. „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” – syntetyka,
 - 1.1. „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” – analityka „Odbiorcy”,
 - 1.1.1. „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” – analityka „Odbiorcy” – poszczególni kontrahenci,
 - 1.1.1.1. „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami” – analityka „Odbiorcy” – poszczególni kontrahenci – według terminów płatności.

Skutki ostrożnej wyceny kontrahentów są zarachowane na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności”.

Przykład

Przykładowy podział konta 290 „Odpisy aktualizujące należności”:

1. „Odpisy aktualizujące należności” – syntetyka,
 - 1.1. „Odpisy aktualizujące należności” – analityka „Należności od odbiorców”,
 - 1.1.1. „Odpisy aktualizujące należności” – analityka „Należności od odbiorców” – poszczególni kontrahenci.

Powyzsza struktura ma zastosowanie przy indywidualnej wycenie każdego kontrahenta.

Innym rozwiązaniem przyjmowanym do urealnienia wartości należności jest dokonywanie szacunkowych odpisów ogólnych w stosunku do podobnego typu odbiorców – grupy kontrahentów.

Sposób naliczenia odpisu powinien być opisany w zasadach (polityce) rachunkowości.

W przypadku stosowania statystycznych odpisów ogólnych analityka prowadzona do konta 290 „Odpisy aktualizujące należności” uwzględniałaby strukturę czasową wymagalnych należności oraz ustalone prawdopodobieństwo ich zapłaty.

Przykładowo,

jeżeli należności od grupy odbiorców – gospodarki zasobem komunalnym – w przedziale czasowym 30–60 dni są spłacane w 60%, to odpis aktualizujący wynosi 40% kwoty należności przewidzianych do zapłaty.

W przypadku zastosowania odpisu ogólnego ewidencja analityczna do konta 201 „Rozrachunki z dostawcami” oraz do konta 290 „Odpisy aktualizujące należności” powinna uwzględnić połączenie podobnego typu odbiorców w grupy:

1) konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – analityka „Rozrachunki z odbiorcami” – analityka „Rozrachunki z podobnego typu odbiorcami” – analityka „Kontrahent”,

2) konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka „Odpisy aktualizujące należności od odbiorców” – ogólny odpis aktualizujący od podobnej grupy odbiorców.

Wydruki z ksiąg rachunkowych na koniec roku obrotowego

Zamknięcie ksiąg rachunkowych nie wymaga wytworzenia żadnych odrębnych dokumentów księgowych, ale w związku z nim pojawiają się określone dokumenty, np. wydruki z ksiąg rachunkowych

Zgodnie z art. 13 ust. 6 RachunkU księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego.

Nie jest wymagane tworzenie dokumentacji w formie papierowej, **jeżeli jednostka odpowiednio zabezpieczy dane księgowe na nośnikach elektronicznych. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych.**

Na podstawie art. 74 ust. 1 RachunkU – zmienionego 1.1.2019 r. na mocy art. 9 pkt 10 ZmUprPrzedU18 – zatwierdzone roczne sprawozdania finansowe podlegają przechowywaniu przez okres co najmniej 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym nastąpiło ich zatwierdzenie.

Stosownie do art. 43 ust. 2 ZmUprPrzedU18 roczne sprawozdania finansowe sporządzone za rok obrotowy rozpoczynający się przed 1.1.2019 r. podlegają przechowywaniu przez okres co najmniej 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym nastąpiło ich zatwierdzenie. Poprzednio podlegały trwałemu przechowaniu.

Okres przechowywania dla pozostałych zbiorów (polityki rachunkowości, ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych, dokumentów inwentaryzacyjnych) został określony w art. 74 ust. 2 RachunkU.

Okresy przechowywania zbiorów oblicza się, stosownie do art. 74 ust. 3 RachunkU, od początku roku następującego po roku obrotowym, którego dane zbiory dotyczą.

Rodzaj zbioru	Okres przechowywania
zatwierdzone roczne sprawozdania finansowe	5 lat
księgi rachunkowe	5 lat
karty wynagrodzeń pracowników bądź ich odpowiedniki	przez okres wymaganego dostępu do tych informacji wynikający z przepisów emerytalnych, rentowych oraz podatkowych, nie krócej jednak niż 5 lat
dowody księgowe dotyczące wpływów ze sprzedaży detalicznej	do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, nie krócej jednak niż do dnia rozliczenia osób, którym powierzono składniki aktywów objęte sprzedażą detaliczną
dowody księgowe dotyczące środków trwałych w budowie, pożyczek, kredytów oraz umów handlowych, roszczeń dochodzonych w postępowaniu cywilnym lub objętych postępowaniem karnym albo podatkowym	przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione
dokumentacja przyjętego sposobu prowadzenia rachunkowości	przez okres nie krótszy niż 5 lat od upływu jej ważności
dokumenty dotyczące rękojmi i reklamacji	1 rok po terminie upływu rękojmi lub rozliczeniu reklamacji
dokumenty inwentaryzacyjne	5 lat
pozostałe dowody księgowe i sprawozdania, których obowiązek sporządzenia wynika z RachunkU	5 lat

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

ZMIANY zasad rachunkowości od 2018 r. - dla 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 rachunkowości³

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i
---	-----------------------------------

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

<p>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</p>	<p>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</p>
<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 	<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) <i>państwowych</i> 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

<p>rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 61 i 245);</p> <p>2) ustawie o finansach publicznych - rozumie się przez to ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o 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 trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.</p>	<p>rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 61, 245, 791 i 1089);</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 trwale 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)</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</p>

<p>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 zrealizowane przez BGK na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 6. 1. Środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu</p>	<p>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 zrealizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego na podstawie zleceń płatności w danym roku budżetowym - z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach.</p> <p>§ 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.</p> <p>§ 6. Środki trwale stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu</p>
---	--

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;

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

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;

6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w *ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w

<p>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 księkowej 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>momencie oddania do używania.</p> <p>3. Nie umarza się gruntów oraz dóbr kultury.</p> <p><i>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.</i></p> <p>(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 księkowej 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>
---	---

2. Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących rozchodów budżetu 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.

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.

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.

§ 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.

2. Jednostki postawione w stan likwidacji wyceniają aktywa według zasad określonych

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.

§ 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.

§ 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.

Umieszczony w § 7.4.

§ 13. 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.

Rozdział 3

Szczególne zasady rachunkowości dla placówek
(...)

Rozdział 4

Plany kont

§ 14. 1. Wprowadza się następujące plany kont:

- 1) plan kont dla budżetu państwa, określony w załączniku nr 1 do rozporządzenia;
- 2) plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego, określony w załączniku nr 2 do rozporządzenia;
- 3) plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia;
- 4) plan kont dla placówek, określony w załączniku nr 4 do rozporządzenia.

2. Plany kont stanowią podstawę do opracowania zakładowych planów kont.

§ 15. 1. Ustalając zakładowy plan kont,

dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy o likwidacji jednostki stanowią inaczej.

§ 14. Jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Rozdział 3

Szczególne zasady rachunkowości dla placówek
(...)

Rozdział 4

Plany kont

§ 19. 1. Plan kont dla:

- 1) budżetu państwa określa załącznik nr 1 do rozporządzenia;
- 2) budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa załącznik nr 2 do rozporządzenia;
- 3) **jednostek budżetowych** i samorządowych zakładów budżetowych określa załącznik nr 3 do rozporządzenia;
- 4) placówek określa załącznik nr 4 do rozporządzenia.

2. Plan kont stanowi podstawę do opracowania zakładowego planu kont.

§ 20. 1. Ustalając **zakładowy plan kont,**

<p>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>2. W jednostkach zobowiązanych - na podstawie odrębnych przepisów - do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, ewidencja operacji</p>	<p>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) <i>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;</i></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 <i>jednostki nadrzędnej</i> 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 obowiązanych na podstawie odrębnych przepisów do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym ewidencja operacji</p>
--	---

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.**

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.

3. Plan kont dla budżetu państwa może być uzupełniony o dodatkowe konta.

§ 16. 1. Jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek:

1) wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach - stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów;

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.

2. W zależności od potrzeb można stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej:

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.

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.

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.**

§ 21. Jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek:

1) wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach - stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów;

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.

§ 22. Jednostka może stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej:

1) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów

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

2) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym;

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

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:

i ich rozliczenie”;

2) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym;

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

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:

<p>1) jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego - w załączniku nr 5 do rozporządzenia;</p> <p>2) placówki - w załączniku nr 6 do rozporządzenia.</p>	<p>1) jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego - w załączniku nr 5 do rozporządzenia;</p> <p>2) placówki - w załączniku nr 6 do rozporządzenia.</p> <p><i>4. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>6. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 9 do rozporządzenia.</i></p>
<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>7. Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 10 do rozporządzenia.</p> <p>8. Zestawienie zmian w funduszu powinno zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 11 do rozporządzenia.</p> <p><i>9. Informacja dodatkowa powinna zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 12 do rozporządzenia.</i></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 obrotowy.</p>	<p><i>Teraz ust.4</i></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><i>§ 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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p>§ 26. 1. Rokiem obrotowym jest rok budżetowy.</p> <p>2. Okresem sprawozdawczym jest miesiąc.</p> <p><i>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 sprawozdania finansowego podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia</i></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.

zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

§ 27. 1. Łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej, jako jednostki nadrzędnej, składa się z:

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;

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;

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;

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.

2. Sporządzając sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych

<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>§ 20. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:</p> <p>1) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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>	<p><i>rozliczeń między jednostkami.</i></p> <p><i>3. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń, o których mowa w ust. 2, dotyczą w szczególności:</i></p> <p><i>1) wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;</i></p> <p><i>2) wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych między jednostkami, o których mowa w ust. 1.</i></p> <p>§ 28. 1. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:</p> <p>1) bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>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>
--	---

<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 pomiędzy jednostkami, o których mowa w ust. 1.</p> <p>4. Sporządzając sprawozdanie finansowe, jednostka samorządu terytorialnego przedstawia w informacji uzupełniającej do tego sprawozdania dane o wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w wieloletniej prognozie finansowej jednostki samorządu terytorialnego.</p> <p>§ 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.</p>	<p><i>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.</i></p> <p>2. Przepisy § 27 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.</p> <p>§ 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</p>
--	---

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.**

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

<p>2. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.</p> <p>3. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisuje zarząd i skarbnik.</p> <p>§ 26. 1. Kierownicy jednostek i placówek składają sprawozdania finansowe</p>	<p><i>państwa.</i></p> <p>3. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.</p> <p>4. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.</p> <p><i>5. Łączne sprawozdanie finansowe podpisują kierownik i główny księgowy jednostki sporządzającej to sprawozdanie.</i></p> <p><i>6. Sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej, o której mowa w:</i></p> <p><i>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),</i></p> <p><i>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),</i></p> <p><i>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)</i></p> <p><i>- 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.</i></p> <p><i>§ 34. 1. Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, przekazują</i></p>
---	--

<p>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. 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</p>	<p>sprawozdania finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym albo zarządom jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 31 marca roku następnego.</p> <p><i>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.</i></p> <p><i>3. Kierownicy państwowych jednostek budżetowych przekazują sprawozdania, o których mowa w ust. 1 i 2, w postaci dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa.</i></p> <p><i>4. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują w postaci dokumentu elektronicznego do właściwych regionalnych izb obrachunkowych:</i></p> <p><i>1) sprawozdania finansowe, o których mowa w § 28, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego;</i></p> <p><i>2) skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.</i></p> <p><i>5. Sprawozdania, o których mowa w § 28, oraz skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego przekazuje się z wykorzystaniem aplikacji wskazanej w</i></p>
--	---

dnia 30 czerwca roku następnego, z zastrzeżeniem ust. 6.

6. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego **mogą** przekazywać skonsolidowane bilanse wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego tylko wtedy, gdy jest on opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

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

8. Placówki przekazują sprawozdanie finansowe w sposób i w terminie określonych przez dysponenta części budżetowej.

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 sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 27 ust. 1, są publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdania. Przepis stosuje się odpowiednio do bilansu budżetu państwa.

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

***Rozdział 6
Przepisy przejściowe i końcowe***

	<p><i>§ 35. Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok 2018.</i></p> <p><i>§ 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).</i></p> <p><i>§ 37. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.</i></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.

■ Przedmiotowe Rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

- **Zmiana przepisów Rozporządzenia wynika z konieczności dostosowania zasad rachunkowości w szczególności do zmian przepisów ustrojowych jednostek samorządu terytorialnego wprowadzonych ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw oraz rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym tzw. eIDAS,**

a także z potrzeby jego dostosowania w obszarach wskazywanych przez jednostki stosujące te przepisy w praktyce oraz Najwyższą Izbę Kontroli (NIK).

■ Zakres i charakter zmian – ogólna charakterystyka

- nowa definicja jednostki nadrzędnej;
- zasady ujmowania dochodów i wydatków przez państwowe jednostki budżetowe;
- zasady prowadzenia ewidencji pozabilansowej.
- zmiany w budowie zakładowego planu kont.
- zmiany w załączniku nr 1 – planie kont budżetu państwa
- zmiany w załączniku nr 2 – opisie kont do ewidencji wykonania budżetu JST
- zmiany w załączniku nr 3 – opisie kont dla jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych
- zmiany w układzie, treści i zasadach sporządzania sprawozdania finansowego

■ Zmiany merytoryczne powodujące konieczność dokonania zmian w dokumentacji polityki rachunkowości jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych

- ✓ Nowe konto bilansowe w jednostkach budżetowych
- ✓ Nowe zasady ewidencji na wielu dotychczas stosowanych kontach w jednostkach i zakładach budżetowych

Zmiany formalne - nowa definicja jednostki nadrzędnej

- ✓ *Dodano do § 2 pkt 5 Rozporządzenia definicję jednostki nadrzędnej, przez którą należy rozumieć jednostkę, obsługującą organ będący dysponentem części budżetowej, który nadzoruje jednostki lub któremu jednostki podlegają.*
- ✓ *Nowa definicja porządkuje dalej kwestie zawarte w § 27 i § 34 pkt dotyczące sporządzania i przekazywania sprawozdań finansowych jednostkowych i łącznych.*

ZMIANY- 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)

w § 27 dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu:

„4. W przypadku gdy łączne sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 1, obejmuje dane jednostek, dla których ustanowiono dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia, kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdanie finansowe obejmujące dane tych jednostek oraz jednostek im podległych lub przez nie nadzorowanych, w zakresie ustalonym w ust. 1. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się.

5. Sporządzając łączne sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 1, jednostka nadrzędna uwzględnia łączne sprawozdanie finansowe, sporządzone przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia, o którym mowa w ust. 4.”;

ZMIANY- 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)

§ 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.

„Ia. 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 jednostek samorządu terytorialnego 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 sprawozdanie finansowe, o którym mowa w § 27 ust. 1, są publikowane w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdania. Przepis stosuje się odpowiednio do bilansu budżetu państwa.

„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.

■ **Zmiany formalne – podpis sprawozdania finansowego jednostki obsługiwanej**

- ✓ *Zmiana w § 33 dodano ust. 6 Rozporządzenia – sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej podpisuje kierownik jednostki obsługującej - w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą albo porozumieniem, o których mowa w przepisach ustrojowych – oraz główny księgowy tej jednostki.*
- ✓ *Kierownik jednostki obsługującej odpowiedzialny jest także za przekazanie tego sprawozdania do zarządu JST, zgodnie z § 33 Rozporządzenia .*

JEST- § 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.

4. Sprawozdanie finansowe i skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisują zarząd i skarbnik.

5. Łączne sprawozdanie finansowe podpisują kierownik i główny księgowy jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

6. Sprawozdanie finansowe jednostki obsługiwanej, o której mowa w:

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),

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),

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)

- podpisują kierownik jednostki obsługującej odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań wynikających z przepisów odrębnych i główny księgowy jednostki obsługującej, o której mowa ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym albo ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym albo ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa.

✓ *Zmiana w § 20 ust. 1 pkt 2 oraz dodanie nowego ust. 4 Rozporządzenia (zmiana dotyczy dotychczasowego § 15).*

✓ *Plany kont dla budżetu państwa oraz budżetów JST mogą być uzupełnione o wybrane konta niezbędne do ewidencji operacji budżetów JST oraz budżetu państwa z planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.*

✓ *Oznacza to możliwość dodania wybranych kont z załącznika 3 Rozporządzenia do kont wymienionych w załącznikach nr 1 i 2 Rozporządzenia.*

✓ *Nie ma możliwości łączenia planów kont z załącznika 2 i 3 w jeden plan kont.*

JEST- § 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 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;
- 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;**
- 3) konta wskazane w planach kont określonych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;
- 4) zakładowy plan kont powinien:
 - a) uwzględniać **ustalenia jednostki nadrzędnej** lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności,
 - b) zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

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 określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia.

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.**

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.***

■ **Zmiany formalne – zakres sprawozdań finansowych - 01.01.2018r.**

- ✓ *Zmiana w § 23 ust. 1 pkt 4, § 23 ust. 9 Rozporządzenia – rozszerzenie sprawozdania finansowego o ujedliiconą informację dodatkową. Tym samym dodano nowy załącznik nr 12 do Rozporządzenia.*
- ✓ *Zmiana w § 23 ust. 5 Rozporządzenia – przywrócono obowiązek sporządzania bilansu z wykonania budżetu państwa. Tym samym dodano nowy załącznik nr 7 do Rozporządzenia.*
- ✓ *Konieczne jest także wskazanie osób zobowiązanych do podpisu tego sprawozdania (w § 33 Rozporządzenia).*
- ✓ *Zmiana w § 27 (dotychczasowy § 20) Rozporządzenia – informacja dodatkowa w sprawozdaniu finansowym JST.*
- ✓ *Informacja dodatkowa w sprawozdaniu finansowym JST obejmuje dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek i zakładów budżetowych, w zakresie ustalonym w załączniku nr 12 do Rozporządzenia.*
- ✓ *Obowiązek przedstawienia w tej informacji dodatkowej środków zabezpieczonych przez JST na świadczenia pracownicze – ze względu na to, że we wzorze wieloletniej prognozie finansowej JST nie zawarto już pozycji „środki na świadczenia pracownicze”.*

■ **Zmiany formalne :**

- ✓ *Zmiana w § 33 Rozporządzenia (dotychczasowy § 26).*
- ✓ *W związku ze zmianami wprowadzonymi w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych - jednostkowych i łącznych uporządkowano kwestię dotyczącą terminów przekazywania tych sprawozdań.*
- ✓ *Doprecyzowane, iż jednostki których sprawozdanie finansowe nie jest włączane do łącznego sprawozdania finansowego jednostki nadrzędnej będą przekazywać swoje sprawozdanie bezpośrednio do MF w terminie do 30 kwietnia roku następnego.*
- ✓ *Główną formą przekazywania sprawozdań staje się forma elektroniczna (dla państwowych jednostek budżetowych w systemie TREZOR).*
- ✓ *Wprowadzono również w § 34 ust. 8 zapis zgodnie z którym, w przypadku braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań spowodowany nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania te przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii,*

- ✓ *Nalożono także obowiązek elektronicznego przepływu sprawozdań finansowych pomiędzy zarządami jednostek samorządu terytorialnego a regionalnymi izbami obrachunkowymi.*
 - ✓ *Dodatkowo nałożono obowiązek publikacji sprawozdań finansowych jednostek oraz łącznego sprawozdania finansowego państwowych jednostek budżetowych jako jednostek nadrzędnych w Biuletynie Informacji Publicznej w terminie do dnia 10 maja roku następnego. Obowiązek ten dotyczy również bilansu budżetu państwa.*
-

■ **Zmiany formalne – zakres sprawozdań finansowych**

- ✓ *Zmiana w § 27 (dotychczasowy § 20) Rozporządzenia – **łączne sprawozdanie finansowe jednostki nadrzędnej.***
 - *Łączne sprawozdanie państwowej jednostki budżetowej – jako jednostki nadrzędnej – składać się będzie ze sprawozdania finansowego jednostki obejmującego całość majątku i operacji księgowych podlegających ewidencji w jednostce budżetowej oraz sprawozdań finansowych jednostek przekazujących swoje sprawozdanie jednostce sporządzającej sprawozdanie łączne – po odpowiednim wyłączeniu wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami.*

BILANS:

Załącznik 5 (– do 2017 r.- nr 5) - Wzorzec bilansu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego;

- ✓ *dodano w aktywach trwałych pozycję A. II. 1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”, co związane jest z rozszerzenie opisu konta 011 – „Środki trwałe”,*
- ✓ *po stronie pasywów bilansu połączono pozycję A. III. Nadwyżka środków obrotowych z dotychczasową pozycją A. IV. Odpisy z wyniku finansowego; Obecnie jest: A.III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (-)*

- ✓ *w pasywach bilansu w poz. B wykazane będą „Fundusze placówek” obejmujące dane z bilansów placówek wykazane w pasywach w pozycji „Fundusze” z załącznika nr 6; odpowiedniej zmianie uległy oznaczenia dalszych wierszy,*
- ✓ *po stronie pasywów bilansu zmieniony został też sposób prezentacji funduszy specjalnych. Zgodnie z ustawą o rachunkowości fundusze specjalne wykazuje się w grupie zobowiązań i rezerw na zobowiązania, a nie w odrębnej pozycji. Fundusze specjalne są to fundusze zarezerwowane na ściśle określone cele i pochodzą głównie z obciążeń kosztów jednostki i podziału jej zysku. Pozycja ta ma więc charakter zobowiązaniowy np. w przypadku ZFŚS zobowiązań wobec pracowników.*

■ **Bilans jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego jest jednym z 4 elementów sprawozdania finansowego (obok rachunku zysków i strat jednostki oraz zestawienia zmian w funduszu, i informacji dodatkowej), dotyczącego jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego.**

■ **Bilans jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego dostarcza informacji o wartości poszczególnych elementów aktywów i pasywów jednostek organizacyjnych. Na wartość aktywów jednostek organizacyjnych składają się: aktywa trwale i obrotowe.**

■ **Mogą również wystąpić inne.**

■ **Należności wykazuje się z podziałem na długoterminowe i krótkoterminowe. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 18c uor należności krótkoterminowe 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. Do długoterminowych należności zalicza się należności niezaliczane do krótkoterminowych.**

■ **Pasywa obejmują źródła finansowania składników majątkowych, jak również rozliczenia międzyokresowe. Ponadto mogą wystąpić inne pasywa.**

Zobowiązania wykazuje się z podziałem na zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 22 uor przez zobowiązania krótkoterminowe rozumie się ogół zobowiązań z tytułu dostaw i usług, a także całość lub tę część pozostałych zobowiązań, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Do zobowiązań długoterminowych natomiast zalicza się zobowiązania nienależące do zobowiązań z tytułu dostaw i usług, które stają się wymagalne w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Aktywa i pasywa w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego wycenia się zgodnie z art. 28 uor, z uwzględnieniem regulacji szczególnych wynikających z Rozporządzenia.

Bilans jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego jest sporządzany na podstawie kont bilansowych (aktywów i pasywów), ustalonych w załączniku nr 3 Rozporządzenia.

W celu ustalenia wyniku jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego niezbędne jest przeksięgowanie sald kont wynikowych (służących do rejestracji ponoszonych kosztów, osiągniętych przychodów) na konto 860 „Wynik finansowy”.

Na konto 860 „Wynik finansowy” przenoszone są na koniec roku konta, na których ujmowane są w ciągu roku koszty, przychody, jak również konto 490 „Rozliczenie kosztów”.

Sposób przenoszenia kosztów uzależniony jest od faktu, czy dana jednostka stosuje konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, czy też ujmuje koszty zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich dalsze rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody i koszty ich uzyskania”.

Przy dokonywaniu przebiegowań rocznych należy mieć na uwadze fakt, że Minister Finansów w Rozporządzeniu, dopuścił rachunek zysków i strat jednostki tylko w wariantcie porównawczym.

Ewidencja księgową

Na schematach przedstawiono sposób przebiegowania kont wynikowych na koniec roku obrotowego na konto 860 „Wynik finansowy” , z uwzględnieniem wariantu stosowania tylko kont zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” lub ujmowania kosztów zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich dalsze rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i 7 „Przychody i koszty ich uzyskania”..

Schemat . Ewidencja i rozliczenie wyniku finansowego w jednostkach budżetowych - stosujących tylko ewidencję na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” (księgowania na koniec roku obrotowego)

Konto 400,401,402,403, 404,405,409	700 Sprzedaż produktów i kosztów ich wytworzenia
1)	6)
860 Wynik finansowy	
1)	6)
2)	7)
3)	8)
4)	9)
5)	10)
	11)

751 Koszty finansowe	720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych
2)	7)
761 Pozostałe koszty operacyjne	730 Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu
3)	8) 4)
760 Pozostałe przychody operacyjne	750 Przychody finansowe
10)	9)
490 Rozliczenie kosztów	
11)	5)

Objaśnienia do schematu

1. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego sumy poniesionych kosztów wg rodzajów.
2. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego kosztów finansowych.
3. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego pozostałych kosztów operacyjnych.
4. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego wartości sprzedanych towarów.
5. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego na wynik finansowy zmniejszenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych.
6. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedaży produktów (usług).
7. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów z tytułu dochodów budżetowych.
8. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedaży towarów
9. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów finansowych.
10. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego pozostałych przychodów operacyjnych.

11. Przeniesienie w końcu roku obrotowego na wynik finansowy zwiększenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych.

Schemat . Ewidencja i rozliczenie wyniku finansowego w jednostkach budżetowych- stosujących ewidencję na kontach zespołu 4 „Koszty wg rodzajów i ich rozliczenie” i zespołu 5 „Koszty wg typów działalności i ich rozliczenie” -- wariant porównawczy (księgowania na koniec roku obrotowego)

<p>Konto 400,401,402,403, 404,405,409</p> <hr/> <p style="text-align: center;">1)</p>	<p>700 Sprzedaż produktów i kosztów ich wytworzenia</p> <hr/> <p style="text-align: center;">8)</p>								
<p>860 Wynik finansowy</p> <hr/> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">1)</td> <td style="width: 50%;">8)</td> </tr> <tr> <td>2)</td> <td>9)</td> </tr> <tr> <td>3)</td> <td>10)</td> </tr> <tr> <td>4)</td> <td>11)</td> </tr> </table>	1)	8)	2)	9)	3)	10)	4)	11)	<p>720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych</p> <hr/> <p style="text-align: center;">9)</p>
1)	8)								
2)	9)								
3)	10)								
4)	11)								
<p>751 Koszty finansowe</p> <hr/> <p style="text-align: center;">2)</p>	<p>730 Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu</p> <hr/> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">10)</td> <td style="width: 50%;">4)</td> </tr> </table>	10)	4)						
10)	4)								
<p>761 Pozostałe koszty operacyjne</p> <hr/> <p style="text-align: center;">3)</p>	<p>750 Przychody finansowe</p> <hr/>								
<p>700 Sprzedaż produktów i kosztów ich wytworzenia</p> <hr/>	<p>750 Przychody finansowe</p> <hr/>								

5)		11)	
Zespół 5		860	
Koszty wg typów		Wynik finansowy	
działalności i ich			
rozliczenie			
	6)	7)	12)
490		760	13)
Rozliczenie		Pozostałe	
kosztów		przychody	
		operacyjne	
6)	7)	12)	
5)			
13)			

Objaśnienia do schematu:

1. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego sumy poniesionych kosztów wg rodzajów.
2. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego kosztów finansowych.
3. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego pozostałych kosztów operacyjnych.
4. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego wartości sprzedanych towarów.
5. Przeksięgowanie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów i usług na konto 490 „Rozliczenie kosztów”.
6. Przeksięgowanie kosztów niezaliczanych do kosztów wytworzenia produktów i usług, a obciążających wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione (np. koszty zarządu, handlowe i sprzedaży).
7. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego na wynik finansowy zmniejszenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych.
8. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedaży produktów (usług).
9. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów z tytułu dochodów budżetowych.
10. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedaży towarów.
11. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego przychodów finansowych.
12. Przeksięgowanie w końcu roku obrotowego pozostałych przychodów operacyjnych.

13. Przeniesienie w końcu roku obrotowego na wynik finansowy zwiększenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych.

Zasady wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy

Zasady wyceny poszczególnych aktywów i pasywów na dzień bilansowy zostały ustalone w art. 28 ust. 1 uor.

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 (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911), **AKTUALNIE (t. j. Dz.U. z 2020r., poz.342)**

W państwowych jednostkach budżetowych, gdzie nie ma oddzielnych procedur **zatwierdzania sprawozdań finansowych, zatwierdzenie takiego sprawozdania jest tożsame z jego przyjęciem.**

Za 2024r.

Bilans jednostki budżetowej/samorządowego zakładu budżetowego

(wzór od 2018r.)

Tabela . Aktywa – aktywa trwałe

Treść ekonomiczna	Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone
-------------------	----------------------	--------------------

			przez ZasRachR
A. Aktywa trwałe	Pozycja bilansująca – suma wierszy od A.I. do A.V.	x	x
I. Wartości niematerialne i prawne	W tym wierszu prezentujemy WNiP w wartości netto, tj. cena historyczna (cena nabycia lub koszt wytworzenia) pomniejszona o umorzenie ustalone na dzień bilansowy i o ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty wartości. Ewidencja analityczna według tytułów umożliwia ocenę realną WNiP	Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne” – analityka „Podstawowe i pozostałe wartości niematerialne i prawne”, pomniejszone o Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka „Wartości niematerialne i prawne (podstawowe)”, oraz Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” – analityka „Wartości niematerialne i prawne (pozostałe)”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Rzeczowe aktywa trwałe	Pozycja bilansująca – suma A.II.1.–A.II.3.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1. Środki trwałe	Pozycja bilansująca – suma A.II.1.1., A.II.1.2., A.1.3., A.1.4., A.II.1.5.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.1. Grunty	W tym wierszu prezentujemy grunty stanowiące własność JST, które jednostka otrzymała w zarząd lub użytkowanie, i przeznaczone na potrzeby jednostki/samorządowego zakładu budżetowego.	Wn konto 011 „Środki trwałe” – analityka „Grunty”, w tym grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom, Wn konto 011 „Środki trwałe” – analityka „Prawo wieczystego	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian, z tym że poniżej tej pozycji dodano kolejny wiersz 1.1.1.

	<p>Grunty wyceniamy w cenie nabycia lub w wartości określonej w decyzji o przekazaniu gruntu. Grunty nie podlegają umorzeniu.</p> <p>W tym wierszu prezentujemy również:</p> <p>1) grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom,</p> <p>2) wartość prawa wieczystego użytkowania gruntów, które jednostka otrzymała w zarząd lub użytkowanie i przeznacza na własne potrzeby, przy czym prawo wieczystego użytkowania podlega umorzeniu, a w bilansie wykazywana jest ich wartość netto</p>	<p>użytkowania gruntów”, pomniejszone o Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka „Prawo wieczystego użytkowania gruntów”</p>	
<p>1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom</p>	<p>W tym wierszu prezentujemy grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom</p>	<p>Wn konto 011 „Grunty” – analityka „Grunty stanowiące w własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom”</p>	<p>Nowa pozycja pozostała poza bilansowaniem, dotyczy wartości gruntów stanowiących własność JST, przekazanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom. Prezentacja tej pozycji w ramach gruntów porządkuje niejednorodną prezentację tych aktywów w bilansach JST. W praktyce w wielu JST będzie wymagać ujawnienia w wartościach bilansowych. Przy ujawnieniu tej pozycji należy skorzystać z KSR Nr 11 „Środki trwałe”</p>

<p>1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej</p>	<p>W tym wierszu prezentujemy środki trwałe zaliczane do budynków i budowli, w wartości netto, tj. cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub w wartości wynikającej z decyzji pomniejszonej o dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe i ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, z uwzględnieniem nakładów na ulepszenie i zmian wynikających z aktualizacji wyceny. Cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz WNiP obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, 2) koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu 	<p>Wn konto 011 „Środki trwałe” – analityka „Budynki, lokale, obiekty inżynierii lądowej i wodnej”, co najmniej według obiektów inwentarzowych, pomniejszone o Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka jw.</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>
<p>1.3. Urządzenia</p>	<p>W tym wierszu</p>	<p>Wn konto 011 „Środki</p>	<p>Prezentacja pozycji</p>

techniczne i maszyny	prezentujemy środki trwałe zaliczane do urządzeń technicznych i maszyn. Wycena jak w pkt 1.2.	trwałe” – analityka „Urządzenia techniczne i maszyny”, pomniejszone o Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka jw.	pozostała bez zmian
1.4. Środki transportu	W tym wierszu prezentujemy środki transportu. Wycena jak w pkt 1.2.	Wn konto 011 „Środki trwałe” – analityka „Środki transportu”, pomniejszone o Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” – analityka jw.	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.5. Inne środki trwałe	W tym wierszu prezentujemy: 1) pozostałe środki trwałe, które nie zostały zaprezentowane w poz. od 1.1. do 1.4., 2) zbiory biblioteczne, dobra kulturalne, 3) uzbrojenie i sprzęt wojskowy. Pozostałe środki trwałe, zbiory biblioteczne oraz uzbrojenie i sprzęt wojskowy podlegają umorzeniu. Nie umarza się dóbr kulturalnych	Wn konto 013 „Pozostałe środki trwałe” – analityka według obiektów lub grup, pomniejszone o Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” – analityka „Umorzenie pozostałych środków trwałych”, Wn konto 014 „Zbiory biblioteczne” – analityka „księgozbiór”, pomniejszone o Ma konto 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

		<p>– analityka „Zbiory biblioteczne”, Wn konto 016 „Dobra kultury”</p> <p>– analityka według obiektów, Wn konto 017 „Uzbrojenie i sprzęt wojskowy”</p> <p>– analityka do uzbrojenia i sprzętu wojskowego, pomniejszone o Ma konto 077 „Umorzenie uzbrojenia oraz sprzętu wojskowego”</p> <p>– analityka do uzbrojenia i sprzętu wojskowego</p>	
2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)	<p>W tym wierszu wykazujemy nakłady na środki trwałe w budowie (inwestycje) lub nabycie gotowych środków trwałych, jak również, do czasu rozliczenia, nakłady na ulepszenie istniejących środków trwałych.</p> <p>Środki trwałe w budowie (inwestycje) wycenia się w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości</p>	<p>Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”</p> <p>– analityka co najmniej według zadań, pomniejszone o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości</p>	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)	<p>W tym wierszu prezentujemy wartość nierozliczonych do dnia bilansowego zaliczek na poczet</p>	<p>Wn konto 201 „Rozrachunki z dostawcami”</p> <p>– analityka według kontrahentów,</p>	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	<p>środków trwałych w budowie wypłaconych wykonawcom, dostawcom, generalnemu inwestorowi i inwestorom zastępczym. Zaliczki są wyceniane w wartości nominalnej pomniejszonej o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości</p>	<p>zaliczki na poczet środków trwałych w budowie (inwestycji), pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka jw., lub, w zależności od rozwiązań rachunkowości, Wn konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka „Zaliczki na poczet inwestycji”, jeśli nie zostały ujęte na koncie 201, pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka jw.</p>	
<p>III. Należności długoterminowe</p>	<p>W tym wierszu prezentujemy należności długoterminowe i długoterminowe rozliczenia z budżetem. Do należności długoterminowych zaliczamy wszystkie należności, których termin wymagalności przypada na okres dłuższy niż 12 miesięcy po dniu bilansowym, z wyjątkiem należności z tytułu dostaw i usług (które są zaliczane do należności krótkoterminowych). Należności długoterminowe wyceniamy w kwocie wymagającej zapłaty</p>	<p>Wn konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe” – analityka według tytułów długoterminowych należności i kontrahentów, pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka jw.</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>

IV. Długoterminowe aktywa finansowe	Pozycja bilansująca – suma tytułów z wierszy IV.1.–IV.3.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1. Akcje i udziały	W tym wierszu wykazujemy w szczególności akcje i udziały o terminie wykupu dłuższym niż rok. Akcje i udziały występują głównie w samorządowych jednostkach obsługujących organy, głównie w urzędach	Wn konto 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” – analityka „Akcje i udziały”, pomniejszone o Ma konto 073 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe” – analityka jw.	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Inne papiery wartościowe długoterminowe	W tym wierszu wykazujemy pozostałe papiery wartościowe: obligacje, bony komercyjne, listy zastawne, skrypty dłużne, certyfikaty inwestycyjne i podobne, nieposiadające terminu wymagalności lub o terminie wymagalności późniejszym niż rok od dnia bilansowego, przy czym jednostka nie przewiduje ich sprzedaży w roku następnym po dniu bilansowym	Wn konto 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” – analityka według składników pozostałych papierów wartościowych długoterminowych, pomniejszone o Ma konto 073 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe” – analityka jw.	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Inne długoterminowe aktywa finansowe	W tym wierszu prezentujemy inne nieuwzględnione wyżej długoterminowe aktywa finansowe, m.in.: długoterminowe lokaty bankowe, wydane przez banki certyfikaty depozytowe, bony oszczędnościowe	Wn konto 030 „Długoterminowe aktywa finansowe” – analityka według składników innych długoterminowych aktywów finansowych, pomniejszone o Ma konto 073 „Odpisy aktualizujące” – analityka jw.	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
V. Wartość mienia zlikwidowanych	W tym wierszu wykazujemy wartość mienia przejętego	Wn konto 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian, jednak

jednostek	po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, według wartości wynikającej z bilansu likwidacyjnego, a także wartość mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce, która została przejęta na stan składników organu JST (urząd lub inna wyznaczona jednostka)	– analityka wynikająca z bilansu likwidacyjnego	konto będące podstawą prezentacji tej pozycji zostało doprecyzowane – wykreślono informację, że podległe jednostki organizacyjne dotyczą zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych
-----------	--	---	--

Tabela . Aktywa – aktywa obrotowe

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
B. Aktywa obrotowe	Pozycja bilansująca wartości wykazanych w wierszach B.I.–B.IV.	x	x
I. Zapasy	Pozycja bilansująca wartości wynikające z poz. B.I.1.–B.I.4.	x	x
1. Materiały	W tym wierszu wykazujemy: 1) materiały znajdujące się w magazynach własnych i obcych, 2) materiały w przerobie, 3) wartość nieużytych, zinwentaryzowanych na dzień bilansowy materiałów, uprzednio zarachowanych w koszty w momencie zakupu, 4) wartość dostaw w drodze. W przypadku wyceny	Wn konto 310 „Materiały” – analityka w przypadku ewidencji ilościowo-wartościowej według rodzajów i grup asortymentów materiałów, dodatkowo według miejsc przechowywania i powierzonej odpowiedzialności, a w przypadku ewidencji wartościowej – według miejsc przechowywania i powierzonej odpowiedzialności, plus Wn lub minus Ma konto 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	w stałych cenach ewidencyjnych wycena bilansowa jest skorygowana o odchylenia od cen ewidencyjnych	– analityka „Materiały” prowadzona w przypadku zastosowania cen ewidencyjnych według rodzajów lub grup, Wn konto 300 „Rozliczenie zakupu” – analityka w zakresie materiałów, Wn konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” – analityka dotycząca np. kosztów transportu	
2. Półprodukty i produkty w toku	W tym wierszu prezentujemy wartość produkcji w toku i półfabrykatów	Wn konto 500 „Koszty działalności podstawowej” – analityka „Półprodukty i produkty w toku”, Wn konto 530 „Koszty działalności pomocniczej” – analityka „Półprodukty i produkty w toku”, Wn konto 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty” – analityka „Półfabrykaty” według rodzajów i grup, miejsc składowania i osób odpowiedzialnych, plus Wn konto 620 lub minus Ma konto 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” – analityka dla półfabrykatów w przypadku zastosowania cen ewidencyjnych półfabrykatów	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Produkty gotowe	W tym wierszu prezentujemy wartość wyrobów gotowych znajdujących się w magazynie	Wn konto 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty” – analityka „Produkty gotowe”, plus Wn konto 620 lub minus Ma konto 620 „Odchylenia od cen	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

		ewidencyjnych produktów” – analityka jw.	
4. Towary	W tym wierszu prezentujemy wartość towarów znajdujących się w magazynach, w placówkach detalicznych, w bufetach, w drodze. W przypadku stosowania stałych cen ewidencyjnych, ustalonych np. na poziomie cen detalicznych, należy skorygować je o odchylenia od cen ewidencyjnych	Wn konto 330 „Towary” – analityka według miejsc przechowywania i osób odpowiedzialnych oraz w przypadku ewidencji ilościowo-wartościowej – według rodzajów i grup, Wn konto 300 „Rozliczenie zakupów” – analityka według towarów, skorygowana o Ma konto 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów” – analityka według rodzajów i grup towarów	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Należności krótkoterminowe	Pozycja bilansująca wartości z poz. B.II.1.–B.II.5. W tym wierszu prezentujemy należności, których termin wymagalności jest krótszy od jednego roku, oraz wszystkie należności z tytułu dostaw i usług niezależnie od terminu wymagalności	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1. Należności z tytułu dostaw i usług	W tym wierszu wykazujemy należności z tytułu dostaw robót, usług i towarów.	Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – analityka	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	<p>Wystąpi w samorządowych zakładach budżetowych z tytułu sprzedaży produktów i usług lub w placówkach oświatowych posiadających wydzielone rachunki dochodów.</p> <p>Wycena należności następuje w kwocie wymagającej zapłaty, tj. łącznie z odsetkami przypadającymi na dzień bilansowy.</p> <p>Wartość należności w kwocie wymagającej zapłaty pomniejsza się o odpisy aktualizujące wartość należności</p>	<p>według podziałek klasyfikacji budżetowej, kontrahentów oraz w przypadku rozliczeń w walutach – według poszczególnych walut obcych</p> <p>– pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka według kontrahentów lub odpis ogólny,</p>	
2. Należności od budżetów	<p>W tym wierszu prezentujemy należności z tytułów publicznych, do których stosuje się przepisy OrdPU, np.:</p> <p>1) nadpłaty z tytułu przekazanych nadwyżek środków obrotowych w samorządowych zakładach budżetowych,</p> <p>2) nadpłaty z tytułu VAT,</p> <p>nadpłaty z tytułu podatku dochodowego</p>	<p>Wn konto 225 „Rozrachunki z budżetami” – analityka według podziałek klasyfikacji budżetowej oraz tytułów rozliczeń z budżetem</p>	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Należności z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń	<p>W tym wierszu prezentujemy nadpłaty z tytułu odprowadzonych składek z tytułu ubezpieczeń</p>	<p>Wn konto 229 „Pozostałe rozrachunki publiczne” – analityka według podziałek klasyfikacji budżetowej,</p>	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	społecznych, nadwyżki wypłaconych świadczeń finansowanych z ZUS ponad wysokość składek na ubezpieczenia społeczne	poszczególnych tytułów oraz podmiotów, z którymi dokonywane są rozliczenia	
4. Pozostałe należności	<p>W tym wierszu prezentujemy pozostałe należności, których nie wykazano w powyższych pozycjach bilansu, m.in.:</p> <p>1) należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypadł na dany rok budżetowy,</p> <p>2) pozostałe należności budżetowe, których termin płatności od dnia bilansowego nie przekracza jednego roku,</p> <p>3) pozostałe należności od pracowników,</p> <p>4) należności z tytułu nierozliczonych dotacji,</p> <p>5) błędne operacje na rachunkach bankowych i inne pozostałe rozrachunki,</p> <p>6) roszczenia skierowane na drogę postępowania sądowego, co do których nie zapadł na dzień bilansowy prawomocny wyrok. Wycenia się je w</p>	<p>Wn konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” – analityka według podziałek klasyfikacji budżetowej, kontrahentów/podatników, budżetów oraz w przypadku rozliczeń w walutach – według poszczególnych walut obcych, pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka według podziałek klasyfikacji i kontrahentów lub ogólny odpis oraz pozostałe, które nie zostały wykazane, wykazujące saldo:</p> <p>Wn konto 229, Wn konto 231, Wn konto 234, Wn konto 240, Wn konto 224 – analityka według podziałek klasyfikacji, kontrahentów i tytułów oraz w przypadku rozliczeń w walutach – według poszczególnych walut obcych, pomniejszone o Ma konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka jw. lub odpis ogólny</p>	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	<p>kwocie wymagającej zapłaty pomniejszonej o odpisy aktualizujące należności. Wartość należności aktualizuje się zgodnie z art. 35b oraz art. 35c RachunkU, z zastrzeżeniem:</p> <p>1) odpisów aktualizujących dotyczących rozchodów budżetu, które zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych,</p> <p>2) odpisów aktualizujących wartości należności dotyczących funduszy, które obciążają fundusze</p>		
<p>5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych</p>	<p>W tym wierszu nie powinno wystąpić saldo w jednostkach sektora samorządowego</p>	<p>Wn konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”, Wn konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”. Komentarz do konta nie przewiduje wystąpienia salda na koniec roku po stronie: Wn konto 222 „Rozliczenia dochodów budżetowych” lub Wn konto 223 „Rozliczenia wydatków budżetowych”, Wykazuje się salda Wn 227 „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich” i 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>

		zwrotowi”	
III. Krótkoterminowe aktywa finansowe	Pozycja bilansująca wartości B.III.1.– B.III.7.	x	x
1. Środki pieniężne w kasie	W tym wierszu prezentujemy środki pieniężne w kasie/kasach – wyceniamy w wartości nominalnej, a wyrażone w walucie obcej na dzień bilansowy wyceniamy według średniego kursu NBP	Wn konto 101 „Kasa”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych	W tym wierszu prezentujemy środki pieniężne znajdujące się na rachunkach bankowych jednostki – wyceniamy w wartości nominalnej, a wyrażone w walucie obcej na dzień bilansowy wyceniamy według średniego kursu NBP	Wn konto 130 „Rachunek bieżący jednostki” – analityka według rachunków dochodów i wydatków, Wn konto 131 „Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”, Wn konto 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”, Wn konto 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” – analityka według rachunków, Wn 137 „Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”, Wn138 „Rachunek środków europejskich”, Wn konto 139 „Inne rachunki bankowe” – analityka według rachunków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Środki pieniężne	W tym wierszu	Wn konto 136 „Rachunek	Prezentacja pozycji

państwowego funduszu celowego	prezentujemy środki pieniężne na wyodrębnionych rachunkach bankowych dla państwowych funduszy celowych. Wystąpi tylko w tych jednostkach sektora samorządowego, które obsługują zadania z zakresu państwowych funduszy celowych	państwowych funduszy celowych” – analityka według rachunków	pozostała bez zmian
4. Inne środki pieniężne	W tym wierszu prezentujemy inne środki pieniężne, w szczególności: 1) czeki (płatne do trzech miesięcy od daty wystawienia), 2) weksle (płatne w ciągu trzech miesięcy od daty wystawienia), środki pieniężne w drodze	Wn konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – analityka „Czeki i weksle” według poszczególnych składników innych środków pieniężnych oraz osób, którym powierzono odpowiedzialność, Wn konto 141 „Środki pieniężne w drodze”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
5. Akcje lub udziały	W tym wierszu prezentujemy akcje lub udziały, które są przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego – może wystąpić w urzędach JST	Wn konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – analityka „Akcje i udziały” według składników akcji i udziałów osób, którym powierzono odpowiedzialność	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
6. Inne papiery wartościowe	W tym wierszu prezentujemy obligacje, bony komercyjne, listy zastawne, skrypty dłużne i inne dłużne papiery wartościowe, których termin zapadalności wynosi powyżej trzech	Wn konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – analityka według składników innych papierów wartościowych osób, którym powierzono odpowiedzialność	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	miesiący (a mniej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego), przeznaczone do sprzedaży w ciągu najbliższego roku obrotowego. Może wystąpić w urzędach JST		
7. Inne krótkoterminowe aktywa finansowe	W tym wierszu prezentujemy inne krótkoterminowe aktywa finansowe. Do tej kategorii zalicza się np. bankowe lokaty o zapadalności powyżej trzech miesięcy (a mniej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego)	Wn konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” – analityka według składników innych krótkoterminowych aktywów finansowych oraz osób, którym powierzono odpowiedzialność	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
IV. Rozliczenia międzyokresowe	W tym wierszu wykazujemy wartość poniesionych kosztów w bieżącym okresie sprawozdawczym dotyczących przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów). Ewentualne koszty zakupu rozliczane w czasie wykazujemy w pozycji bilansu w pozycji „zapasy”.	Wn konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” – analityka według tytułów rozliczeń	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
Suma aktywów	Suma wartości z wierszy A. i B.	x	x

Tabela . Pasywa – fundusze

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
A. Fundusze	Pozycja bilansująca wartości A.I.–A.V.	x	x
I. Fundusz jednostki	Pozycja bilansująca od II. do V.	Ma konto 800 „Fundusz jednostki”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Wynik finansowy netto (+, –)	W sprawozdaniu jednostkowym, odpowiednio wynik z wiersza 1.II.1. lub z wiersza A.II.2.	x	
1. Zysk netto (+)	W tym wierszu wykazujemy zysk roku bieżącego, który musi być zgodny z zyskiem netto prezentowanym w rachunku zysków i strat	Ma konto 860 „Wynik finansowy”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Strata netto (–)	W tym wierszu wykazujemy stratę roku bieżącego, która musi być zgodna ze stratą wykazaną w rachunku zysków i strat	Wn konto 860 „Wynik finansowy”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (–)	Treść ekonomiczna wskazuje, że w tym wierszu prezentuje się odpisy z wyniku finansowego, jak również nadwyżkę środków obrotowych. W związku ze zmianami korespondencji kont w tym miejscu prezentowana jest nadwyżka środków obrotowych wynikająca z konta 820 „Rozliczenie wyniku	Wn konto 820” Rozliczenie wyniku finansowego” - analityka „Nadwyżka środków obrotowych”.	Zmieniona pozycja

	<p>finansowego” – analityka „Nadwyżka środków obrotowych”.</p> <p>Odpisy z wyniku finansowego ujmowane na koncie 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowe”, które od 2018 r. dotyczą wydzielonych rachunków dochodów, nie będą prezentowane w tym wierszu. Nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową, jak również zmniejszenia z tytułu podatku dochodowego obciążają konto 860 „Wynik finansowy”</p>		
IV. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek	<p>W tym wierszu prezentujemy stan funduszu mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych, przejętego przez organ JST, wynikający z bilansu tych jednostek, które nie zostało jeszcze przekazane spółkom, innym jednostkom organizacyjnym lub nie zostało przejęte</p>	<p>Ma konto 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek” – ewidencja według funduszy po zlikwidowanych jednostkach</p>	<p>Obecnie pod pozycją IV. (poprzednio pod pozycją V.)</p>

	na własne potrzeby lub wartość mienia sprzedanego, ale jeszcze niespłaconego		
B. Fundusze placówek	Nie dotyczy JST	x	Nowa pozycja – nie dotyczy JST
C. Państwowe fundusze celowe	W tym wierszu prezentujemy wartość państwowych funduszy celowych. Wystąpi tylko w tych jednostkach sektora samorządowego, które wykonują zadania ze środków pieniężnych państwowych funduszy celowych	Ma konto 853 „Fundusze celowe” – analityka według każdego funduszu oddzielnie	Obecnie oznaczona literą C. (poprzednio pozycja B.)

Tabela . Pasywa – zobowiązania i rezerwy na zobowiązania

Treść ekonomiczna	Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
D. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	Wiersz bilansujący – poz. I. + II. + III. + IV.	x
		Dotychczasową literę C. oznaczono literą D. Zakres pozycji rozszerzono o fundusze specjalne oraz rozliczenia międzyokresowe
I. Zobowiązania długoterminowe	W tym wierszu prezentujemy zobowiązania, których termin wymagalności jest dłuższy od jednego roku, z wyjątkiem zobowiązań z tytułu dostaw i usług, które niezależnie od	Ma konta zespołu 2 – analityka „Zobowiązania długoterminowe” według tytułów, kontrahentów oraz w przypadku rozliczeń w walutach – według
		Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	terminu zapłaty są prezentowane jako krótkoterminowe. Wycena w kwocie wymagającej zapłaty, tj. łącznie z odsetkami	poszczególnych walut obcych	
II. Zobowiązania krótkoterminowe	Pozycja bilansująca pozycje od 1 do 8	x	Zmieniono zakres bilansowania
1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	W tym wierszu prezentujemy: 1) zobowiązania z tytułu dostaw i usług, 2) wartość dostaw niefakturowanych, jak również kaucje gwarancyjne zatrzymane wykonawcom robót i usług	Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” – analityka „Dostawcy” według podziałek klasyfikacji budżetowej, kontrahentów oraz w przypadku rozliczeń w walutach – według poszczególnych walut obcych, Ma konto 300 „Rozliczenie zakupu – dostawy niefakturowane” – analityka według dostaw niefakturowanych, Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka według poszczególnych tytułów	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Zobowiązania wobec budżetów	W tym wierszu prezentujemy zobowiązania z tytułów rozliczeń z budżetami, np. nierozliczona dotacja przedmiotowa, nadwyżka środków obrotowych, a także inne tytuły, z wyjątkiem zobowiązań z tytułu ubezpieczeń	Ma konto 225 „Rozrachunki z budżetami” – analityka według tytułów rozliczeń	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	społecznych i innych świadczeń prezentowanych w wierszu C.II.3.		
3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń	W tym wierszu wykazujemy zobowiązania publicznoprawne Dotyczące ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń	Ma konto 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” – analityka według tytułów rozrachunków oraz podmiotów	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń	W tym wierszu prezentujemy naliczone, ale niewypłacone wynagrodzenia zarówno w pieniądzu, jak i w naturze	Ma konto 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” – analityka według tytułów wynagrodzeń pracowników i innych osób fizycznych	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
5. Pozostałe zobowiązania	W tym wierszu wykazujemy pozostałe zobowiązania, które nie zostały zaprezentowane w innych pozycjach bilansu dotyczących zobowiązań	Ma konto 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” – analityka „Nadpłaty”, Ma konto 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” – analityka według tytułów rozrachunków z pracownikami, Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka według tytułów rozrachunków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)	W tym wierszu wykazujemy: depozyty, kaucje, zabezpieczenia wykonania umów	Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka według tytułów rozrachunków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
7. Rozliczenia z tytułu	W tym wierszu	Ma konto 222	Prezentacja pozycji

środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	prezentujemy rozliczenia z budżetem z tytułu: 1) nieodprowadzonych dochodów budżetowych, 2) nierozliczonych wydatków budżetowych (nadmierne zasilenie)	„Rozliczenie dochodów budżetowych”, Ma konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”	pozostała bez zmian
8. Fundusze specjalne	Wiersz sumujący poz. 8.1. i poz. 8.2.	Suma sald Ma konto 851 oraz Ma konto 853	Nowa pozycja (poprzednio prezentowana w pozycji D.)
8.1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	W tym wierszu prezentujemy wartość niewykorzystanego na dzień bilansowy zakładowego funduszu socjalnego	Ma konto 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”	Nowa pozycja (poprzednio prezentowana w pozycji D.1.)
8.2. Inne fundusze	W tym wierszu wykazujemy wartość pozostałych funduszy celowych	Ma konto 853 „Fundusze celowe” – analityka według każdego funduszu oddzielnie	Nowa pozycja (poprzednio prezentowana w pozycji D.2.)
III. Rezerwy na zobowiązania	W tym wierszu prezentujemy rezerwy na przyszłe, prawdopodobne zobowiązania, których kwotę można wiarygodnie oszacować, przy czym zgodnie ze szczególnymi zasadami rachunkowości nie rezerwuje się środków na przyszłe świadczenia na rzecz pracowników	Ma konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” – analityka według tytułu rozliczeń	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
IV. Rozliczenia międzyokresowe	W tym wierszu prezentujemy: 1) wartość źródła finansowania długoterminowych należności, które	Ma konto 840, Ma konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” – analityka „Pozostałe rozliczenia	Obecnie pozycja bilansowana do pozycji D. (poprzednio prezentowana pod literą E.)

	zostaną wykonane w kolejnych okresach sprawozdawczych, 2) pozostałe rozliczenia Międzyokresowe	międzyokresowe” według tytułów rozliczeń	
Suma pasywów	Suma wierszy A. + B. + C. + D.	x	Pozycja bilansująca A. + B. + C.

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

Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy)

Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy) budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego uwzględnia specyfikę JSFP, ale co do

istoty treści merytorycznej zgodny jest z RachunkU oraz Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Publicznej.

We wzorze rachunku zysków i strat wynikającym zarówno z RachunkU, jak i z RachBudżR zastosowany jest podział na poszczególne segmenty wyniku finansowego, wynikające z art. 42 RachunkU.

Na wynik finansowy netto składają się:

- 1) wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych,
- 2) wynik operacji finansowych,
- 3) obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka, i płatności z nim zrównanych, na podstawie odrębnych przepisów.

Wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń), bez VAT, oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

Wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (*udziałów w zyskach*), odsetek, zysków ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż nieruchomości oraz WNiP, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia oraz aktualizacji wartości inwestycji innych niż nieruchomości oraz WNiP, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.

Należy pamiętać, że na wynik operacji finansowych nie wpływają odsetki, prowizje, dodatnie i ujemne różnice kursowe zwiększające wartość towarów i produktów na warunkach ustalonych w art. 28 ust. 4 RachunkU oraz cena nabycia lub koszt wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz WNiP, zgodnie z art. 28 ust. 8 pkt 2 RachunkU.

Zagadnienia ogólne

Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy) sporządzany jest przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Rachunek zysków i strat to jeden obok bilansu z ważniejszych elementów sprawozdania finansowego przedstawiający efekty wykorzystania majątku wykazanego w bilansie.

Rachunek zysków i strat jest zestawieniem osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym przychodów i wszystkich poniesionych w tym samym okresie kosztów. **Celem tego zestawienia jest ustalenie wyniku finansowego oraz pokazanie, co na ten wynik wpływa.**

Rachunek zysków i strat jest zatem uszczegółowieniem zapisów na koncie 860 „Wynik finansowy”. Wynik finansowy może być zarówno wielkością dodatnią, w przypadku jeśli przychody przewyższają koszty, jak i wielkością ujemną, jeśli koszty są wyższe od przychodów.

Ustawa o rachunkowości przychody traktuje na równi z zyskami. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 uor **przez przychody i zyski** rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub współwłaścicieli.

Zyski wykazuje się w wartości netto, tj. po pomniejszeniu o odpowiadające im koszty. Do zysków zalicza się na przykład zyski, które powstały w wyniku sprzedaży składników aktywów trwałych, środków trwałych w budowie, nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi.

Definicja kosztów z uor obejmuje zarówno koszty, jak i straty.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 31 uor **przez koszty i straty** rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Straty wykazuje się w wartości netto, tj. jako nadwyżkę kosztów nad przychodami. Do strat zalicza się na przykład te, które powstały w wyniku sprzedaży składników aktywów trwałych, środków trwałych w budowie, nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.

Wynik finansowy w rachunku zysków i strat od 01.01.2016 r. prezentuje się w podziale na obszary działalności:

- **podstawową działalność operacyjną,**
- **pozostałą działalność operacyjną,**
- **działalność finansową,**

Z powyższego wynika, że rachunek zysków i strat ma budowę segmentową, pokazuje w poszczególnych segmentach przychody i koszty związane z daną działalnością oraz wynik na tej działalności.

W przypadku jednostek budżetowych *wynik na ich działalności nie odgrywa takiej roli jak w jednostkach biznesowych*, tj. **nie obrazuje efektywności działalności tych jednostek, tylko dostarcza informacji o wysokości osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów.**

W jednostkach budżetowych wynik finansowy z reguły jest ujemny, *gdyż jednostki otrzymują środki na wydatki budżetowe na działalność statutową, a przychody często stanowią tylko działalność uboczną.*

Rachunek zysków i strat pokazuje jakiego rodzaju koszty poniosła dana jednostka budżetowa, z tym że *na ogół koszty nie są powiązane z przychodami.*

Wykazane poniżej powiązania poszczególnych wierszy rachunku zysków i strat z kontami syntetycznymi i analitycznymi wymagają dokładnej analizy przez każdą jednostkę sporządzającą rachunek zysków i strat, pod kątem specyfiki działalności danej jednostki.

Ponadto należy zwrócić uwagę na fakt, że zawartość poszczególnych kont syntetycznych oraz paragrafów może być wykazana w różnych wierszach rachunku zysków i strat, co *wymaga ustalenia odpowiedniej analityki do poszczególnych kont i paragrafów.*

Od 2018 r. ZAŁACZNIK nr 10 - Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy) za 2018 r. zostaje wypełniony zarówno w zakresie stanu na koniec roku poprzedniego, jak i stanu na koniec roku bieżącego.

Zmiany formalne – zmiany we wzorach sprawozdań finansowych- od 2018 r.

Załącznik 10 (wcześniej 7) – wzorzec rachunku zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)

- w związku ze zmianami wprowadzonymi w opisach konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” i konta 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy” polegającymi na przeniesieniu nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową z konta 820 na konto 870, a tym samym uwzględnieniu jej w wyniku finansowym tych jednostek dokonano zmiany w nazwie pozycji K. (dotychczasowej poz. M.) w rachunku zysków i strat jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych (wariant porównawczy).

Załącznik 10 – wzorzec rachunku zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)

- nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych przekazywana w trakcie roku będzie wykazywana w pasywach bilansu jako odpisy z wyniku finansowego, ostateczne jej rozliczenie będzie prezentowane jako obciążenie wyniku finansowego.

Załącznik 10 – wzorzec rachunku zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)

- Było:

I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F+G-H)

J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I-J.II)

I. Zyski nadzwyczajne

II. Straty nadzwyczajne

K. Zysk (strata) brutto (I-/+j)

L. Podatek dochodowy

M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych

N. Zysk (strata) netto (K-L-M)

- Jest:

J. Podatek dochodowy

K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)

L. Zysk (strata) netto

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lipca 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych(Dz. U. z dnia 27 lipca 2022 r., 1571).

W § 4 rozporządzenia określono terminy wejścia w życie poszczególnych postanowień, w tym z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 24 lutego 2022 r. m.in. w zakresie dodania nowych paragrafów dochodowych i wydatkowych związanych z pomocą obywatelom Ukrainy.

Charakterystyka poszczególnych wierszy rachunku zysków i strat

Poz. A. Przychody netto z podstawowej działalności operacyjnej

W tej pozycji wykazuje się łączną wartość osiągniętych przez jednostkę przychodów netto z działalności operacyjnej jako przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, tj. sumę wierszy oznaczonych cyframi rzymskimi od I do V.

Poz. A. I. Przychody netto ze sprzedaży produktów

Wykazuje się tutaj przychody ze sprzedaży produktów, w wielkościach ustalonych w cenach sprzedaży netto, w tym także kwoty należne.

Do przychodów ze sprzedaży produktów *zalicza* się przychody ze sprzedaży wyrobów i usług, w tym robót, z wyjątkiem usług, niestanowiących przedmiotu właściwej działalności, które *zalicza* się do pozostałych przychodów operacyjnych.

W wierszu tym wykazuje się obroty Ma konta 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”.

W pozycji tej wykazuje się przychody ze sprzedaży produktów w samorządowych zakładach budżetowych oraz w jednostkach budżetowych, jeżeli nie stanowią one dochodów budżetowych, np. jeżeli są odprowadzane na wydzielony rachunek dochodów a związane są z działalnością statutową.

W pozycji tej wykazuje się przede wszystkim poniższe paragrafy:

- 075 „Dochody 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” - jeżeli związane są z działalnością statutową,
- 083 „Wpływy z usług” - jeżeli związane są z działalnością statutową,
- 084 „Wpływy ze sprzedaży wyrobów”,

Pozycja ta występuje głównie w samorządowych zakładach budżetowych i jednostkach budżetowych oświatowych posiadających wydzielone rachunki dochodów, ale może wystąpić również w pozostałych jednostkach budżetowych, jeżeli występuje sprzedaż produktów związanych z działalnością statutową, a wpływy z tej sprzedaży, ze względu na ich charakter nie są ujmowane na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, tylko na koncie 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia” .

Poz. A. II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna)

W tym wierszu wykazuje się saldo debetowe lub saldo kredytowe konta 490 „Rozliczenie kosztów”, wyrażające zmianę stanu produktów i stanu rozliczeń międzyokresowych.

Poz. A. III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki

W tym miejscu wykazuje się **równowartość tzw. obrotów wewnętrznych, które powinny być równe ich kosztowi własnemu, w wielkości przeniesionej na dzień bilansowy na wynik finansowy jednostki.**

Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jest co do treści przychodem wewnętrznym ustalonym na poziomie kosztów wytworzenia świadczenia wewnętrznego. Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości przewiduje ujęcie przychodów ze sprzedaży produktów na rzecz działalności finansowo wyodrębnionej jednostki oraz kosztu ich wytworzenia na koncie 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”

Poz. A. IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

W tym wierszu wykazuje się przychody ze sprzedaży towarów i materiałów w wielkościach ustalonych w cenach sprzedaży netto, w tym także kwoty należne, które ujmowane są na kontach:

- 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu” - w zakresie sprzedaży towarów,

Przychody te wykazuje się w § 084 „Wpływy ze sprzedaży wyrobów”.

- 760 „Pozostałe przychody operacyjne” - w zakresie sprzedaży materiałów.

Przychody te wykazuje się w § 087 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych”.

Poz. A V. Dotacje na finansowanie działalności podstawowej

Pozycja ta występuje w samorządowych zakładach budżetowych. **W wierszu tym wykazuje się obroty Ma konta 740 „Dotacje i środki na inwestycje”.- w zakresie dotacji związanych z działalnością statutową, stanowiącą dopłaty do cen sprzedaży.**

W pozycji tej wykazuje się poniższe paragrafy:

- 251 „Dotacja podmiotowa z budżetu otrzymana przez samorządowy zakład budżetowy – przeznaczona na działalność statutową”,

- 265 „Dotacja przedmiotowa z budżetu dla samorządowego zakładu budżetowego”.

Poz. A.VI. Przychody z tytułu dochodów budżetowych

Ujmuje się tutaj dochody budżetowe ewidencjonowane na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”. Ze zmienionego opisu wynika, że 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.

W tym wierszu wykazuje się dochody budżetowe, wypełniające definicje wynikające z opisu konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” ujmowane w różnych paragrafach, takich jak np.:

- od paragrafu 001 do paragrafu 050 - w tym wierszu w urzędach jednostek samorządu terytorialnego wykazuje się również od rachunku zysku i strat za 2008 r. udziały w dochodach budżetu państwa,

- 053 „Wpływy z opłat z tytułu zagospodarowania odpadów”,

- 056 „Zaległości z tytułu podatków i opłat zniesionych”,

- 057 „Wpływy z tytułu grzywien, mandatów i innych kar pieniężnych od osób fizycznych” – paragraf ten obejmuje wpływy z tytułu grzywien oraz kar od osób fizycznych, wymierzanych i pobieranych przez sądy oraz właściwe organy administracji publicznej, między innymi z tytułu grzywien nakładanych w formie mandatu karnego oraz grzywien i kar pieniężnych - wymierzanych na podstawie KKS,

§ 058 „Wpływy z tytułu grzywien i innych kar pieniężnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”,

§ 059 „Wpływy z opłat za koncesje i licencje”,

§ 061 „Wpływy z opłat egzaminacyjnych oraz opłat za wydawanie świadectw, dyplomów, zaświadczeń, certyfikatów i ich duplikatów”,

§ 062 „Wpływy z opłat za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwości” – 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”,

§ 062 „Wpływy z opłat za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym opłaty za częstotliwości” - w paragrafie tym ujmuje się wpływy z opłat za zezwolenia, akredytacje oraz opłaty ewidencyjne, w tym: opłaty za częstotliwości, opłaty za zajęcie pasa drogowego, chyba że podlegają one klasyfikowaniu w innym paragrafie klasyfikacji budżetowej, np. »048 Wpływy z opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych«”.

§ 063 „Wpływy z tytułu opłat i kosztów sądowych oraz innych opłat uiszczanych na rzecz Skarbu Państwa z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego” – w paragrafie tym ujmuje się również wpływy z tytułu zwrotu kosztów postępowania sądowego i prokuratorskiego,

§ 064 „Wpływy z tytułu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej i kosztów upomnień” – w paragrafie tym ujmuje się również wpływy z tytułu zwrotu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej oraz kosztów upomnień,

§ 065 „Wpływy z opłat za wydanie prawa jazdy”,

§ 066 „Wpływy z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego” – w paragrafie tym klasyfikowane są wpłaty rodziców za korzystanie z wychowania przedszkolnego w prowadzonych przez gminę publicznych przedszkolach bądź publicznej innej formie wychowania przedszkolnego w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki ustalony dla przedszkoli publicznych na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 PrOśw,

§ 067 „Wpływy z opłat za korzystanie z wyżywienia w jednostkach realizujących zadania z zakresu wychowania przedszkolnego” – w paragrafie tym klasyfikowane są opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w przedszkolach publicznych oraz publicznych innych formach wychowania przedszkolnego, do których ustalania stosuje się odpowiednio art. 106 PrOśw,

- 068” Wpływy od rodziców z tytułu odpłatności za utrzymanie dzieci (wychowanków) w placówkach opiekuńczo- wychowawczych i w rodzinach zastępczych.

- 069 „Wpływy z różnych opłat" - z wyjątkiem opłat i kosztów sądowych, opłat za czynności egzekucyjne i opłaty za zabezpieczenie należności, zwrotu kosztów postępowania administracyjnego,

§ 083 „Wpływy z usług” – na przykład w oświacie czy pomocy społecznej,

§ 093 „Wpływy z opłat paszportowych oraz pozostałych opłat konsularnych”,

§ 097 „Wpływy z różnych dochodów” jeżeli są ujmowane na koncie 720,

- 098 „Wpływy z tytułu zwrotu wypłaconych świadczeń z funduszu alimentacyjnego" ,

a także mogą wystąpić inne paragrafy, jeżeli są one przypisane do konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, gdyż związane są bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki i należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego wykazuje się również od rachunku zysku i strat za 2008 r. wszystkie dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek, czyli między innymi dotacje czy subwencje, wykazywane np. w takich paragrafach, jak:

- 200 „Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 3 oraz ust. 3 pkt. 5 i 6 ustawy lub płatności w ramach budżetu środków europejskich, z wyłączeniem dochodów klasyfikowanych w paragrafie 205”,

- 201 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację *zadań* bieżących z zakresu administracji rządowej oraz innych *zadań* zleconych gminie (związkom gmin) ustawami”,

- 202 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące realizowane przez gminę na podstawie porozumień z organami administracji rządowej”,

- 203 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację własnych zadań bieżących gmin (związków gmin)”,

§ 204 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację zadań bieżących gmin z zakresu edukacyjnej opieki wychowawczej finansowanych w całości przez budżet państwa w ramach programów rządowych”,

- 205 „Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt. 5 lit. a i b ustawy lub płatności w ramach budżetu środków europejskich, realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego”,

§ 206 „Dotacja celowa otrzymana z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej zlecone gminom (związkom gmin, związkom powiatowo-gminnym), związane z realizacją świadczenia wychowawczego stanowiącego pomoc państwa w wychowywaniu dzieci”,

§ 207 „Dotacja celowa dla jednostki samorządu terytorialnego na realizację własnych zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,

§ 208 „Dotacja celowa dla jednostki samorządu terytorialnego na realizację zadań zleconych z zakresu administracji rządowej w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,

§ 209 „Dotacja celowa dla pozostałych jednostek sektora finansów publicznych na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,

§ 210 „Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,

- 211 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez powiat”,
- 212 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące realizowane przez powiat na podstawie porozumień z organami administracji rządowej”,
- 213 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację bieżących zadań własnych powiatu”,
 - § 215 „Środki przekazane do funduszu prowadzonego w Banku Gospodarstwa Krajowego na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących”.
Wyodrębnienie paragrafu wydatkowego 215 dla środków przekazywanych do funduszy prowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) *na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących umożliwi ujmowanie w nim środków, które nie stanowią dotacji w rozumieniu art. 126 FinPubU przekazywanych do wszystkich funduszy prowadzonych w BGK.* Wprowadzona zmiana ma na celu ujednoczenie sposobu klasyfikowania takich środków przekazywanych do wszystkich funduszy zarządzanych przez BGK, w tym m.in. środków dla Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg.
- § 216 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej zlecone powiatom, związane z realizacją dodatku wychowawczego, dodatku do zryczałtowanej kwoty oraz dodatku w wysokości świadczenia wychowawczego stanowiących pomoc państwa w wychowywaniu dzieci”,
- § 217 „Środki otrzymane z państwowych funduszy celowych na realizację zadań bieżących jednostek sektora finansów publicznych”, jeżeli są ujmowane na koncie 720,
- § 218 „Środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19” – paragraf ten dotyczy środków z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub

dofinansowanie realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19, o którym mowa w KoronawirusU,

- 221 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez samorząd województwa”,
- 222 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na zadania bieżące realizowane przez samorząd województwa na podstawie porozumień z organami administracji rządowej”,
- 223 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację bieżących *zadań* własnych samorządu województwa”,
- 231 „Dotacje celowe otrzymane z gminy na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego”,
- 232 „Dotacje celowe otrzymane z powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego”,
- 233 „Dotacje celowe otrzymane od samorządu województwa na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego”,
- 236 „Dochody jednostek samorządu terytorialnego związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami”,
- 237 „Wpływy do budżetu nadwyżki środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego”,
- 240 „Wpływy do budżetu pozostałości środków finansowych gromadzonych na wydzielonym rachunku jednostki budżetowej”,
- § 253 „Środki na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy” – paragraf ten obejmuje środki na realizację zadań wynikających z przepisów ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa, z wyłączeniem środków z Funduszu Pomocy ujmowanych w paragrafie 210,
- 268 „Rekompensaty utraconych dochodów w podatkach i opłatach lokalnych”,
§ 270 „Środki na dofinansowanie własnych zadań bieżących gmin, powiatów (związków gmin, związków powiatowo-gminnych, związków powiatów), samorządów województw, pozyskane z innych źródeł”,

- § 271 „Dotacja celowa otrzymana z tytułu pomocy finansowej udzielanej między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań bieżących”,
- § 275 „Środki na uzupełnienie dochodów gmin”,
- 276 „Środki na uzupełnienie dochodów powiatów”,
 - § 277 „Środki na uzupełnienie dochodów województw”,
 - 287 „Dotacja z budżetu państwa dla gmin uzdrowiskowych”,
 - 288 „Dotacja celowa otrzymana przez jednostkę samorządu terytorialnego od innej jednostki samorządu terytorialnego będącej instytucją wdrażającą na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów)”,
- § 290 „Wpływy z wpłat gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin, związków powiatowo-gminnych, związków powiatów, związków metropolitalnych na dofinansowanie zadań bieżących”,
- 291 „Wpływy ze zwrotów dotacji oraz płatności, w tym wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości”,
 - 292 „Subwencje ogólne z budżetu państwa”,
 - 295 „Wpływy ze zwrotów niewykorzystanych dotacji oraz płatności” – w paragrafie tym ujmuje się między innymi zwroty niewykorzystanych, w rozumieniu art. 168 FinPubU, dotacji oraz płatności wynikające z rozliczenia umów, projektów, a także zwroty środków w związku z uzyskaniem dochodów, z wyłączeniem zwrotów, o których mowa w paragrafie 291,
 - § 609 „Środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych związanych z przeciwdziałaniem COVID-19”,
 - § 610 „Dofinansowanie ze środków Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych”,
 - § 618 „Środki na inwestycje na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu”,
- 620 „Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich, z wyłączeniem dochodów klasyfikowanych w paragrafie 625”

- 625 „Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt. 5 lit. a i b ustawy lub płatności w ramach budżetu środków europejskich realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego’,
- 629 „Środki na dofinansowanie własnych inwestycji gmin (związków gmin), powiatów (związków powiatów), samorządów województw, pozyskane z innych źródeł”,
- § 630 „Dotacja celowa otrzymana z tytułu pomocy finansowej udzielanej między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych”,
- 631 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych gminom ustawami”,
 - 632 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane przez gminę na podstawie porozumień z organami administracji rządowej”,
 - 633 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych gmin (związków gmin)”,
 - § 634 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej zlecone gminom (związkom gmin, związkom powiatowo-gminnym), związane z realizacją świadczenia wychowawczego stanowiącego pomoc państwa w wychowywaniu dzieci”,
 - § 635 „Środki otrzymane z państwowych funduszy celowych na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek sektora finansów publicznych”,
 - § 637 „Środki otrzymane z Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych na realizację zadań inwestycyjnych”,
 - § 638 „Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,
 - § 639 „Środki na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,
 - 641 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez powiat”,
 - 642 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne

- realizowane przez powiat na podstawie porozumień z organami administracji rządowej",
- 643 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych powiatu",
 - § 644 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej zlecone powiatom, związane z realizacją dodatku wychowawczego, dodatku do zryczałtowanej kwoty oraz dodatku w wysokości świadczenia wychowawczego stanowiących pomoc państwa w wychowywaniu dzieci”,
 - 651 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez samorząd województwa",
 - 652 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane przez samorząd województwa na podstawie porozumień z organami administracji rządowej",
 - 653 „Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych samorządu województwa",
 - 661 „Dotacje celowe otrzymane z gminy na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego".
 - 662 „Dotacje celowe otrzymane z powiatu na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego",
 - 663 „Dotacje celowe otrzymane z samorządu województwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego",
 - 664 „Dotacja celowa otrzymana przez jednostkę samorządu terytorialnego od innej jednostki samorządu terytorialnego będącej instytucją wdrażającą na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów)",
 - 665 „Wpływy z wpłat gmin i powiatów na rzecz jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych",
 - 666 „Wpływy ze zwrotów dotacji oraz płatności, w tym wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art.

184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, dotyczące dochodów majątkowych".

- § 670 „Dotacja celowa dla jednostki samorządu terytorialnego na finansowanie lub dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”,
- § 671 „Dotacja celowa dla jednostki samorządu terytorialnego na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy”
 - **673** „Dotacja na zadania inwestycyjne realizowane ze środków otrzymanych z Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych przez jednostki z sektora finansów publicznych” oraz
 - **674** „Dotacja na zadania inwestycyjne realizowane ze środków otrzymanych z Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych przez jednostki niezaliczane do sektora finansów publicznych”.
 - **675** „Dotacja na zadania inwestycyjne realizowane ze środków otrzymanych z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych przez jednostki z sektora finansów publicznych”,
 - **676** „Dotacja na zadania inwestycyjne realizowane ze środków otrzymanych z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych przez jednostki niezaliczane do sektora finansów publicznych”.

Poz. B. Koszty działalności operacyjnej

Wykazuje się tutaj łączną wartość poniesionych kosztów działalności operacyjnej, w układzie rodzajowym, a mianowicie sumę wartości wynikających z wierszy oznaczonych cyframi rzymskimi od I do X.

Poz. B. I. Amortyzacja

Wykazuje się tutaj równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych, od których odpisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo według stawek amortyzacyjnych. Odpisy amortyzacyjne ewidencjonowane są na koncie 400 „Amortyzacja” - § 472 „Amortyzacja”.

Poz. B. II. Zużycie materiałów i energii

Dane liczbowe w tym wierszu **pochodzą z konta 401 „Zużycie materiałów i energii”**. Wykazuje się tutaj głównie następujące paragrafy:

- 421 „Zakup materiałów i wyposażenia” - z wyjątkiem zakupów związanych z kosztami reprezentacji i reklamy, które powinny być ujęte na koncie 409/1,
- 422 „Zakup środków żywności” - z wyjątkiem zakupów związanych z kosztami reprezentacji i reklamy, które powinny być ujęte na koncie 409/1, oraz np. przekazanych z funduszu alkoholowego dzieciom z rodzin alkoholików, które powinny być wykazane jako „Inne świadczenia finansowane z budżetu”,
- 423 „Zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych”,
- 424 „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek”,
- 425 „Zakup sprzętu i uzbrojenia”,
- 426 „Zakup energii”.
- 435 „Zakup towarów (w szczególności materiałów, leków, żywności) w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”.

W związku z różnymi rozwiązaniami przyjmowanymi przez samorządowe jednostki, jeżeli energia jest ujęta w § 437 „Zakup usług związanych z pomocą obywatelom Ukrainy” lub § 486 „Pozostałe wydatki bieżące na zadania związane z pomocą obywatelom Ukrainy” to tę część paragrafów należałoby ująć na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” i wykazać w tej pozycji rachunku zysków i strat.

Zgodnie z wyjaśnieniem MF na koncie: 401 „Zużycie materiałów i energii” są ujmowane zakupione (w związku z pandemią COVID-19) środki dezynfekujące, rękawiczki i maseczek służące bezpośrednio do ochrony pracowników zatrudnionych w jednostce budżetowej, gdy środki ochronne zostały udostępnione wszystkim pracownikom w sposób nieograniczony (tj. płyn dezynfekujący, rękawiczki i maseczki dostępne są w określonych pomieszczeniach, np. łazienka, korytarze i pomieszczenia biurowe)

Poz. B. III. Usługi obce

Dane liczbowe w tym wierszu **pochodzą z konta 402 „Usługi obce”**.

Wykazuje się tutaj paragrafy związane z poniesieniem przez jednostkę kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz jednostki w zakresie np. remontów i konserwacji, transportu i spedycji, pocztowo-telekomunikacyjnych, ochrony mienia, wywozu nieczystości, usług drukarskich, wykonania ekspertyz, najmu, dzierżawy, obsługi bankowej.

W wierszu tym wykazuje się następujące paragrafy:

- 427 „Zakup usług remontowych”,
- 428 „Zakup usług zdrowotnych „ - jeśli nie dotyczą pracowników,
- 430 „Zakup usług pozostałych” - z wyjątkiem opłat za podnoszenie kwalifikacji pracowników ujmowanych na koncie 405 „Ubezpieczenia 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”.

§ 437 „Zakup usług związanych z pomocą obywatelom Ukrainy” – jeżeli w tym paragrafie wykazuje się również koszty energii, to ta część § 437 powinna być ujęta na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” i wykazana w poz. B.II. „Zużycie materiałów i energii” rachunku zysków i strat,

Poz. B.IV. Podatki i opłaty

Dane liczbowe w tym wierszu pochodzą z konta 403 „Podatki i opłaty”. Wykazuje się tutaj paragrafy związane z poniesieniem przez jednostkę kosztów z tytułu świadczeń na rzecz budżetu gminy lub państwa. *Zalicza* się do nich między innymi: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatki lokalne, podatek VAT naliczony niepodlegający odliczeniu, opłaty urzędowe (paszportowe, notarialne, rejestracyjne,

skarbowe, za zarząd gruntami, ochronę środowiska). **W pozycji tej wykazuje się również wpłaty na rzecz PFRON!!!!!!!!!!**

W wierszu tym wykazuje się m.in. poniższe paragrafy:

- 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 budżetów jednostek samorządu terytorialnego”,
- 453 „Podatek od towarów i usług VAT”.

§ 285 „Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego” – wpłata ta wykazywana jest również przez jednostki w poz. B.X. Pozostałe obciążenia,

285 „Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego oraz kwoty w wysokości 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz wybranego przez podatnika podmiotu uprawnionego”.

§ 454 „Składki do organizacji międzynarodowych”,

§ 469 „Składki do organizacji międzynarodowych, w których uczestnictwo związane jest z członkostwem w Unii Europejskiej”,

§ 486 „Pozostałe wydatki bieżące na zadania związane z pomocą obywatelom Ukrainy” – na przykład w zakresie podatków, opłat na rzecz budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego

Poz. B. V. Wynagrodzenia

Dane liczbowe w tym wierszu pochodzą z konta 404 „Wynagrodzenia”. Wykazuje się tutaj paragrafy związane z wynagrodzeniami przysługującymi pracownikom jednostki

i innym osobom fizycznym w gotówce i w naturze (deputatów). Wynikają one z umów o pracę, umów o dzieło, umów zleceń i innych umów gospodarczych.

Do tego wiersza zaliczane są poniższe paragrafy:

- 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 i nadterminowych oraz funkcjonariuszy”,
 - 406 „Pozostałe należności żołnierzy zawodowych i nadterminowych oraz funkcjonariuszy”,
 - 407 „Dodatkowe uposażenie roczne dla żołnierzy zawodowych oraz nagrody roczne dla funkcjonariuszy”
 - 408 „ Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacone 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 „Uposażenia żołnierzy Narodowych Sił Rezerwowych”.
- § 474 „Wynagrodzenia i uposażenia wypłacane w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”,
- § 475 „Wynagrodzenia nauczycieli wypłacane w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”,
- § 484 „Honoraria, wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne i wynagrodzenia bezosobowe wypłacane w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”

Poz. B.VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników

Dane liczbowe w tym wierszu pochodzą z konta 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”. Wykazuje się tutaj paragrafy związane z poniesieniem przez jednostkę kosztów z tytułu:

- składek na ubezpieczenia społeczne obciążające pracodawcę,
- składki na Fundusz Pracy,
- odpisy na ZFŚS dotyczące pracowników,

- szkolenia pracowników,
- świadczenia związane z bezpieczeństwem i higieną pracy,
- inne świadczenia, jeżeli nie są pokrywane z ZFŚS.

W wierszu tym wykazuje się takie paragrafy, jak:

- **§ 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,**
 - **§ 408 „Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby”,**
 - **§ 411 Składki na ubezpieczenia społeczne,**
 - **§ 412 Składki na Fundusz Pracy,**
 - **§ 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.**
 - **§ 471 „Wpłaty na PPK finansowane przez podmiot zatrudniający”,**
 - **§ 478 Składki na Fundusz Emerytur Pomostowych.**
 - **§ 483 „Równoważniki pieniężne i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy oraz pozostałe należności wypłacane w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”,**

§ 485 „Składki i inne pochodne od wynagrodzeń pracowników wypłacanych w związku z pomocą obywatelom Ukrainy”,

§ 486 „Pozostałe wydatki bieżące na zadania związane z pomocą obywatelom Ukrainy” – na przykład w zakresie szkoleń pracowników

Zgodnie z wyjaśnieniem MF na koncie: 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” są ujmowane zakupione (w związku z pandemią COVID-19) środki dezynfekujące, rękawiczki i maseczki służące bezpośrednio do ochrony pracowników zatrudnionych w jednostce budżetowej, jeżeli środki ochronne zostały przekazane poszczególnym pracownikom jednostki

Poz. B.VII. Pozostałe koszty rodzajowe

Dane liczbowe w tym wierszu pochodzą z konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”.

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,
- § 486 „Pozostałe wydatki bieżące na zadania związane z pomocą obywatelom Ukrainy” – na przykład w zakresie podróży służbowych pracowników

B.VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów

Wykazuje się tutaj wartość sprzedanych towarów i materiałów w cenach zakupu lub nabycia - jeżeli pochodzą z zakupu, bądź też według kosztu wytworzenia - jeżeli pochodzić z własnej produkcji.

Dane liczbowe pobierane są z konta:

- 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu” - w zakresie sprzedanych towarów,
- 761 „Pozostałe koszty operacyjne” - w zakresie wartości sprzedanych materiałów.

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:

Konto 410- „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, albo jeżeli w ramach konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” wydzielono również analitykę 409/2 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, w ramach której 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),
- 303 „Różne wydatki na rzecz osób fizycznych”,
- 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”,
- 312 „Dodatkowe roczne świadczenie pieniężne oraz kolejne dodatkowe roczne świadczenie pieniężne dla emerytów i rencistów”
- 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”,
- § 328 „Świadczenia związane z udzielaniem pomocy obywatelom Ukrainy”;
- § 329 „Świadczenia społeczne wypłacane obywatelom Ukrainy przebywającym na terytorium RP”,
- 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,
 - § 430 „Zakup usług pozostałych” – np. dopłaty do biletów dzieci dojeżdżających do szkół,
 - 432 „Staża i specjalizacje medyczne” - dotyczy świadczeń dla osób niebędących pracownikami.
- § 430 „Zakup usług pozostałych” – np. dopłaty do biletów dzieci dojeżdżających do szkół,

B.X. Pozostałe obciążenia

Wykazuje się tutaj pozostałe obciążenia związane z działalnością operacyjną.

Konto 411 – lub jeżeli w ramach konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” wydzielono również analitykę 409/3 „Pozostałe obciążenia”, 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;~~
- § 293 Wpłaty JST do budżetu państwa.

C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)

Wykazuje się tutaj zysk brutto na sprzedaży z działalności operacyjnej, jeżeli przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, wykazane w poz. A są większe od kosztów działalności operacyjnej, wykazanych w poz. B „Koszty działalności operacyjnej”. Stratę ze sprzedaży na działalności operacyjnej wykazuje się, jeżeli koszty z działalności operacyjnej, wykazane w poz. B. „Koszty działalności operacyjnej” są wyższe od przychodów netto ze sprzedaży i zrównanych z nimi, wykazanych w poz. A.

D. Pozostałe przychody operacyjne

Wykazuje się tutaj łączną wartość osiągniętych przez jednostkę pozostałych przychodów, tj. sumę wierszy oznaczonych cyframi rzymskimi od I do III.

Do pozostałych przychodów operacyjnych *zalicza* się występujące powtarzalnie przychody związane *pośrednio* ze zwykłą działalnością jednostki, np. wynajem oraz przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych i środków trwałych w budowie (inwestycji) w jednostkach budżetowych, a w samorządowych zakładach budżetowych przychody ze sprzedaży tych składników w części niepodlegającej przekazaniu do budżetu, odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary i grzywny, darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe.

Poz. D.I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych

Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych ewidencjonuje się na koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Wykazuje się tutaj dodatni wynik na sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie (Inwestycji), wartości niematerialnych i prawnych. Wynik ten jest ustalany jako różnica między uzyskanymi ze sprzedaży składników majątku trwałego przychodami a kosztami ich poniesienia.

Do kosztów tych zalicza się koszty sprzedaży i ich likwidacji. W tym wierszu wykazuje się między innymi:

- 076 „Wpływy z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego przysługującego osobom fizycznym w prawo własności”,
- 077 „Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości”,
- 078 „Dochody ze zbycia praw majątkowych”,

§ 080 „Wpływy z tytułu odszkodowania za przejęte nieruchomości pod inwestycje celu publicznego”,

- 087 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych” - w zakresie sprzedaży środków trwałych i środków trwałych w budowie (inwestycji).

Poz. D.II. Dotacje

Wykazuje się tutaj **inne dotacje** otrzymywane przez samorządowe zakłady budżetowe , niezwiązane z działalnością statutową i niewykazane w poz. A.V. Dotacje na finansowanie działalności podstawowej.

Ma konto 740 „ Dotacje i środki na inwestycje” – w zakresie dotacji nie związanych z działalnością statutową.

- 241 „Dotacja z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dla samorządowego zakładu budżetowego na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe”,
- 251 „Dotacja podmiotowa z budżetu dla samorządowego zakładu budżetowego”,

§ 264 „Dotacja celowa otrzymana z budżetu jednostki samorządu terytorialnego przez samorządowy zakład budżetowy na zadania bieżące”

Nie wykazuje się w RZiS dotacji otrzymanych na środki trwale w budowie (inwestycje) , ponieważ są ujmowane na koncie 800 „ Fundusz jednostki”.

Poz. D.III. Inne przychody operacyjne

W tym wierszu wykazuje się inne przychody operacyjne niewykazane w wierszach od I do II, takie jak: wynajem niezwiązany z działalnością statutową, odpisane przedawnione zobowiązania, rozwiązane odpisy aktualizacyjne należności nie będących należnościami finansowymi , otrzymane odszkodowania, kary i grzywny, darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe, które ujmowane są koncie 760 „Pozostałe przychody operacyjne" **oraz od 01.01.2016 r. - koszty związane ze zdarzeniami losowymi.**

Ponadto w samorządowych zakładach budżetowych prezentuje się w tej pozycji równowartość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych : 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.

Ujmuje się je w korespondencji ze stroną Wn konta 800 „Fundusz jednostki”.

W wierszu tym wykazuje się między innymi poniższe paragrafy:

W wierszu tym wykazuje się między innymi poniższe paragrafy:

- 057 „Grzywny, mandaty i inne kary pieniężne od osób fizycznych”,
- 058 „Grzywny i inne kary pieniężne od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”,
- § 063 „Wpływy z tytułu opłat i kosztów sądowych oraz innych opłat uiszczanych na rzecz Skarbu Państwa z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego” – w paragrafie tym ujmuje się również wpływy z tytułu zwrotu kosztów postępowania sądowego i prokuratorskiego – jeżeli nie są to zadania statutowe,
- 064 „Wpływy z tytułu kosztów egzekucyjnych, opłaty komorniczej i kosztów upomnień”
- 069 „Wpływy z różnych opłat” w zakresie opłat i kosztów sądowych, opłat za czynności egzekucyjne i opłaty za zabezpieczenie należności, zwrotu kosztów postępowania administracyjnego,
- § 072 „Wpływy z otrzymanych darowizn i ofiar w postaci pieniężnej na realizację zadań na rzecz pomocy Ukrainie”,
- 075 „Dochody 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” - niezwiązanych z działalnością statutową,
- 083 „Wpływy z usług” - niezwiązanych z działalnością statutową,
- § 095 „Wpływy z tytułu kar i odszkodowań wynikających z umów”,
- 096 „Otrzymane spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej”,
- 097 „Wpływy z różnych dochodów” - w zakresie niezwiązanym z działalnością statutową”.

Poz. E. Pozostałe koszty operacyjne

Wykazuje się tutaj łączną wartość poniesionych przez jednostkę pozostałych kosztów tj. sumy wierszy I-II.

Do pozostałych kosztów operacyjnych zalicza się koszty związane pośrednio ze zwykłą działalnością jednostki, np. odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności niezwiązane z działalnością finansową, utworzone odpisy aktualizujące na należności od dłużników, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego, zapłacone odszkodowania, kary i grzywny i nieodpłatnie przekazane środki obrotowe.

W pozycji tej wykazuje się również koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku.

Poz. E. I. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku

Wykazuje się tutaj środki pieniężne samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku wykorzystane lub przeznaczone na finansowanie środków trwałych w budowie (inwestycje), które ujmowane są na koncie 740 „Dotacje i środki na inwestycje”.

W wierszu tym wykazuje się poniższe paragrafy:

- 607 „Wydatki inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych”, oraz
- 608 „Wydatki na zakupy inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych”.

Oraz:

- 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych” i
- 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych” - w zakresie wydatków z rachunku dochodów własnych,

Różnica pomiędzy paragrafem 607 a 608

W paragrafie 607 ewidencjonuje się wydatki inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych związane z realizowaną inwestycją (środkami trwałymi w budowie).

W paragrafie tym ujmowane są między innymi:

- budowa nowych obiektów budowlanych,
- koszty przebudowy, rozbudowy, nadbudowy, odbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji obiektów budowlanych i innych środków trwałych powodujących ich ulepszenie zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Ewidencję wydatków inwestycyjnych prowadzi się na koncie 080 -Środki trwale w budowie (INWESTYCJE).

W paragrafie 608 ujmuje się wydatki związane z zakupami inwestycyjnymi samorządowych zakładów budżetowych.

Do tego paragrafu klasyfikuje się między innymi:

- zakup obiektu budowlanego,
- zakup środka trwałego (**od 2018r.**)powyżej kwoty 10.000 zł, np.: zakup komputera, kserokopiarki, faksu itd.,
- zakup wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli ich wartość początkowa jest wyższa od kwoty określonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych (od 1 .01.2018r.- obecnie 10 000 zł).

Poz. E .II. Pozostałe koszty operacyjne

W pozycji E .II. Pozostałe koszty operacyjne prezentuje się **KOSZTY ZWIĄZANE POŚREDNIO** ze zwykłą działalnością jednostki, np. odpisane, przedawnione, umorzone i nieściągalne należności niezwiązane z działalnością finansową , utworzone odpisy aktualizujące na należności od dłużników niezwiązane z działalnością finansową, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego, zapłacone odszkodowania, kary i grzywny i nieodpłatnie przekazane środki obrotowe, które ujmowane są na koncie 761 „Pozostałe koszty operacyjne" **oraz od 01.01.2016 r. - koszty związane ze zdarzeniami losowymi.**

Wykazuje się tutaj poniższe paragrafy:

- 292 „Zwrot dotacji oraz płatności , w tym wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur , o których mowa w art.184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości”,
- 459 „Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych”,
- 460 „Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”,
- 461 „Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego”,
- 462 „Umorzenie należności agencji płatniczych”,
- 464 „Wydatki egzekucyjne poniesione w postępowaniu egzekucyjnym wszczętym i prowadzonym na poczet należności objętych wnioskiem obcego państwa, nieściągnięte od zobowiązanego”.

Poz. F Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D - E)

Zysk z działalności operacyjnej wykazuje się, jeżeli wynik finansowy ze sprzedaży z poz. C, powiększony o pozostałe przychody operacyjne z poz. D, a następnie pomniejszony o pozostałe koszty operacyjne z poz. E jest dodatni. Stratę z działalności operacyjnej wykazuje się, jeżeli wynik finansowy ze sprzedaży z poz. C powiększony o pozostałe przychody operacyjne z poz. D, a następnie pomniejszony o pozostałe koszty operacyjne z poz. E jest ujemny.

Poz. G. Przychody finansowe

Wykazuje się tutaj łączną wartość osiągniętych przez jednostkę przychodów finansowych, tj. sumę wartości wynikających z wierszy oznaczonych cyframi rzymskimi od I do III.

Poz. G.I. Dywidendy i udziały w zyskach

Wykazuje się tutaj należną dywidendę brutto z tytułu posiadanych przez jednostkę udziałów i akcji , którą ujmuje się na koncie 750 „Przychody finansowe”. W wierszu tym wykazuje się między innymi § 074 „Wpływy z dywidend” - w zakresie dywidend oraz paragrafy dotyczące wpłat z zysku.

Poz. G.II. Odsetki

Wykazuje się tutaj uzyskane odsetki od środków pieniężnych na rachunkach bankowych i z wyłączeniem odsetek od środków funduszu świadczeń socjalnych), uzyskane odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie, uzyskane odsetki od udzielonych pożyczek, odsetki skapitalizowane i otrzymane od posiadanych aktywów finansowych, które ujmuje się na koncie 750 „Przychody finansowe”.

W wierszu tym wykazuje się poniższe paragrafy:

- 089 „Odsetki za nieterminowe rozliczenia, płacone przez urzędy obsługujące organy podatkowe”,
 - 090 „Odsetki od dotacji oraz płatności: wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości”,
 - 091 „Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat”,
 - 092 „Pozostałe odsetki”.
- § 812 „Wpłaty odsetek od pożyczek udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego”

Poz. G.III. Inne

W pozycji tej prezentuje się **dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, przywrócenie wartości długoterminowych aktywów finansowych wskutek:**

- wzrostu wartości akcji lub poprawy sytuacji finansowej jednostki, zysk ze zbycia inwestycji
- W aktywa finansowe oraz nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi (różnicę § 151 „Różnice kursowe” i § 495 „Różnice kursowe”), które ewidencjonuje się na koncie 750 „Przychody finansowe”.

W wierszu tym wykazuje się również § 078 „Dochody ze zbycia praw majątkowych” - w zakresie praw majątkowych, mających charakter aktywów finansowych.

Poz. H, Koszty finansowe

Wykazuje się łączną wartość poniesionych przez jednostkę kosztów finansowych, oraz sumę wartości wynikających z wierszy oznaczonych cyframi rzymskimi I i II.

Poz. H.I. Odsetki

W pozycji tej wykazuje się zapłacone odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek, zapłacone odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie z tytułu dostaw i usług oraz od zobowiązań podatkowych, które ujmują się na koncie 751 „Koszty finansowe”.

W wierszu tym prezentuje się poniższe paragrafy:

- 456 „Odsetki od dotacji oraz płatności: wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości”,
- 457 „Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu pozostałych podatków i opłat”,
- 458 „Pozostałe odsetki”,
- 465 „Odsetki od nieterminowych wpłat podatku dochodowego od osób prawnych”,
- 466 „Odsetki od nieterminowych wpłat ceł”,
- 467 „Odsetki od nieterminowych wpłat podatku od nieruchomości”,
- 468 „Odsetki od nieterminowych wpłat podatku od towarów i usług (VAT)”,
- 806 „Odsetki i dyskonto od skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych, związanych z obsługą długu zagranicznego”,
- 807 „Odsetki i dyskonto od skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych, związanych z obsługą długu krajowego”,
- 811 „Odsetki od samorządowych papierów wartościowych lub zaciągniętych przez; jednostkę samorządu terytorialnego kredytów i pożyczek”,
- 812 „Odsetki od pożyczek udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego”.

Poz. H.II. Inne

W pozycji tej prezentuje się:

- 801 „Rozliczenia z bankami związane z obsługą długu publicznego” – np. prowizja od zaciągniętych kredytów-jeżeli koszty mają charakter usług bankowych zalicza się je do kosztów działalności operacyjnej,
- 802 „Wypłaty z tytułu gwarancji i poręczeń”,
- dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych –
- § 813 „Dyskonto od samorządowych papierów wartościowych”,
- odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe,

- stratę ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe oraz
- nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi (różnicę § 151 „Różnice kursowe” i § 495 „Różnice kursowe”), które ujmują się na koncie 751 „Koszty finansowe”.

Ponadto w wierszu tym może wystąpić również § 415 „Dopłaty w spółkach prawa handlowego”.

Poz. I. Zysk (strata) brutto (F+G-H)

Zysk brutto wykazuje się, jeżeli wynik finansowy brutto z działalności gospodarczej jest dodatni.

Stratę brutto wykazuje się, jeżeli wynik finansowy brutto z działalności gospodarczej jest ujemny.

Poz. J. Podatek dochodowy

Wykazuje się podatek dochodowy od osób prawnych, który jest ustalany na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych. *Dotyczy jednostek placących podatek dochodowy od osób prawnych, jak samorządowe zakłady budżetowe.*

Podatek ten ujmowany jest na koncie 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”.

Poz. K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych

W wierszu tym wykazuje się pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty), które ujmowane są na koncie 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”.

Poz. L. Zysk (strata) netto (I - J - K)

W pozycji tej wykazuje się różnicę pomiędzy zyskiem/stratą brutto wykazaną w poz. I a obowiązkowymi obciążeniami wyniku finansowego, tj. podatkiem dochodowym, wykazany w poz. J oraz pozostałymi obowiązkowymi zmniejszeniami wyniku finansowego, wykazanymi w poz. M.

ZA 2024r.

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT (wzór od 2018r.)

Tabela . Przychody – podstawowa działalność operacyjna

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
A. Przychody netto z podstawowej działalności operacyjnej	Wiersz bilansujący – poz. I. + II. + III. + IV. + V. + VI.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	W tym wierszu prezentujemy podstawowe przychody działalności operacyjnej w zakresie przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych i usług. Przychody ze sprzedaży produktów występują najczęściej w samorządowych zakładach budżetowych	Ma konto 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia” – analityka przychodów dla potrzeb należnych dotacji, przedmiotów i kierunków sprzedaży, pozycji planu finansowego, dla analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	W samorządowych zakładach budżetowych zmiana stanu produktów obejmuje również produkcję w toku, półprodukty i wyroby gotowe. W jednostkach budżetowych zmiana stanu produktów może dotyczyć rozliczeń międzyokresowych kosztów	Saldo Wn (–) lub Ma (+) konta 490 „Rozliczenie kosztów”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	W tym wierszu prezentujemy wartość „Obrotów wewnętrznych”	Ma konto 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia” – analityka dla obrotów wewnętrznych	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
IV. Przychody netto	W tym wierszu	Ma konto 730 „Sprzedaż	Prezentacja pozycji

ze sprzedaży towarów i materiałów	prezentujemy przychody netto ze sprzedaży towarów oraz przychody netto ze sprzedaży materiałów	towarów i wartość ich zakupu” – analityka według sprzedaży towarów oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej oraz obliczenia podatków, Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – analityka dotycząca przychodów ze sprzedaży materiałów dla działalności podstawowej oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej oraz obliczenia podatków	pozostała bez zmian
V. Dotacje na finansowanie działalności podstawowej	W tym wierszu prezentujemy dotacje o charakterze przedmiotowym, podmiotowym i na pierwsze wyposażenie dotyczące działalności podstawowej	Ma konto 740 „Dotacje i środki na inwestycje” – analityka dotacji według tytułów rozliczeń oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
VI. Przychody z tytułu dochodów budżetowych	W tym wierszu prezentujemy przychody z tytułu dochodów budżetowych dotyczące podstawowej działalności operacyjnej	Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych (część)” analityka według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast dla podatków pobieranych przez inne organy ewidencję szczegółową stanowią sprawozdania o dochodach budżetowych sporządzane przez te organy, oraz dostosowana do potrzeb planowania, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz analiz	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

Tabela . Koszty – podstawowa działalność operacyjna

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
B. Koszty działalności operacyjnej	Wiersz bilansujący – poz. od I. do X.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
I. Amortyzacja	W tym wierszu wykazujemy	Wn konto 400 „Amortyzacja”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	koszty amortyzacji środków trwałych oraz WNiP	– analityka środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz dostosowana do potrzeb analiz i innych sprawozdań	
II. Zużycie materiałów i energii	W tym wierszu prezentujemy wartość zużytej energii, zużytych materiałów, umorzenie pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (umarzanych w 100% w miesiącu oddania do użytkowania) oraz wartość zużytej energii	Wn konto 401 „Zużycie materiałów i energii” – analityka według zużytych materiałów, umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o małej wartości, zużycia energii oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Usługi obce	W tym wierszu wykazujemy wartość usług obcych, m.in.: remontowych, transportowych, usług najmu i dzierżawy, utrzymania czystości, usług dozoru i ochrony mienia, usług doradztwa/ekspertyz, telekomunikacyjnych, pocztowych, informatycznych, bankowych itd.	Wn konto 402 „Usługi obce” – analityka według usług remontowych, transportowych, najmu i dzierżawy, utrzymania czystości, usług dozoru i ochrony mienia, usług doradztwa, ekspertyz, telekomunikacyjnych, pocztowych, informatycznych, bankowych, innych usług oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
IV. Podatki i opłaty	W tym wierszu wykazujemy podatki i opłaty obciążające bezpośrednio koszty, które dotyczą podstawowej działalności operacyjnej, w tym m.in.: podatki lokalne, opłaty za trwałe zarząd nieruchomościami, opłaty za wieczyste użytkowanie gruntu, opłaty za korzystanie ze środowiska, opłaty skarbowe, podatek od czynności cywilnoprawnych, opłaty notarialne itd.	Wn konto 403 „Podatki i opłaty” – analityka według tytułów podatków i opłat obciążających koszty operacyjne jednostki oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
V. Wynagrodzenia	W tym wierszu prezentujemy	Wn konto 404 „Wynagrodzenia”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	koszty: 1) wynagrodzeń osobowych, 2) wynagrodzeń bezosobowych, 3) świadczeń (wynagrodzeń) w naturze lub ich ekwiwalentów – dotyczące podstawowej działalności operacyjnej	– analityka według wynagrodzeń osobowych, umów zlecenia, o dzieło i innych wynagrodzeń oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników	W tym wierszu prezentujemy koszty podstawowej działalności operacyjnej dotyczące m.in.: składek ubezpieczeń społecznych płatnych przez pracodawcę, składek na FP, wartości naliczonego ZFŚS, świadczeń BHP na podstawie regulaminów, szkoleń pracowników, usług medycznych itd.	Wn konto 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” – analityka według składek na ubezpieczenia społeczne pracodawcy, FP, ZFŚS, świadczeń BHP, szkoleń, usług medycznych i innych świadczeń oraz dostosowana do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdań oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	W tym wierszu prezentujemy koszty m.in.: ubezpieczeń, ekwiwalentów pieniężnych za używanie przez pracowników własnych materiałów, sprzętu, podróży krajowych i zagranicznych itp.	Wn konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” – analityka stosownie do potrzeb planowania analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	W tym wierszu prezentujemy wartość sprzedanych towarów i materiałów według ceny zakupu lub nabycia, w zależności od przyjętej wyceny w zasadach (polityce) rachunkowości	Wn konto 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu” – analityka „Wartość zakupu towarów” oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków, Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – analityka „Wartość sprzedanych materiałów” oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
IX. Inne świadczenia finansowane z budżetu	W tym wierszu prezentujemy inne świadczenia	Wn konto 405 „Ubezpieczenia i inne świadczenia”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	finansowane z budżetu, przykładowo w jednostkach zajmujących się wypłatą świadczeń (mops)	– analityka stosownie do potrzeb planowania analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	
X. Pozostałe obciążenia	Inne koszty działalności operacyjnej, które nie zostały wykazane w poz. B.I.–B.IX.	Wn konta zespołu 4 – analityka stosownie do potrzeb planowania analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

Tabela . Wynik działalności podstawowej

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
C. Zysk (strata) z działalności podstawowej (A – B)	Wiersz , który prezentuje wynik podstawowej działalności operacyjnej jako różnicę przychodów netto z podstawowej działalności oraz kosztów podstawowej działalności operacyjnej	X	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

Tabela . Segment pozostałej działalności operacyjnej

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
D. Pozostałe przychody operacyjne	Wiersz bilansujący – suma D.I. + D.II. + D.III.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	W tym wierszu wykazujemy zysk ze sprzedaży obliczony jako różnica pomiędzy: 1) przychodami ze sprzedaży środków trwałych w budowie, środków trwałych, WNiP a 2) kosztami związanymi z tą sprzedażą, np. koszty transportu, koszty wyceny, ale bez wartości księgowej	Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – analityka według przychodów ze sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków minus Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	netto składników sprzedawanych, wyksięgowywanej w ciężar funduszu	– analityka według kosztów związanych ze sprzedażą niefinansowych aktywów trwałych oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	
II. Dotacje	W tym wierszu prezentujemy wartość dotacji wpływających na wynik finansowy, dotyczących pozostałej działalności operacyjnej. Ta pozycja nie dotyczy dotacji celowych na inwestycje, które zwiększają fundusz jednostki	Przykładowo Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – analityka „Dotacje do pozostałej działalności operacyjnej” według tytułów oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków. Ta pozycja dotyczy szczególnych przypadków dotacji dotyczących pozostałej działalności operacyjnej	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Inne przychody operacyjne	W tym wierszu wykazujemy pozostałe przychody operacyjne, z wyłączeniem: 1) przychodów ze sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych (z wyłączeniem poz. D.I.), 2) przychodów ze sprzedaży materiałów (wykazanych w poz. A.IV.), 3) przychodów z „Obrotów wewnętrznych” wykazanych w poz. A.III.), 4) przychodów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie. W samorządowych zakładach budżetowych wykazujemy równowartość amortyzacji od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, a także środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na które zakład otrzymał środki pieniężne	Ma konto 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – analityka stosownie do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
E. Pozostałe koszty operacyjne	Wiersz bilansujący – poz. I. + II.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

I. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku	W tym wierszu prezentujemy równowartość wydatków inwestycyjnych w jednostce budżetowej sfinansowanych z dochodów własnych oraz w samorządowym zakładzie budżetowym sfinansowanych ze środków własnych zakładu. Ta pozycja może wystąpić w placówkach oświatowych posiadających wydzielony rachunek dochodów, jak również w samorządowych zakładach budżetowych	Wn konto 740 „Dotacje i środki na inwestycje” – analityka według kosztów inwestycji finansowanych ze środków własnych oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Pozostałe koszty operacyjne	W tym wierszu prezentujemy pozostałe koszty operacyjne, z wyłączeniem: 1) wartości sprzedanych materiałów (wykazanych w poz. B.VIII.), 2) kosztów związanych ze sprzedażą niefinansowych aktywów trwałych (wykazanych w poz. D.I.), 3) kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie	Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – analityka stosownie do potrzeb planowania analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D – E)	Wiersz ustalający wynik z działalności operacyjnej obliczony zgodnie ze wzorem sprawozdania	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

Tabela . Segment działalności finansowej

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
G. Przychody finansowe	Wiersz bilansujący – suma poz. I. + II. + III.	Suma przychodów finansowych	
I. Dywidendy i udziały w zyskach	W tym wierszu wykazujemy należne lub otrzymane dywidendy z tytułu posiadanych przez jednostkę udziałów i akcji w spółkach prawa handlowego, które otrzymują	Ma konto 750 „Przychody finansowe” – analityka według dywidend i udziałów w zyskach oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	jednostki działające w imieniu Skarbu Państwa lub JST		
II. Odsetki	W tym wierszu wykazujemy odsetki: 1) od udzielonych pożyczek, 2) za zwłokę w zapłacie należności, 3) od sum depozytowych	Ma konto 750 „Przychody finansowe” – analityka „Odsetki naliczone i zapłacone”, Ma konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” – analityka „Odsetki od należności podatkowych” oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Inne	W tym wierszu wykazujemy: 1) nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, 2) zmniejszenia odpisów aktualizujących dotyczących finansowych aktywów trwałych lub należności z tytułu przychodów finansowych, 3) zysk na sprzedaży papierów wartościowych, dyskonto przy zakupie weksli	Ma konto 750 „Przychody finansowe” – analityka według różnic kursowych, korekt odpisów aktualizujących, sprzedaży papierów wartościowych, dyskonta przy zakupie weksli oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków, pomniejszone o Wn konto 751 „Koszty finansowe” – analityka według różnic kursowych, sprzedaży papierów wartościowych. Prezentacja wynika z art. 42 ust. 3 RachunkU. Dodatkowo analityka dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
H. Koszty finansowe	Wiersz bilansujący – suma poz. I. + II.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
I. Odsetki	W tym wierszu prezentujemy odsetki od kredytów i pożyczek, a także odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie	Wn konto 751 „Koszty finansowe” – analityka „Odsetki naliczone i zapłacone” oraz dostosowana do potrzeb planowania, analiz, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
II. Inne	W tym wierszu	Wn konto 751 „Koszty	Prezentacja pozycji

	<p>prezentujemy:</p> <p>1) wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych,</p> <p>2) nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi (art. 42 ust. 3 Rachunku),</p> <p>3) odpisy aktualizujące wartość należności finansowych,</p> <p>4) dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych</p>	<p>finansowe”</p> <p>– analityka stosownie do potrzeb planowania, analizy, sprawozdawczości budżetowej i innej sprawozdawczości oraz obliczenia podatków</p>	<p>pozostała bez zmian</p>
--	---	--	----------------------------

Tabela . Wynik brutto i netto

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
I. Zysk (strata) brutto (F + G – H)	Wiersz wynikowy – F. + G. – H.	x	Obecnie wiersz oznaczony literą I. (poprzednio pod literą K.)
J. Podatek dochodowy	<p>W tym wierszu prezentujemy wartość podatku dochodowego obciążającego wynik finansowy brutto – konieczność wypełnienia tego wiersza wystąpi tylko w samorządowych zakładach budżetowych</p>	<p>Konto 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”</p> <p>– analityka „Podatek dochodowy”</p>	Obecnie wiersz oznaczony literą J. (poprzednio pod literą L.)
K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	<p>W tym wierszu prezentujemy obciążenie wyniku finansowego poza podatkiem dochodowym od osób prawnych. Wystąpi w placówkach oświatowych w przypadku nadwyżki wydzielonego rachunku dochodów</p>	<p>Konto 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”</p> <p>– analityka „Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia (zwiększenia straty)”</p>	Obecnie wiersz oznaczony literą K. (poprzednio pod literą M.)
L. Zysk (strata) netto (I – J – K)	Wiersz wynikowy – I. – J. – K.	x	Obecnie wiersz oznaczony jest literą L. (poprzednio pod literą N.)

3) Zestawienie zmian w funduszu własnym jednostki- przykład.

Począwszy od sprawozdawczości finansowej za 2006 r, zestawienie zmian w funduszu jednostki jest obowiązkowym elementem sprawozdania finansowego jednostek.

Aktualny wzór od 2018r.- zestawienia zmian w funduszu jednostki stanowi załącznik nr 11 do Rozporządzenia.

Zestawienie zmian w funduszu uwzględnia specyfikę jednostek sektora finansów publicznych, ale co do istoty treści merytorycznej zgodne jest z uor oraz Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Publicznej.

Celem zestawienia zmian w funduszu jednostki *jest dostarczenie użytkownikowi informacji o zmianach poszczególnych składników funduszu własnego oraz o kosztach i przychodach, które bezpośrednio z pominięciem rachunku zysków i strat zostały odniesione na fundusz własny.* Sprawozdanie to pokazuje zmiany, jakie nastąpiły w poszczególnych elementach funduszu, i ich przyczyny.

Podstawą sporządzania zestawienia zmian w funduszu są zapisy na koncie 800 „Fundusz jednostki”.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki obrazuje stan funduszu jednostki na początek roku obrotowego, jego zwiększenia w ciągu roku obrotowego, zmniejszenia w ciągu roku obrotowego oraz stan na koniec roku obrotowego.

Podstawą sporządzania zestawienia zmian w funduszu są zapisy na koncie 800 „Fundusz jednostki”. Stąd na koncie tym ewidencja szczegółowa musi zapewnić ustalenie przyczyn zwiększeń i zmniejszeń zmian w funduszu jednostki.

Zwiększenia funduszu jednostki wynikają głównie z:

- 1) przebiegowania zysku z ubiegłego roku,
- 2) przeniesienia na podstawie sprawozdania budżetowego zrealizowanych wydatków budżetowych,
- 3) dotacji i środków na inwestycje,
- 4) odpisów z wyniku finansowego zwiększających fundusz,
- 5) otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych,
- 6) przejętych aktywów od zlikwidowanych lub połączonych jednostek,
- 7) otrzymanych aktywów w ramach scentralizowanego zaopatrzenia.

Zmniejszenia funduszu spowodowane są głównie:

- 1) przeniesieniem straty z roku ubiegłego,
- 2) przebiegowaniem na podstawie sprawozdania budżetowego zrealizowanych dochodów budżetowych,
- 3) przeniesieniem z roku ubiegłego rozliczenia wyniku finansowego i środków obrotowych,
- 4) przebiegowaniem przekazanych i rozliczonych dotacji i środków na inwestycje,

- 5) wyksięgowaniem wartości netto sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych czy zlikwidowanych środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych,
- 6) przejściem pasywów od zlikwidowanych lub połączonych jednostek,
- 7) przekazaniem aktywów w ramach centralnego zaopatrzenia.

Ze względu na częściowo odmienne księgowania na koncie 800 „Fundusz jednostki” w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych, w zestawieniu zmian w funduszu jednostki występują wiersze, które są charakterystyczne tylko dla poszczególnych form jednostek organizacyjnych.

Przykładem są zrealizowane dochody i wydatki budżetowe, które występują tylko w jednostkach budżetowych. Sporządzając zestawienie zmian w funduszu jednostki, należy zwrócić uwagę na konieczność zgodności danych wykazanych w zestawieniu zmian w funduszu jednostki z danymi wykazywanymi w tym zakresie w bilansie jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego.

We wzorze zestawienia zmian w funduszu jednostki, wynikającym z Rozporządzenia, nie uwzględniono pozycji „Funduszu mienia zlikwidowanych jednostek”, który jest uwzględniony w wartości funduszu w poz. A we wzorze bilansu. Należy więc to uwzględnić przy uzgadnianiu zawartości informacyjnej bilansu i zestawienia zmian w funduszu jednostki.

Funkcjonowanie konta 800 „Fundusz jednostki” - Na schemacie przedstawiono główne zapisy, jakie mają miejsce na koncie 800 „Fundusz jednostki”.

Schemat. Ewidencja na koncie 800 „Fundusz jednostki”

860	
Wynik finansowy	
15a)	
	15b)

223
Rozliczenie
wydatków
budżetowych

1)	
----	--

800
Fundusz
jednostki

	15a)
8)	1)
10)	2)
12)	3)
15b)	4)
14)	5)
16)	6)
17)	7)
	9)
19)	11)
20)	13)
25)	18)
26)	21)
27)	22)
	23)
	24)

222
Rozliczenie
dochodów
budżetowych

	16)
--	-----

227
Rozliczenie
wydatków
z budżetu środków
europejskich

2)	
----	--

820
Rozliczenie
Wyniku
finansowego

--	--

228
Rozliczenie
środków
pochodzących ze
źródeł

--	--

	17)	zagranicznych niepodlegających zwrotowi	3)
810 Dotacje budżetowe , płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje		131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych	
18)	19)	4)	
071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych		740 Dotacje i środki na inwestycje	
	20)	5, 6)	
21)			
Konta zespołu „0” 310 Materiały		011 środki trwałe	
	25)	7)	
		8)	
		9)	10)
020 Wartości niematerialne i prawne			
	11)		

	12)		
Konta zespołu „2”		080	Inwestycje (środki trwale w budowie)
	26)	13)	14)

Konta zespołu „0”
310 Materiały
330 Towary
401 Zużycie
materialów i energii

22)

Salda aktywów
zlikwidowanych
lub połączonych
jednostek

23)

Konto 760
Pozostałe
przychody
operacyjne

27)

Konto 030
Długoterminowe
aktywa finansowe

24)

Objaśnienia do schematu :

1. W ciągu roku budżetowego okresowe lub *roczne* przeniesienia, na podstawie sprawozdań budżetowych, zrealizowanych wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich na konto 800 „Fundusz jednostki z konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”.
2. W ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienie wydatków z budżetu środków europejskich na podstawie sprawozdań budżetowych na konto 800 „Fundusz jednostki” z konta 227 „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich” na konto 800 „Fundusz jednostki”
3. Okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z konta 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi” na konto 800 „Fundusz jednostki”
4. Wpływ dotacji i innych środków na wydatki majątkowe w samorządowych zakładach budżetowych.
5. Równowartość środków własnych przekazanych na finansowanie wydatków majątkowych przez samorządowy zakład budżetowy.
6. Równowartość dochodów gromadzonych przez oświatowe jednostki budżetowe na wydzielonym rachunku wykorzystanych lub przeznaczonych na wydatki majątkowe.
7. Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku aktualizacji ich wartości.
8. Zmniejszenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku aktualizacji ich wartości.
9. Otrzymane nieodpłatnie środki trwale od jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych oraz w formie darowizny od innych podmiotów.
10. Wartość nieumorzona rozchodowanych środków trwałych sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych lub zlikwidowanych.
11. Wartość otrzymanych nieodpłatnie wartości niematerialnych i prawnych.
12. Rozchód sprzedanych lub nieodpłatnie przekazanych wartości niematerialnych i prawnych (wartość netto).
13. Wartość otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych w budowie (inwestycji).
14. Rozchód sprzedanych lub nieodpłatnie przekazanych środków trwałych w budowie (inwestycji) w wysokości poniesionych kosztów. Wyksięgowanie poniesionych kosztów na zaniechane środków trwałych w budowie (inwestycji).

15. Przeksięgowanie wyniku finansowego roku ubiegłego (pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego- jeśli jest zatwierdzane):

a) zysku netto,

b) straty netto.

16. W ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeksięgowania zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” na konto 800 „Fundusz jednostki”, na podstawie sprawozdań budżetowych.

17. Przeksięgowanie w roku następnym (pod data zatwierdzenia sprawozdania finansowego - jeśli jest zatwierdzane) rozliczenia wyniku finansowego samorządowego zakładu budżetowego oraz nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.

18. Równowartość wydatków majątkowych dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu.

19. Przeksięgowanie na koniec roku salda konta 810„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje” na konto 800” Fundusz jednostki”.

20 Zwiększenie wartości dotychczasowego umorzenia środków trwałych w wyniku aktualizacji ich wartości początkowej.

21. Zmniejszenie wartości dotychczasowego umorzenia środków trwałych w wyniku aktualizacji ich wartości początkowej.

22. Wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

23. Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek.

24. Wartość objętych akcji i udziałów z tytułu wniesionych wkładów niepieniężnych do spółki (środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych).

25. Wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

26. Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek.

27. 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.

Na wzorze zestawienia zmian w funduszu jednostki, stanowiącym załącznik poniżej przedstawione zostały zasady sporządzania tego elementu sprawozdania finansowego, w tym powiązanie z księgowaniami na koncie 800 „Fundusz jednostki”.

Zmiany formalne – zmiany we wzorach sprawozdań finansowych- od 2018 r.

Załącznik 11 (do 2017r.- nr 8) – wzorzec zestawienia zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego

- nadwyżkę środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych (ostateczne jej rozliczenie), w związku z jej uwzględnieniem w wyniku finansowym, ujęto w pozycji III. Wynik finansowy netto za rok bieżący (+/-), co związane jest ze zmianą zasad ewidencji tej nadwyżki,
- natomiast w pozycji III. 3 Zestawienia zmian w funduszu jednostki budżetowej (...) prezentowana będzie nadwyżka środków obrotowych samorządowego zakładu budżetowego ustalana i przekazywana w formie zaliczek w trakcie roku.
- dotychczas nadwyżka ustalona na koniec roku ujmowana była w korespondencji z kontem 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”. Po wprowadzonych w Rozporządzeniu zmianach będzie odnoszona na konto 870 „Podatki i inne obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”.

Załącznik 11 – wzorzec zestawienia zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego

Było: III. Wynik finansowy netto za rok bieżący:

1. Zysk netto
2. Strata netto

IV Nadwyżka dochodów jednostek budżetowych, nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych

Jest: III. Wynik finansowy netto za rok bieżący:

1. Zysk netto
 2. Strata netto
 3. Nadwyżka środków obrotowych
- IV. Fundusz*

ZA 2024 r.
Zestawienie zmian w funduszu jednostki
budżetowej/ samorządowego zakładu
budżetowego

Tabela 11. Zmiany funduszu

Treść ekonomiczna		Powiązanie z kontami	Zmiany wprowadzone przez ZasRachR
I. Fundusz jednostki na początek okresu (BO)	Saldo początkowe funduszu jednostki	Saldo początkowe konta 800 „Fundusz jednostki”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1. Zwiększenia funduszu (z tytułu)	Wiersz bilansujący zwiększenia od 1.1. do 1.10.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.1. Zysk bilansowy za rok ubiegły	W tym wierszu wykazujemy	Saldo początkowe Ma konta 860 „Wynik	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	zysk roku poprzedniego, który w roku sporządzenia sprawozdania jest przebiegowany na konto „Fundusz jednostki”	finansowy”, przebiegowanie Wn konto 860/Ma konto 800 – analityka „Wynik za rok ubiegły”	
1.2. Zrealizowane wydatki budżetowe	W tym wierszu wykazujemy wartość wydatków według zaewidencjonowanych okresowych sprawozdań z wykonania planu wydatków Rb-28S. Dotyczy jednostek budżetowych	Wn konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Zrealizowane wydatki budżetowe”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.3. Zrealizowane płatności ze środków europejskich	W jednostkach sektora samorządowego nie występuje – wydatki UE prezentowane w poz. 1.2.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.4. Środki na inwestycje	W tym wierszu prezentujemy wartość środków samorządowych Zakładów budżetowych oraz w jednostkach budżetowych na wydzielonym rachunku dochodów, które były wykorzystane na finansowanie inwestycji. Wartość środków pieniężnych wykorzystanych na inwestycje w jednostkach budżetowych – konto 810	Wn konto 740 „Dotacje i środki na inwestycje”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Środki na inwestycje”, oraz Wn konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Środki na inwestycje”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.5. Aktualizacja	W tym wierszu	Wn konto 011 „Środki	Prezentacja pozycji

wyceny środków trwałych	prezentujemy zwiększenia z aktualizacji wartości środków trwałych – tylko w przypadku odrębnych przepisów	trwałe” oraz Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Aktualizacja środków trwałych”	pozostała bez zmian
1.6. Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne	W tym wierszu prezentujemy wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz WNiP	Wn konto 011 „Środki trwałe”, Wn konto 020 „Wartości niematerialne i prawne” minus Ma konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (wartość netto), Wn konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Nieodpłatnie otrzymane środki i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.7. Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek	W tym wierszu prezentujemy wartość przejętych aktywów po zlikwidowanych jednostkach (kontynuacja zasad wyceny)	Wn różne konta aktywów Minus ostrożna wycena aktywów, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

1.8. Aktywa otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia	W tym wierszu prezentujemy wartość aktywów otrzymanych w wyniku centralnego zaopatrzenia	Wn różne konta aktywów, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Aktywa otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.9. Pozostałe odpisy z wyniku finansowego za rok bieżący	W obecnym stanie prawnym nie występuje w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
1.10. Inne zwiększenia	W tym wierszu prezentujemy inne zwiększenia nieobjęte prezentacją od 1.1. do 1.9., np. niewyjaśnione nadwyżki inwentaryzacyjne aktywów trwałych	Wn różne konta, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Inne zwiększenia	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Zmniejszenia funduszu jednostki (z tytułu)	Wiersz bilansujący – poz. 2.1.–2.9.	x	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2.1. Strata za rok ubiegły	Strata z roku poprzedniego wynikająca z bilansu otwarcia, którą w roku sporządzenia sprawozdania przeksięgowujemy na fundusz jednostki	Saldo początkowe Wn konto 860 „Wynik finansowy”, przeksięgowanie Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Wynik za rok ubiegły”, Ma konto 860 „Wynik finansowy”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2.2. Zrealizowane dochody budżetowe	W tym wierszu prezentujemy zrealizowane dochody budżetowe.	Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Zrealizowane	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian

	Wartość zrealizowanych dochodów powinna być zgodna z dochodami według sprawozdania budżetowego Rb-27S. Dotyczy jednostek budżetowych	dochody budżetowe”, Ma konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”	
2.3. Rozliczenie wyniku finansowego i środków obrotowych za rok ubiegły	W tym wierszu wykazujemy wartość przebiegowaną z bilansu otwarcia, która dotyczy nadwyżki środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych i wydzielonych rachunków dochodów	Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Rozliczenie wyniku finansowego i środków obrotowych za rok ubiegły”, Ma konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2.4. Dotacje i środki na inwestycje	W tym wierszu wykazujemy wartość dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje w jednostkach budżetowych. Wynika z konta 810 i jest przebiegowywany w końcu roku na konto 800	Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Dotacje i środki na inwestycje”, Ma konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2.5. Aktualizacja środków trwałych	W tym wierszu wykazujemy różnice ujemne z aktualizacji środków trwałych, np. wyksięgowanie funduszu z aktualizacji sprzedanych środków trwałych	Wn konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”, Ma konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Aktualizacja wyceny środków trwałych”	Pozycja zmieniła nazwę (wcześniej brzmiała „Aktualizacja wyceny środków trwałych”)
2.6. Wartość	W tym wierszu	Wn konto 071	Prezentacja pozycji

<p>sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych</p>	<p>wykazujemy wartość netto sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz wartość środków trwałych w budowie (inwestycji)</p>	<p>„Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (część umorzona), Ma konto 011 „Środki trwałe” (wartość historyczna), Wn konto 800 „Fundusz jednostki” (część nieumorzona) – analityka „Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych”</p>	<p>pozostała bez zmian</p>
<p>2.7. Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek</p>	<p>W tym wierszu wykazujemy wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych lub połączonych jednostek</p>	<p>Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek”, Ma różne konta pasywów</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>
<p>2.8. Aktywa przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia</p>	<p>W tym wierszu prezentujemy w jednostkach przekazujących wartość przekazanych aktywów obrotowych w ramach centralnego zaopatrzenia</p>	<p>Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Aktywa przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia”, Ma różne konta aktywów</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>
<p>2.9. Inne zmniejszenia</p>	<p>W tym wierszu prezentujemy pozostałe zmniejszenia nieobjęte tytułami od 2.1. do 2.9., np. wartość nieumorzoną środków</p>	<p>Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Inne zmniejszenia”, Ma konto 240 „Pozostałe rozrachunki”,</p>	<p>Prezentacja pozycji pozostała bez zmian</p>

	trwałych netto, które zostały uznane za niedobory niezawinione i/lub wycofane z użytkowania, oraz wartość netto środków trwałych wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu)	Wn konto 800 „Fundusz jednostki” – analityka „Inne zmniejszenia”, Wn konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (część umorzona), Ma konto 011 „Środki trwałe” (wartość historyczna)	
II. Fundusz jednostki na koniec okresu (BZ)	Poz. I. + 1. – 2.	Bilans zamknięcia konta 800	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
III. Wynik finansowy netto za rok bieżący (+, –)	Wiersz bilansujący	x	Pozycja bilansująca
1. Zysk netto (+)	Zysk netto roku bieżącego	Saldo BZ Ma konta 860 „Wynik finansowy”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
2. Strata netto (–)	Strata netto roku bieżącego	Saldo BZ Wn konta 860 „Wynik finansowy”	Prezentacja pozycji pozostała bez zmian
3. Nadwyżka środków obrotowych	Treść ekonomiczna wskazuje, że w tym miejscu powinna zostać zaprezentowana nadwyżka środków obrotowych	Saldo BZ Wn konta 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”	Nadwyżka środków obrotowych poprzednio prezentowana w pozycji IV (która była odrębnie bilansowana)
IV. Fundusz (II +, – III)	Pozycja bilansująca (II +, –III)	x	Pozycja oznaczona IV. (poprzednio V.)

Powyższa prezentacja uświadamia, jak szczegółowo trzeba prowadzić ewidencję analityczną na kontach księgowych, aby można było zaprezentować poszczególne pozycje sprawozdania finansowego.

Sporządzenie sprawozdania „Zestawienie zmian w funduszu” według tytułów zwiększeń i zmniejszeń wymaga zaprowadzenia ewidencji analitycznej co najmniej dla poszczególnych pozycji. Zatem ewidencja do konta 800 „Fundusz jednostki” powinna zostać rozszerzona o pozycje sprawozdania,

np.:

- 1) konto 800 poz. 1.4. „Środki na inwestycje”,
- 2) konto 800 poz. 1.6. „Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe”.

4) Informacja dodatkowa- przykład

(zarządzenie oraz załączniki jak sporządzić-wzory)

Zakres informacji dodatkowej

Jednostki mogą rozszerzyć zakres informacji dodatkowej ustalony w załączniku Nr 12 do RachBudżR o inne dane i objaśnienia, jeżeli są one istotne dla oceny sytuacji finansowej, majątkowej oraz wyniku finansowego jednostki, a także, gdy wynika to z potrzeby jednostki.

Informacja dodatkowa stanowi element sprawozdania jednostkowego jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego wyszczególnionego w § 23 ust. 1 pkt 4 RachBudżR oraz element łącznego sprawozdania finansowego państwowej jednostki budżetowej (§ 27 ust. 1 pkt 4 RachBudżR) oraz sprawozdania finansowego JST (§ 28 ust. 1 pkt 5 RachBudżR).

Dane do jednostkowych sprawozdań finansowych powinny wynikać z ksiąg rachunkowych.

Mianowicie, *stosownie do § 20 ust. 1 RachBudżR, ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować zasadą, że zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.*

Zatem wprowadzenie **informacji dodatkowej często pociąga za sobą konieczność rozbudowy analityki do kont syntetycznych lub rozbudowania ewidencji pozabilansowej** w celu zapewnienia źródła informacji danych ujmowanych w tym nowym elemencie sprawozdania finansowego. Konsekwencją tych zmian jest dostosowanie polityki rachunkowości do wymogów informacji dodatkowej.

Zgodnie z broszurą MF w sprawie RachBudżR obowiązującego od 1.1.2018 r. wprowadzenie tego elementu do sprawozdania finansowego jednostki **umożliwi usystematyzowane, kompletne i porównywalne zaprezentowanie dodatkowych, istotnych danych, informacji i zdarzeń, które zachodzą w jednostce w danym roku** (*poprzednio jednostka prezentowała takie dodatkowe informacje jako uzupełnienie bądź objaśnienie w ramach poszczególnych elementów sprawozdania, np. bilansu, rachunku zysków i strat lub zestawienia zmian w funduszu*).

Tym samym informacja dodatkowa – **ponieważ jest integralną częścią sprawozdania finansowego** – pozwoli uszczegółwić i uzupełnić dane liczbowe zawarte w pozostałych elementach sprawozdania. *Należy w niej zawrzeć dane liczbowe, opisowe i wyjaśnienia, które zapewnią rzetelne i jasne*

przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Zatem informacja dodatkowa stanowi zarówno liczbowe, jak i opisowe uzupełnienie oraz uszczegółowienie danych wykazanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego, tj. w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w funduszu.

Należy natomiast pamiętać, że informacja dodatkowa **nie jest powtórzeniem** danych wykazanych w poszczególnych elementach sprawozdania finansowego.

Sposób prezentacji danych w informacji dodatkowej nie został ustalony w przepisach prawa, z tym że praktyka wypracowała rozwiązania w tym zakresie, gdyż jednostki biznesowe, na podstawie art. 45 Rachunku, sporządzają informację dodatkową obejmującą wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Informacja dodatkowa wprowadzona na podstawie RachBudżR różni się od informacji dodatkowej z Rachunku, gdyż uwzględnia specyfikę JSFP, jednak niektóre informacje są zbliżone.

Informacja dodatkowa w przypadku państwowych jednostek budżetowych jest składana w postaci dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa – TREZOR. Dla tych jednostek w systemie TREZOR opracowano tabele, w których część informacji jest podawana w formie opisowej, a część – w formie kwotowej. Aplikacja w systemie TREZOR zawiera też słownik, który ma celu uściślenie danych podawanych w informacji dodatkowej.

Państwowe jednostki budżetowe, które do sporządzenia informacji dodatkowej mają w systemie TREZOR wbudowane tabele, muszą dostosować się do ustalonego układu tych tabeli.

Zmiany formalne – zmiany we wzorach sprawozdań finansowych

W związku z wprowadzeniem nowego załącznika do rozporządzenia „Informacje dodatkowa” usunięto fragmenty wszystkich elementów sprawozdań dotyczące informacji uzupełniających. Ujmowane dotychczas w tych pozycjach dane będą wykazywane przez jednostki w „Informacji dodatkowej” stanowiącej załącznik nr 12 do Rozporządzenia.

Przykładowe rozwiązania w zakresie informacji dodatkowej.

Zmiany formalne – zmiany we wzorach sprawozdań finansowych

Załącznik 12 – wzorzec informacji dodatkowej

- przygotowanie tego sprawozdania nie będzie obejmować wytworzenia nowych danych, a jedynie ich agregację, analizę i prezentację,
- część z tych informacji była dotychczas wykazywana jako informacje uzupełniające, czy objaśnienia dołączane do poszczególnych elementów sprawozdania finansowego (tj. do rachunku zysków i strat, czy też do bilansu),
- załącznik nr 12 zawiera „niezamknięty” zakres informacyjny Informacji dodatkowej - jednostki mogą zatem rozszerzać zakres tej informacji o inne objaśnienia istotne dla oceny jej sytuacji finansowej, majątkowej i wyniku finansowego,

- zatem to co jednostki lub samorządowe zakłady budżetowe **zaprezentują w informacji dodatkowej i w jakiej formie (tabelarycznej i/lub opisowej) w praktyce zależy wyłącznie od świadomości celu i istoty sprawozdania finansowego lub innych potrzeb informacyjnych tych podmiotów.**

- część tabelaryczna tej informacji **najczęściej obejmuje kwoty cząstkowe zbiorczych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki.**

- natomiast w części opisowej jednostki i samorządowe zakłady budżetowe **prezentują szczegółowy komentarz do poszczególnych pozycji składników sprawozdania finansowego, które wymagają objaśnienia ze względu na istotny wpływ na to sprawozdanie, objaśnienia.**

- w zakresie łącznego sprawozdania finansowego - sprawozdanie to dotyczy jednostek stosujących te same zasady (politykę) rachunkowości - **możliwe będzie omówienie niektórych zagadnień prezentowanych w sposób opisowy przez jednostkę sporządzającą łączne sprawozdanie finansowe. Jednostka sporządzająca łączne sprawozdanie powinna przedstawić w Informacji dodatkowej informacje i objaśnienia zgodnie z zaproponowanym zakresem informacyjnym, nie zaś całą politykę rachunkowości.**

Załącznik 12 – wzorzec informacji dodatkowej

Informacja dodatkowa obejmuje dwie składowe:

- I. Wprowadzenia do sprawozdania i**
- II. Dodatkowe informacje i objaśnienia**

I. Wprowadzenia do sprawozdania obejmuje w szczególności:

- Nazwę jednostki
- Siedzibę i adres jednostki

- Podstawowy przedmiot działalności
- Okres objęty sprawozdaniem
- Wskazanie, czy sprawozdanie finansowe obejmuje dane łączne (jednostka nadrzędna lub JST)
- Omówienie zasad rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)
- Inne informacje

II. Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:

- I. Dodatkowe informacje i objaśnienia dotyczące pozycji bilansowych i niebilansowych (**wyróżniono 17 pozycji**)
- II. Dodatkowe informacje i objaśnienia dotyczące pozycji kosztowo - przychodowych (**wyróżniono 5 pozycji**)
- III. Inne informacje (**grupa otwarta**).

Rozporządzenie z 13 września 2017r. w sprawie rachunkowości –

Załącznik nr 12

INFORMACJA DODATKOWA

I.	Wprowadzenie do sprawozdania finansowego, obejmuje w szczególności:
1.	
1.1	nazwę jednostki
1.2	siedzibę jednostki
1.3	adres jednostki
1.4	podstawowy przedmiot działalności jednostki
2.	wskazanie okresu objętego sprawozdaniem
3.	wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki nadrzędnej lub jednostki samorządu terytorialnego wchodzi jednostki sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe
4.	omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)
5.	inne informacje
II.	Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:
1.	
1.1.	szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia
1.2.	aktualną wartość rynkową środków trwałych, w tym dóbr kultury – o ile jednostka dysponuje takimi informacjami
1.3.	kwotę dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych
1.4.	wartość gruntów użytkowanych wieczystie
1.5.	wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu
1.6.	liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz dłużnych papierów wartościowych

1.7.	dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego, z uwzględnieniem należności finansowych jednostek samorządu terytorialnego (stan pożyczek zagrożonych)
1.8.	dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym
1.9.	podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego, okresie spłaty:
a)	powyżej 1 roku do 3 lat
b)	powyżej 3 do 5 lat
c)	powyżej 5 lat
1.10.	kwotę zobowiązań w sytuacji gdy jednostka kwalifikuje umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi (leasing operacyjny), a według przepisów o rachunkowości byłby to leasing finansowy lub zwrotny z podziałem na kwotę zobowiązań z tytułu leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego
1.11.	łącną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń
1.12.	łącną 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
1.13.	wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwotę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie
1.14.	łącną kwotę otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie
1.15.	kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze
1.16.	inne informacje
2.	
2.1.	wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów
2.2.	koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym
2.3.	kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie

2.4.	informację o kwocie należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych
2.5.	inne informacje
3.	Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki

.....
(główny księgowy)

.....
(rok, miesiąc, dzień)

.....
(kierownik jednostki)

ZMIANY- 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)

w załączniku nr 12 do rozporządzenia:

a) w części I. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego, obejmuje w szczególności: pkt 3 otrzymuje brzmienie:

3. wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne

b) w części II. Dodatkowe informacje i objaśnienia obejmują w szczególności:

w pkt 1.9 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

podział zobowiązań długoterminowych o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego, okresie spłaty.

ZAPISY W INFORMACJI DODATKOWEJ:

Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji)

– stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 11 RachunkU przez przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rozumie się wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Zatem w tym punkcie do sprawozdania finansowego podawane są informacje dotyczące przyjętych przez jednostkę rozwiązań dotyczących metod amortyzacji i metod wyceny aktywów i pasywów spośród wielu dopuszczonych do stosowania przepisami RachunkU i wydanymi na jej podstawie rozporządzeniami, a także określonych w KSR, a w razie ich braku w MSR.

Zatem *niepotrzebne jest opisywanie* w tym punkcie informacji dodatkowej takich zasad wyceny oraz ustalania wyniku finansowego, *które są obligatoryjne* – **wynikają z przepisu prawa i jednostka nie ma prawa wyboru.**

Należy natomiast opisać te zasady, które wynikają ze specyfiki i rodzaju prowadzonej działalności i które zostały wybrane przez daną jednostkę, gdyż miała takie prawo.

W zakresie metod amortyzacji należy pokazać:

- dla jakich składników majątkowych nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych,
- jakie metody amortyzacji jednostka stosuje dla składników majątkowych amortyzowanych: **czy metodę liniową, czy też degresywną**

Ponadto należy podać, do jakiej kwoty środki trwale i WNiP są jednorazowo amortyzowane w koszty.

W zakresie metod wyceny aktywów i pasywów należy opisać takie zasady, jak:

- a) metody wyceny rzeczowych składników majątkowych, np. materiałów (w cenach

nabycia/zakupu czy też ewidencyjnych),

b) przypadki wyceny według wartości rynkowej,

c) przypadki wyceny według kosztów wytworzenia,

d) przypadki wyceny według wartości określonej w decyzji właściwego organu,

e) zasady wyceny różnic inwentaryzacyjnych,

f) przypadki wyceny według wartości nominalnej,

g) zasad dokonywania odpisów aktualizujących wartość aktywów,

h) zasady ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości oraz rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych,

i) zasad ewidencji i rozliczania kosztów,

j) sposobu prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych – *kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:*

– ewidencja ilościowo-wartościowa, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,

– ewidencja ilościowa obrotów i stanów prowadzona dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego dokonane na podstawie danych rzeczywistych,

– ewidencja wartościowa obrotów i stanów towarów oraz opakowań prowadzona dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,

– odpisywanie w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy;

- **inne informacje** – w tej pozycji podaje się inne istotne informacje niewyszczególnione w punktach 1–4, dotyczące ogólnych zagadnień związanych z daną jednostką i jej działalnością.

Na przykład można podać:

- 1) czy sprawozdanie zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności,
- 2) wysokość zatrudnienia i jego strukturę,
- 3) czy nastąpiła zmiana przedmiotu działalności i czy miała wpływ na sytuację finansową jednostki,
- 4) czy nastąpiła zmiana struktury organizacyjnej jednostki, w tym zwiększenie lub zmniejszenie wielkości jednostki,
- 5) czy nastąpiła istotna zmiana zasad polityki rachunkowości, jeśli tak, to w jakim zakresie,
- 6) czy wystąpiły istotne zdarzenia między dniem bilansowym a dniem sporządzenia bilansu i w jakim zakresie miały wpływ na sytuację finansową jednostki.

W wytycznych MF dotyczących sporządzania informacji dodatkowej przez państwowe jednostki budżetowe w systemie TREZOR w katalogu innych informacji dotyczących zasad rachunkowości *wyszczególniono również przyjęty próg istotności.*

W sprawozdaniu łącznym można podać także zasady stosowania wyłączeń między jednostkami i podstawowy ich katalog.

Informacja dodatkowa jako nowy element sprawozdania finansowego

Sprawozdanie finansowe państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych rozszerzono o informację dodatkową po raz pierwszy za 2018 r. Dotyczy to również sprawozdań finansowych o charakterze łącznym, sporządzanych przez jednostki nadrzędne oraz JST.

Zakres prezentacji danych tego elementu sprawozdania określono w załączniku Nr 12 do ZasRachR. Jest to jednak zakres minimalny. Zarówno część informacji dodatkowo dotycząca wprowadzenia do sprawozdania finansowego, jak i dodatkowe informacje objaśnienia obejmują "w szczególności dane" wymienione w tym załączniku. Oznacza to, że prezentowane w niej informacje można rozszerzać.

Możliwość wykazania danych z większą szczegółowością niż określona w załączniku Nr 12 wynika także z § 30 ZasRachR.

Zgodnie z § 30 ZasRachR informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, w tym w informacji dodatkowej, mogą być wykazywane z większą szczegółowością niż określona w załącznikach do ZasRachR, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Oznacza to, że państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, jak również samorządowe zakłady budżetowe będą prezentować "inne informacje", w tym też te, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę ich sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego.

Możliwość prezentacji innych informacji sprawia, że sprawozdania poszczególnych jednostek będą zawierały różne informacje, które mogą być istotne tylko dla jednostek sporządzających.

Dokumentacja polityki rachunkowości

W związku z powyższym pojawiają się problemy podczas łączenia innych informacji, zaprezentowanych w sprawozdaniach jednostkowych, przy sporządzaniu sprawozdań o charakterze łącznym przez:

1. państwowe jednostki budżetowe jako jednostki nadrzędne,
2. jednostki samorządu terytorialnego.

Zsumowanie lub zestawienie innych informacji prezentowanych przez poszczególne jednostki w informacji dodatkowej może nie mieć żadnego waloru informacyjnego dla użytkowników informacji dodatkowej o charakterze łącznym.

Łączna informacja dodatkowa, zgodnie ze ZasRachR:

1. w państwowych jednostkach - jako jednostkach nadrzędnych - obejmuje dane wynikające z informacji dodatkowej tej jednostki oraz jednostek podległych i nadzorowanych (§ 27 ust. 1 pkt 4 SzczegZasRachR),
2. w JST obejmuje dane wynikające z informacji dodatkowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (§ 28 ust. 1 pkt 5 ZasRachR).

Z treści § 28 ZasRachR wynika, że informacja dodatkowa nie jest sporządzana na podstawie informacji wynikających z bilansu z wykonania budżetu JST.

Natomiast zakres informacji zawarty w załączniku Nr 12 do ZasRachR świadczy o tym, że informacje wynikające z bilansu z wykonania budżetu również powinny zostać zaprezentowane w informacji dodatkowej.

Zachodzi zatem sprzeczność między treścią § 28 ZasRachR a załącznikiem Nr 12 do ZasRachR.

Ministerstwo Finansów zamieściło na swojej stronie wyjaśnienie w tej sprawie:

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów odnośnie do zakresu informacyjnego informacji dodatkowej sporządzanej przez JST

Dane prezentowane w informacji dodatkowej JST obejmować powinny zatem informacje, o których mowa w § 28 ust. 1 pkt 5 ZasRachR, oraz inne wymagane dane (np. wynikające z informacji ujętych w księgach budżetu JST), które nie zostały ujęte w informacjach dodatkowych jednostek organizacyjnych JST.

Następny problem dotyczy formy prezentacji danych wymienionych w załączniku Nr 12 do ZasRachR.

To również będzie miało znaczenie przy sporządzaniu informacji dodatkowej o charakterze łącznym w jednostkach nadrzędnych oraz w JST.

Przy sporządzaniu informacji dodatkowej o charakterze łącznym należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń w zakresie prezentowanych w niej informacji.

Brak jednolitej formy prezentacji utrudni proces łączenia informacji oraz dokonywania odpowiednich włączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami.

Dlatego ważne jest, aby proces łączenia danych zawartych w informacjach dodatkowych poszczególnych jednostek został usprawniony przez wydanie odpowiednich wytycznych przez jednostki sporządzające sprawozdania o charakterze łącznym.

Podstawy prawne

W przepisach prawa nie znajdziemy wprost przepisu zalecającego lub nakazującego wydanie wytycznych/instrukcji do sporządzenia sprawozdania finansowego o charakterze łącznym.

W celu wydania instrukcji niezbędnej dla prawidłowości sprawozdawczości finansowej, w tym informacji dodatkowej, należy skorzystać z uprawnień głównego księgowego JSFP, nadanych FinPubU.

Zgodnie z art. 54 ust. 7 pkt 2 FinPubU główny księgowy ma prawo wnioskować m.in. o określenie trybu, zgodnie z, którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości sprawozdawczości finansowej. Należy zwrócić uwagę, że przytoczone przepisy dotyczące uprawnień głównego księgowego stosuje się odpowiednio do głównego księgowego budżetu państwa, **głównego księgowego części budżetowej** oraz skarbnika (głównego księgowego JST). *Dlatego wnioskowanie o określenie trybu prac zapewniających sporządzenie prawidłowego sprawozdania finansowego, w tym sporządzenie informacji dodatkowej, jest prawem głównego księgowego, które powinno zostać wykorzystane w celu wydania wytycznych/instrukcji.*

Dodatkowych podstaw prawnych do wydania przepisów w omawianym zakresie należy szukać w RachunkuU. Zgodnie z art. 4 ust. 5 RachunkuU kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych w RachunkuU, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie.

Z kolei zgodnie z art. 54 ust. 1 FinPubU głównym księgowym JSFP jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność m.in. w zakresie prowadzenia rachunkowości. Zakres rachunkowości, zgodnie z przepisami RachunkuU, obejmuje także sporządzanie

sprawozdań finansowych. Dlatego główny księgowy JSFP ponosi odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego, w tym informacji dodatkowej.

Duże znaczenie, z punktu widzenia odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe, ma składanie podpisów przez głównych księgowych oraz kierowników JSFP pod tym sprawozdaniem. **Złożenie podpisu pod sprawozdaniem finansowym, z tego odrębnie pod każdą jego częścią, w tym informacją dodatkową, oznacza akceptację prezentowanych u nim danych. Dotyczy to również poświadczenia danych ze sprawozdań o charakterze łącznym, przy czym sprawozdania finansowe o charakterze łącznym podpisują:**

1. kierownik i główny księgowy państwowej jednostki sporządzającej to sprawozdanie jako jednostki nadrzędnej,
2. zarząd, w tym wójt/burmistrz/prezydent i skarbnik JST.

Zwrócić uwagę należy także na przepisy § 33 ust. 6 ZasRachR, zgodnie z którymi sprawozdania finansowe podpisuje kierownik jednostki obsługującej odpowiednio do zakresu wykonywanych zadań oraz główny księgowy tej jednostki.

Poprzednio obowiązujące przepisy (SzczegZasRachR) nie zawierały takiej regulacji.

Pojęcie „jednostki obsługującej” zostało wprowadzone do porządku prawnego ZmSamGminU.

Na podstawie tych przepisów JST może zapewnić wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną, powierzając jednostce obsługującej zakres obowiązków w drodze uchwały.

Kierownik jednostki obsługującej jest odpowiedzialny za gospodarkę finansową oraz za rachunkowość i sprawozdawczość jednostki obsługiwanej w zakresie obowiązków powierzonych uchwałą.

W przypadku powierzenia obowiązków w zakresie rachunkowości oraz sprawozdawczości są one przekazywane jednostce obsługującej w całości. Zatem kierownicy jednostek obsługiwanych przez jednostki obsługujące, którym powierzono obowiązki w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości, nie składają swoich podpisów pod sprawozdaniem finansowym.

Odpowiedzialność wynikająca ze załączonego podpisu pod sprawozdaniem finansowym, w tym pod informacją dodatkową, zobowiązuje kierownika jednostki do wprowadzenia wytycznych/instrukcji zapewniających rzetelne i jasne przedstawienie danych w tym sprawozdaniu.

Zakres instrukcji (w tym wytyczne do zakładowego planu kont)

Wartości podczas standaryzacji danych prezentowanych w informacjach dodatkowych powinny odgrywać **ustalenia jednostki nadrzędnej** lub zarządu JST do zakładowych planów kont, **dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności**. **Podstawą do wydania takich ustaleń (instrukcji) jest § 20 ust. pkt 4 ZasRachR.** Zgodnie z tym przepisem zakładowy plan kont powinien zapewnić możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych.

Ustalenia jednostek nadrzędnych lub zarządu JST, ***o których mowa wyżej, powinny mieć charakter wytycznych stanowiących instrukcje dla podległych jednostek.***

Zakres ustaleń jednostek nadrzędnych lub zarządów JST powinien zostać określony po ocenie potrzeb prezentacyjnych informacji dodatkowej, których skutkiem będzie:

- 1) rozszerzenie ewidencji szczegółowej do istniejących kont w ramach zakładowych

planów kont samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,

- 2) rozszerzenie ewidencji pozabilansowej,
- 3) aktualizacja zasad rachunkowości.

Należy także zauważyć, że zakładowy plan kont, zgodnie z art. 10 Rachunku, jest elementem zasad (polityki) rachunkowości każdej jednostki - jego ustalenie oraz aktualizacja w formie pisemnej jest obowiązkiem kierownika każdej jednostki, w tym JSFP.

Dlatego kierownicy jednostek po wydaniu wytycznych, odpowiednio przez jednostki nadrzędne lub zarząd JST, powinni przygotować aktualizacje do zakładowych planów kont.

Poniżej przedstawiono przykład wprowadzenia nowych kont szczegółowych.

Przykład 1:

Pozycja 1.7. zawiera dane o odpisach aktualizujących należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego z uwzględnieniem należności finansowych JST (stan pożyczek zagrożonych).

Do prezentacji tej informacji niezbędny jest podział konta 290 "Odpisy aktualizujące należności" dla operacji zmniejszających ewidencjonowanych po stronie Wn tego konta na:

- 1. wykorzystanie odpisów aktualizujących,*
- 2. rozwiązanie odpisów aktualizujących.*

Dalej przedstawiono przykład prowadzenia ewidencji pozabilansowej.

Przykład 2:

Pozycja 1.5. zawiera dane dotyczące wartości nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostki środków trwałych używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym leasingu.

Do prezentacji tej informacji niezbędne jest prowadzenie przez jednostki budżetowe i samorządy zakłady budżetowe ewidencji pozabilansowej o wartości nieamortyzowanych lub nieumarzanych środków trwałych, które nie są ujmowane bilansowo, lecz używane na podstawie umów dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu leasingu.

Następnie przedstawiono przykładu zmian zasad polityki rachunkowości.

Przykład 3

Pozycja 2.2. obejmuje koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym.

Zgodnie z art. 28 ust. 8 pkt 2 Rachunku koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje m.in. koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nimi różnice kursowe pomniejszone o przychody z tego tytułu. Samorządowe jednostki budżetowe i samorządy budżetowe nie zaciągają bezpośrednio tytułów dłużnych na sfinansowanie środków w budowie. Alokacja odsetek i różnic kursowych w koszcie wytworzenia środków trwałych budowie w samorządowych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych wymaga zapisania zmiany w zasadach rachunkowości.

Przykładowe rozwiązania w zakresie informacji dodatkowej.

Artykuł 17 ust. 2 Rachunku

Kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:

- 1. ewidencja ilościowo-wartościowa, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,*
- 2. ewidencja ilościowa obrotów i stanów prowadzona dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych,*
- 3. ewidencja wartościowa obrotów i stanów towarów oraz opakowań prowadzona dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,*
- 4. odpisywanie w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.*

Paragraf 6 ZasRachR

Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub JST, otrzymane na podstawie decyzji właściwego organu nieodpłatnie mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

Natomiast w części II należy skupić się na zakresie obowiązkowych prezentacji, które wywołają konieczność rozszerzenia szczegółowości zakładowych planów kont w samorządowych jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych.

W tabeli 1. zaprezentowano wszystkie pozycje dodatkowych informacji i objaśnień, wraz z komentarzem dotyczącym powiązania tych pozycji z ewidencją księgową.

Wskazano także pozycje, które wymagają zwiększenia szczegółowości ewidencji kont w ramach zakładowych planów kont, założenia ewidencji pozabilansowej oraz dokonania aktualizacji zasad rachunkowości przez samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Tabela 1. Powiązanie pozycji części II „Dodatkowe informacje i objaśnienia” z ewidencją księgową jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych

	Wyszczególnienie pozycji	Ewidencja księgową
1	X	X
1.1	Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych oraz WNiP, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego, oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne (do prezentacji grup rodzajowych środków trwałych) przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Prezentacja danych po raz pierwszy za 2018 r., w szczególności pkt 1.1. wymaga zgrupowania operacji według podanych przyczyn, tj.:</p> <p>1) zwiększenia z tytułu: aktualizacji, nabycia, przemieszczenia wewnętrznego i innych,</p> <p>2) zmniejszenia z tytułu: aktualizacji, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego i innych.</p> <p>W związku z powyższym niezbędne jest utworzenie kont analitycznych do:</p> <ul style="list-style-type: none"> – konta 011 „Środki trwałe”, – konta 013 „Pozostałe środki trwałe”, – konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”, – konta 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”, – konta 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”, – konta 400 „Amortyzacja” <p>Przykład: Konto 011 „Środki trwałe” – analityka „Urządzenia techniczne i maszyny”. Konto szczegółowe – przemieszczenie wewnętrzne. Dalszy podział kont szczegółowych – przemieszczenia wewnętrzne, na konta szczegółowe dla obiektów inwentarzowych.</p> <p>Przykład: Konto 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości</p>

		<p>niematerialnych i prawnych” – analityka „Urządzenia techniczne i maszyny”.</p> <p>Konto szczegółowe – przemieszczenie wewnętrzne.</p> <p>Konto szczegółowe – nabycie.</p> <p>Konto szczegółowe – aktualizacja wartości.</p> <p>Dalszy podział konta umorzenia powinien umożliwić uzyskanie informacji o wartości netto obiektu inwentarzowego</p>
1.2.	<p>Aktualna wartość rynkowa środków trwałych, w tym dóbr kultury – o ile jednostka dysponuje takimi informacjami</p>	<p>Pozycja fakultatywna – wymaga prowadzenia ewidencji pozabilansowej.</p> <p>Wypełnienie tej pozycji ma charakter warunkowy.</p> <p>Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, które nie posiadają informacji, nie wypełniają tej pozycji.</p> <p>W przypadku podjęcia decyzji o potrzebie posiadania tej informacji niezbędne jest założenie ewidencji pozabilansowej do obiektów środków trwałych oraz dokonanie wyceny środków trwałych do wartości rynkowej</p>
1.3.	<p>Kwota dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych</p>	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Ta pozycja wymaga zaprowadzenia ewidencji analitycznej odpisów aktualizujących:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) do pozycji bilansowych w przypadku dokonywania odpisów ogólnych (statystycznych), 2) do składników długoterminowych aktywów niefinansowych/ aktywów finansowych w przypadku dokonywania odpisów indywidualnych
1.4.	<p>Wartość gruntów użytkowanych wieczysto</p>	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>W tym punkcie prezentuje się wartość gruntów użytkowanych wieczysto, które jednostki budżetowe użytkują i przeznaczają na potrzeby wykonywanych przez nie zadań.</p> <p>Wartość tej pozycji musi wynikać z ewidencji bilansowej gruntów w wieczystym użytkowaniu</p>
1.5.	<p>Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu</p>	<p>Pozycja wymaga prowadzenia ewidencji pozabilansowej.</p> <p>Do końca 2017 r. nie prezentowano informacji w powyższym zakresie.</p> <p>Należy prowadzić ewidencję pozabilansową zapewniającą wykonanie obowiązków sprawozdawczych, w której będą zaewidencjonowane:</p>

		<p>1) dotychczas używane środki trwałe, 2) nowe środki trwałe na podstawie wskazanych wyżej umów.</p> <p>Konieczne jest ustalenie przez jednostkę sposobu ewidencji zapewniającej wykonanie obowiązków sprawozdawczych</p>
1.6.	Liczba oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz dłużnych papierów wartościowych	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Do jej prezentacji niezbędne jest prowadzenie ewidencji ilościowo-wartościowej</p>
1.7.	Dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego, z uwzględnieniem należności finansowych JST (stan pożyczek zagrożonych)	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Dane dotyczące odpisów aktualizujących należy pozyskać z konta 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka według pozycji bilansowych.</p> <p>Do prezentacji niezbędne jest uzupełnienie planów kont o konta analityczne dla poszczególnych pozycji bilansowych, grupujące przyczyny zmian w odpisach aktualizujących, tj.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zwiększenia odpisów aktualizujących w roku obrotowym, 2) wykorzystanie odpisów aktualizujących, 3) rozwiązanie odpisów aktualizujących. <p>Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka do pozycji bilansowych:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka dotycząca odpisów długoterminowych. 2. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka dotycząca odpisów krótkoterminowych, z tego podział szczegółowy: <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka dotycząca odpisów krótkoterminowych: <ol style="list-style-type: none"> 1) z tytułu dostaw i usług, 2) od budżetów. 2.2. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka dotycząca odpisów krótkoterminowych z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń. 2.3. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” – analityka dotycząca odpisów krótkoterminowych – pozostałe należności. <p>Powyższe konta analityczne muszą zostać dalej</p>

		<p>uszczegółowione dla operacji zapisywanych po stronie Wn konta 290 „Odpisy aktualizujące należności”, co wynika z konieczności zaprezentowania przyczyn zmniejszenia odpisów aktualizujących z tytułu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wykorzystania odpisów aktualizujących, np. z tytułu umorzenia lub przedawnienia, 2) rozwiązania odpisów aktualizujących, np. z tytułu spłaty. <p>Przedstawiony wyżej podział konta 290 zapewni odpowiednią prezentację danych w informacji dodatkowej.</p> <p>Natomiast potrzeby informacyjne wynikające z przepisów o rachunkowości powodują, że szczegółowość tych kont nie będzie wystarczająca w przypadku zastosowania indywidualnych odpisów aktualizujących (do każdego kontrahenta). Podział konta przy zastosowaniu odpisów indywidualnych musi pozwolić na ustalenie wielkości odpisów aktualizujących dla każdego kontrahenta</p>
1.8.	<p>Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym</p>	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Punkt 1.8. wymaga dodatkowych informacji o rezerwach w podziale na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zwiększenia w roku obrotowym, 2) wykorzystanie, 3) rozwiązanie. <p>Wykorzystanie i rozwiązanie to operacje, które wymagają wprowadzenia dodatkowej analityki do konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”.</p> <p>Dodatkowa analityka może wyglądać następująco:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konto 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów” <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Konto 840 „Rezerwy”, z tego: <ol style="list-style-type: none"> 1.1.1. Konto 840 „Rezerwy” – cel 1, 1.1.2. Konto 840 „Rezerwy” – cel 2. <p>Do operacji zmniejszających według przyczyn, tj.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) analityka wykorzystanie rezerwy, 2) analityka rozwiązanie rezerwy z tytułu ustania jej przyczyny <p>– należy wydzielić konta analityczne.</p> <p>Przykład:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.1.2. Konto 840 „Rezerwy” – cel 2. <ol style="list-style-type: none"> 1.1.2.1. Konto 840 „Rezerwy” – cel 2 – wykorzystanie rezerwy.

		1.1.2.2. Konto 840 „Rezerwy” – cel 2 – rozwiązanie Rezerwy
1.9.	Podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego okresie spłaty	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Prezentacja zobowiązań długoterminowych według szczegółowości określonej w punktach od a) do c) wymaga założenia ewidencji analitycznej według kryteriów umożliwiających tę prezentację.</p> <p>Prezentacja informacji w pkt 1.9. „Dodatkowych informacji i objaśnień”:</p> <p>1) może wymagać wprowadzenia uzupełnienia w ZPK lub</p> <p>2) nie będzie powodować zmian, jeśli system FK pozwala na uzyskanie informacji o zobowiązaniach we wskazanych w tym punkcie przedziałach czasowych</p>
a)	powyżej 1 roku do 3 lat	Konta zespołu 2, np. konto 201 – analityka powyżej 1 roku do 3 lat
b)	powyżej 3 do 5 lat	Konta zespołu 2, np. konto 201 – analityka powyżej 3 do 5 lat
c)	powyżej 5 lat	Konta zespołu 2, np. konto 201 – analityka powyżej 5 lat
1.10.	Kwota zobowiązań, w sytuacji gdy jednostka kwalifikuje umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi (leasing operacyjny), a według przepisów o rachunkowości byłyby to leasing finansowy lub zwrotny z podziałem na kwotę zobowiązań z tytułu leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Prezentacja wymaga podziału zobowiązań na:</p> <p>1) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego,</p> <p>2) zobowiązania z tytułu leasingu zwrotnego.</p> <p>Przykład:</p> <p>1. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.</p> <p>1.1. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka „Zobowiązania”.</p> <p>1.1.1. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka „Zobowiązania” – zobowiązania z tytułu leasingu finansowego.</p> <p>1.1.1.1. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka „Zobowiązania” – zobowiązania z tytułu leasingu finansowego – długoterminowe.</p> <p>1.1.2. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” – analityka</p>

		<p>„Zobowiązania” – zobowiązania z tytułu leasingu zwrotnego.</p> <p>Dalej podział konta zapewniający wykonanie przepisów Rachunku według kontrahentów.</p> <p>Ta prezentacja będzie występowała tylko w tych jednostkach, które mają zawarte umowy leasingu spełniające warunki zgodnie z opisem do pkt 1.10., tj.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kwalifikują je zgodnie z przepisami podatkowymi dla leasingu operacyjnego, 2) według przepisów Rachunku byłby to leasing finansowy lub zwrotny. <p>W przypadku spełnienia warunków niezbędne będzie zaprowadzenie ewidencji</p>
1.11.	Łączna kwota zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Prezentacja danych wymaga zinwentaryzowania zobowiązań, które zostały zabezpieczone na majątku jednostki (majątku trwałym i majątku obrotowym). Dotyczy to również urzędu JST.</p> <p>W przypadku występowania zobowiązań zabezpieczonych na majątku niezbędne jest zaprowadzenie pozabilansowej szczegółowej ewidencji analitycznej.</p> <p>Przykładowo w zakresie łącznej wartości zobowiązań zabezpieczona na majątku JST ewidencja analityczna będzie dotyczyć:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zastawu, 2) hipoteki, 3) innych zabezpieczeń
1.12.	Łączna kwota 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	<p>Prezentacja tej informacji wymaga założenia ewidencji pozabilansowej, uwzględniającej potrzeby prezentacji w tym punkcie również charakteru i formy zabezpieczeń.</p> <p>Dotychczas zobowiązania warunkowe nie były obligatoryjnie prezentowane.</p> <p>Decyzja o prezentacji zobowiązań warunkowych w informacjach pod bilansem była uzależniona od istotności kwoty.</p> <p>W pkt 1.12. prezentuje się zobowiązania warunkowe niezależnie od wartości.</p> <p>W celu wykonania obowiązków sprawozdawczych samorządowe jednostki budżetowe</p>

		oraz samorządowe zakłady budżetowe muszą zaprowadzić ewidencję pozabilansową wartości zobowiązań warunkowych
1.13.	Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwoty czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie	W celu ujednolicenia prezentacji zarząd JST powinien wydać wytyczne. Prezentacja tej pozycji może zawierać stan na koniec roku, ale można ją także rozszerzyć o dane na początek roku oraz zmiany w trakcie roku obrotowego. Dane do tej pozycji powinny zostać zaczerpnięte z konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe” – analityka czynne rozliczenia/bierne rozliczenia/ według tytułów
1.14.	Łączna kwota otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie	Pozycja wymaga prowadzenia ewidencji pozabilansowej
1.15.	Kwota wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze	Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont. Pozycja dotyczy wartości świadczeń pracowniczych wypłaconych w trakcie roku obrotowego, tj.: odpraw emerytalnych, nagród jubileuszowych, świadczeń urlopowych i innych świadczeń pracowniczych. Prezentacja tych informacji wymaga założenia szczegółowej ewidencji opłaconych kosztów
1.16.	Inne informacje	W tym punkcie powinny być prezentowane inne informacje dotyczące bilansu majątkowego, które są istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej. Przykładowo wartość w układzie narastającym odpisów aktualizujących środki trwałe w budowie
2.	X	x
2.1.	Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów	Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont. Do tej pory nie była wymagana prezentacja takiej informacji. To jednak nie oznacza, że jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe nie były zobowiązane do ostrożnej wyceny zapasów.

		<p>W tym punkcie nie sprecyzowano, jak należy zaprezentować wysokość odpisów aktualizujących. W związku z tym wysokość odpisów aktualizujących może być podana w łącznej kwocie, ale to służby finansowo-księgowe ocenią, czy będzie to informacja wystarczająca.</p> <p>W rozwiniętej postaci informacje o wysokości odpisów aktualizujących można zaprezentować w następującej szczegółowości:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wartość odpisów aktualizujących wartość zapasów według stanu na bilans otwarcia, 2) wartość utworzonych w trakcie roku nowych odpisów aktualizujących wartość zapasów, 3) wartość wykorzystanych wcześniej utworzonych odpisów aktualizujących, 4) wartość rozwiązanych odpisów aktualizujących wartość zapasów w związku z ustaniem przyczyny przejściowej utraty wartości, 5) wartość odpisów aktualizujących
2.2.	<p>Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym</p>	<p>Pozycja wymaga aktualizacji zasad rachunkowości w tych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, które dotychczas nie zaliczały odsetek i różnic kursowych w ciężar kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie.</p> <p>Zaliczenie odsetek i różnic kursowych do kosztów środków trwałych w budowie wymaga wdrożenia szczegółowej ewidencji w urzędach obsługujących zadłużenie.</p> <p>Podstawowym warunkiem zaewidencjonowania odsetek i różnic kursowych w ciężar środków trwałych w budowie jest bezpośrednie powiązanie celu zadłużenia z kosztami wytworzenia środków trwałych w budowie. Jest to możliwe tylko w przypadku pożyczek i kredytów celowych na finansowanie środków trwałych w budowie.</p> <p>Procedura alokacji kosztów odsetek i różnic kursowych w ciężar kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych odbywałaby się na podstawie zaewidencjonowanych wcześniej kosztów w urzędach obsługujących zadłużenie. Dowodem rozliczeniowym między urzędem a jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi, podobnie jak przy scentralizowanych rozliczeniach VAT, byłaby nota księgowa spełniająca warunki dowodu księgowego w myśl RachunkU.</p> <p>Przykład:</p>

		<p>Urząd JST zaciągnął w styczniu bieżącego roku pożyczkę celową na finansowanie środków trwałych w budowie, których wykonawcą, według przyjętego planu wydatków, jest podległa jednostka budżetowa. Czas realizacji środków trwałych w budowie to okres od stycznia do czerwca bieżącego roku budżetowego. Odsetki od pożyczki poniesione za okres realizacji środków trwałych w budowie powinny zostać zarachowane w ciężar środków trwałych w budowie.</p> <p>Wartość zaewidencjonowanych odsetek od pożyczki celowej za okres realizacji środka trwałego w budowie zostanie zaliczona w ciężar środka trwałego w budowie.</p> <p>Dowodem rozliczającym koszty odsetek od pożyczki w okresie realizacji środka trwałego będzie nota księgową – dowód księgowy (art. 21 RachunkU)</p>
2.3.	Kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub tych, które wystąpiły incydentalnie	<p>Pozycja wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji kont.</p> <p>Informacje o kwocie i charakterze poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości, lub tych, które wystąpiły incydentalnie, były prezentowane jako informacje uzupełniające pod rachunkiem zysków i strat.</p> <p>W celu prezentacji tej informacji jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe powinny prowadzić ewidencje analityczne do:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – analityka „Skutki zdarzeń nadzwyczajnych lub incydentalnych”, 2) konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne” – analityka „Skutki zdarzeń nadzwyczajnych lub incydentalnych”
2.4.	Informacja o kwocie należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych	<p>Nie dotyczy samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.</p> <p>Pozycja prezentowana będzie w urzędach obsługujących organy podatkowe</p>
2.5.	Inne informacje	<p>W tej pozycji jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe powinny zaprezentować informacje niezbędne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej, które nie zostały zaprezentowane w pozycjach rozpoczynających się od pkt 2.</p> <p>Do tej pozycji niezbędne jest wydanie wytycznych.</p> <p>Przykładowo informacje o toczących się postępowaniach sądowych o istotnej wartości</p>

		roszczenia, których skutków na etapie postępowania w momencie sporządzenia sprawozdania nie można było oszacować i które nie zostały zaprezentowane w zobowiązaniach bilansowych ani w zobowiązaniach warunkowych Tu również powinny być reprezentowane środki pieniężne zgromadzone na rachunku VAT z odpowiednim podziałem- związane z split payment
3.	Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki	W tej pozycji powinny być prezentowane inne informacje niż wymienione w poz. 1.16. oraz poz. 2.5., jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. W celu ujednolicenia prezentacji tej pozycji powinny zostać wydane wytyczne

Wzór wytycznych do zakładowych planów kont

Pozycje od 1.1. do 1.16.

1.1. Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego, oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia

Dane w tej pozycji powinny wynikać z kont:

1) 020 „Wartości niematerialne i prawne”,

- 2) 011 „Środki trwałe”,
- 3) 013 „Pozostałe środki trwałe”,
- 4) 014 „Zbiory biblioteczne”,
- 5) 016 „Dobra kultury”,
- 6) 017 „Sprzęt wojskowy”,
- 7) 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”,
- 8) 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”,
- 9) 077 „Umorzenie sprzętu wojskowego”.

W celu ustalenia informacji wymaganych w tej pozycji należy zwiększyć szczegółowość ewidencji wyżej wymienionych kont – w zakresie zarówno zwiększeń, jak i zmniejszeń dotyczących wartości początkowej, amortyzacji i umorzenia.

Zatem w ramach zwiększeń należy wydzielić następującą analitykę:

- 1) aktualizacja,
- 2) nabycie,
- 3) przemieszczenia wewnętrzne,
- 4) inne zwiększenia.

W ramach zmniejszeń analityka powinna zawierać przynajmniej taką szczegółowość:

- 1) aktualizacja,
- 2) rozchód (jednostka w ramach rozchodu może wydzielić osobno zbycie i osobno likwidację),
- 3) przemieszczenia wewnętrzne,
- 4) inne zmniejszenia.

Przemieszczenia wewnętrzne dotyczą głównie:

- 1) przekazania do użytkowania środka trwałego z konta środków trwałych w budowie,
- 2) zakończenia ulepszenia środków trwałych,
- 3) przeniesienia środków trwałych z jednej grupy rodzajowej do innej grupy rodzajowej na skutek zmiany KŚT lub wystąpienia błędu.

W tej pozycji należy więc wykazać informacje w zakresie zmian w wartości początkowej i umorzenia – od stanu na początek roku, przez zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej i umorzenia, aż do stanu na koniec roku obrotowego.

Efektom końcowym jest przedstawienie wartości netto środków trwałych, WNiP, na początek i koniec roku obrotowego, tak aby pokazać powiązanie z aktywami bilansu.

Szczegółowość wierszy należy dostosować do układu w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego, co oznacza, że powinny być wskazane takie wiersze, jak:

I. Wartości niematerialne i prawne

1. Środki trwałe

1.1. Grunty

1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom

1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej

1.3. Urządzenia techniczne i maszyny

1.4. Środki transportu

1.5. Inne środki trwałe.

W poszczególnych kolumnach dla wartości początkowej powinny być zaprezentowane poniższe informacje:

1) wartość początkowa (brutto) – stan na początek roku;

2) zwiększenia z podaniem przyczyn:

- a) aktualizacja,
- b) nabycie,
- c) przemieszczenie wewnętrzne,
- d) inne (np. różnice inwentaryzacyjne),

e) ogółem zwiększenia;

3) zmniejszenia z podaniem przyczyn:

a) aktualizacja,

b) rozchód (np. sprzedaż, likwidacja),

c) przemieszczenie wewnętrzne,

d) inne (np. różnice inwentaryzacyjne),

e) ogółem zmniejszenia.

Zmiany w zakresie umorzenia należy zaprezentować następująco:

1) wartość umorzenia na początek roku obrotowego,

2) zmiany umorzenia w ciągu roku obrotowego,

3) stan umorzenia na koniec roku obrotowego.

W systemie TREZOR zmiany umorzenia w ciągu roku obrotowego przedstawiono w poniższej szczegółowości:

1) aktualizacja,

2) amortyzacja za rok,

3) inne zwiększenia,

4) inne zmniejszenia.

Państwowe jednostki budżetowe, które do sporządzenia informacji dodatkowej mają w systemie TREZOR wbudowane tabele, muszą dostosować się do ustalonego układu tych tabeli.

Samorządowe jednostki, dla których dotychczas nie wbudowano tabel do sporządzania informacji dodatkowej w systemie BeSTi@, we własnym zakresie ustalają ich wzór, z tym że tabele te muszą zawierać minimum informacji, które są wymagane we wzorze informacji dodatkowej w RachBudżR. Informacje w tabelach dotyczących informacji dodatkowej mogą być jednak rozszerzone. Przy sporządzaniu informacji JST mogą posilkować się zasadami ustalonymi dla jednostek państwowych.

Podobnie jak państwowe jednostki budżetowe mogą one w tej pozycji informacji dodatkowej pokazać zmiany wartości początkowej i umorzenia w jednej tabeli dla WNiP oraz w środkach trwałych, w układzie takim jak w bilansie, lub przedstawić je w tabelach (jak zaproponowano poniżej), np. oddzielnie dla:

- 1) wartości niematerialnych i prawnych umarzanych w czasie,
- 2) wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo,
- 3) środków trwałych umarzanych w czasie,
- 4) pozostałych środków trwałych umarzanych jednorazowo,
- 5) dóbr kultury,
- 6) zbiorów bibliotecznych czy
- 7) sprzętu wojskowego.

Te informacje mogą być przedstawione w formie tabel zaprezentowanych na kolejnych stronach.

Lp.	Wyszczególnienie (lista przykładowa)	Wartość początkowa – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia					Zmniejszenia					Wartość początkowa – stan na koniec roku obrotowego (3 + 8 – 13)
			Na bycie	Przebieżenie wewnętrzne	Aktualizacja	Inne zwiększenia	Zwiększenia ogółem (4 + 5 + 6 + 7)	Różność	Przebieżenie wewnętrzne	Aktualizacja	Inne zmniejszenia	Zmniejszenia ogółem (9 + 10 + 11 + 12)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Licencje i prawa autorskie dotyczące oprogramowania												

	komputerowego*												
2.	Pozostałe wartości niematerialne i prawne*												
	Wartości niematerialne i prawne – ogółem												

* Przedstawiony dodatkowy podział WNiP ogółem na licencje i prawa autorskie dotyczące oprogramowania komputerowego oraz pozostałe WNiP nie jest obligatoryjny. Może być zaprezentowany, jeśli jednostka uzna, że przyczyni się to do lepszego zobrazowania jej majątku w sytuacji, gdy stanowi on majątek istotny. Może ta grupa majątku być tak zaprezentowana jak w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego jako jedna pozycja Wartości niematerialne i prawne.

Lp.	Wyszczególnienie (lista przykładowa)	Umorzenie – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia umorzenia					Zmniejszenia umorzenia					Umorzenie – stan na koniec roku obrotowego (3 + 8 – 13)
			Amortyzacja – rok obrotowy	Aktualizacja	Przebieżenie wewnętrzne	Inne zwiększenia	Zwiększenia ogółem (4 + 5 + 6 + 7)	Rozchód	Przebieżenie wewnętrzne	Aktualizacja	Inne zmniejszenia	Zmniejszenia ogółem (9 + 10 + 11 + 12)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Licencje i prawa autorskie dotyczące oprogramowania komputerowego												

	o*												
2.	Pozostałe wartości niematerialne i prawne*												
	Wartość umorzenia wartości niematerialnych i prawnych – ogółem												

Lp.	Wyszczególnienie (lista przykładowa)	Wartość netto wartości niematerialnych i prawnych na początek roku obrotowego (wartość początkowa minus umorzenie)	Wartość netto wartości niematerialnych i prawnych na koniec roku obrotowego (wartość początkowa minus umorzenie)
1.	Licencje i prawa autorskie dotyczące oprogramowania komputerowego*		
2.	Pozostałe wartości niematerialne i prawne*		
	Wartość netto wartości niematerialnych i prawnych – ogółem		

* Przedstawiony dodatkowy podział WNiP ogółem na licencje i prawa autorskie dotyczące oprogramowania komputerowego oraz pozostałe WNiP nie jest obligatoryjny. Może być zaprezentowany, jeśli jednostka uzna, że przyczyni się to do lepszego zobrazowania jej majątku w sytuacji, gdy stanowi on majątek istotny. Może ta grupa majątku być tak zaprezentowana jak w bilansie jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego jako jedna pozycja Wartości niematerialne i prawne.

Lp.	Wyszczególnienie według grup	Wartość początkowa –	Zwiększenia					Zmniejszenia					Wartość początkowa –
			Nabywanie	Przebieg	Aktualizacja	Inne zwiększenia	Zwiększenia ogółem (4 + 5 + 6)	Rezerwa	Przebieg wewnątrz	Aktualizacja	Inne zmniejszenia	Zmniejszenia ogółem	

	rodzajów	stan na początek roku obrotowego		szczenie wewnętrzne			6 + 7)	hód	rzne			m (9 + 10 + 11 + 12)	stan na koniec roku obrotowego (3 + 8 - 13)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Wyszczególnić w kolejnych wierszach grupy rodzajów środków w trwałych w układzie bilansowym												
	Wartość początkowa środków w trwałych – ogółem												

Lp.	Wyszczególnienie	Umożliwienie – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia					Zmniejszenia					Umożliwienie – stan na koniec roku obrotowego (3 + 8 - 13)
			Amortyzacja	Przebieżenie wewnętrzne	Aktualizacja	Inne zwiększenia	Zwiększenia ogółem (4 + 5 + 6 + 7)	Różność	Przebieżenie wewnętrzne	Aktualizacja	Inne zmniejszenia	Zmniejszenia ogółem (9 + 10 + 11 + 12)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Wyszcz												

ególnie w kolejnych wierszach grupy rodzajowe środków w trwałych w układzie bilansowym													
Wartość umorzenia środków w trwałych – ogółem													

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość netto środków trwałych na początek roku obrotowego (wartość początkowa minus umorzenie)	Wartość netto środków trwałych na koniec roku obrotowego (wartość początkowa minus umorzenie)
1.	Wyszczególnić w kolejnych wierszach grupy rodzajowe środków trwałych w układzie bilansowym		
	Wartość netto środków trwałych – ogółem		

1.2. Aktualna wartość rynkowa środków trwałych, w tym dóbr kultury – o ile jednostka dysponuje takimi informacjami

W wierszu 1.2. wykazuje się aktualną wartość rynkową środków trwałych, w tym dóbr kultury – o ile jednostka dysponuje takimi informacjami. Zatem wypełnienie tej pozycji w informacji dodatkowej ma charakter warunkowy, czyli będzie ona wypełniona pod warunkiem posiadania takich danych.

Jeżeli jednostka dysponuje danymi dotyczącymi aktualnej wartości rynkowej środków trwałych, wówczas powinna uwzględnić w polityce rachunkowości konto pozabilansowe dla tych celów.

Przykładem posiadania aktualnej wartości rynkowej środków trwałych może być:

- 1) decyzja dotycząca ustalenia opłat za trwały zarząd, z której wynika aktualna wartość rynkowa nieruchomości, ustalona przez rzeczoznawców,
- 2) aktualna wartość stanowiąca podstawę ubezpieczenia,
- 3) dysponowanie operatem szacunkowym w celu np. sprzedaży środka trwałego.

Przedstawienie w informacji dodatkowej aktualnej wartości rynkowej środków trwałych pozwoli na wykazanie różnicy między faktyczną aktualną wartością a wartością księgową, która jest wartością historyczną, i z tego względu, *że ostatnia aktualizacja środków trwałych była dokonywana na 1.1.1995 r., odbiega na ogół od ceny rynkowej.*

Dane te można przedstawić w poniższej tabeli.

Lp.	Wyszczególnienie grup rodzajowych	Wartość netto środków trwałych na koniec roku obrotowego (wartość początkowa minus umorzenie)	Wartość rynkowa	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	Należy wyszczególnić w kolejnych wierszach grupy rodzajowe środków trwałych w układzie bilansowym oraz oddzielnie dla danej grupy wyspecyfikować dobra kultury			

1.3. Kwota dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych

Ta pozycja wymaga **zaprowadzenia ewidencji analitycznej odpisów aktualizujących dla poszczególnych składników aktywów trwałych.**

Aktywa trwale są prezentowane w bilansie w wartości netto. Wartość początkowa środków trwałych jest pomniejszana nie tylko o wartość umorzenia, lecz także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Dla aktywów niefinansowych **w jednostkach budżetowych w praktyce na ogół nie dokonuje się odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.** Odpis ten może wystąpić np. w urzędzie JST z tytułu utraty wartości gruntu, na którym ustanowiono prawo wieczystego użytkowania.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe. Powinna ona zawierać poniższe dane.

Lp.	Długoterminowe aktywa, z podziałem na:	Kwota dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	długoterminowe aktywa niefinansowe		
2.	długoterminowe aktywa finansowe		

1.4. Wartość gruntów użytkowanych wieczyście

Grunty użytkowane wieczyście są to grunty, których właścicielem jest Skarb Państwa lub JST, **oddane jednostce w użytkowanie wieczyste na podstawie przepisów KC oraz GospNierU.**

Prawo wieczystego użytkowania gruntów wykazuje się w ewidencji bilansowej i prezentuje w aktywach bilansu.

Wartość gruntów, które są użytkowane wieczyście, **należy ująć w ewidencji pozabilansowej. Dane wynikające z tej ewidencji powinny być podstawą do prezentacji w informacji dodatkowej.**

Dane dotyczące wartości gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste mogą być ustalone na podstawie dokumentów potwierdzających ustanowienie prawa wieczystego użytkowania, decyzji dotyczących opłat za wieczyste użytkowanie lub we własnym zakresie przez jednostkę.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Opis	Wartość gruntów użytkowanych wieczyście	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
		Ogółem	

1.5. Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu

W wierszu 1.5 wykazuje się wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, *używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych*

umów, w tym z tytułu umów leasingu. Te umowy charakteryzują się tym, że środki trwałe użytkowane na ich podstawie nadal pozostają w księgach ich właścicieli.

Dane do wypełnienia tej pozycji powinny wynikać z ewidencji pozabilansowej. Wartość środków trwałych może wynikać z zawartych umów lub, jeśli jednostka takich danych nie posiada, może ona zostać ustalona przez jednostkę we własnym zakresie szacunkowo.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Wyszczególnienie	Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	Należy wyszczególnić środki trwałe pogrupowane według układu bilansowego		
Razem			

1.6. Liczba oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz dłużnych papierów wartościowych

W wierszu 1.6 wykazuje się liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz dłużnych papierów wartościowych.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR.

Lp.	Wyszczególnienie papierów wartościowych	Liczba posiadanych papierów wartościowych	Wartość posiadanych papierów wartościowych	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	Akcje i udziały			
2.	Dłużne papiery wartościowe			
3.	Inne papiery wartościowe			
Razem				

1.7. Dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego, z uwzględnieniem należności finansowych JST (stan pożyczek zagrożonych)

W wierszu 1.7 wykazuje się dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego, z uwzględnieniem należności finansowych JST (stan pożyczek zagrożonych).

W tym celu należy zwiększyć szczegółowość analityki na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności” według przyczyn zmian w odpisach aktualizujących, tj.:

- 1) zwiększeń odpisów aktualizujących w roku obrotowym,
- 2) wykorzystania odpisów aktualizujących,
- 3) rozwiązań odpisów aktualizujących.

Wykorzystanie odpisów aktualizujących następuje w przypadku wyśięgowywania należności nieściągalnych lub przedawnionych, jeżeli dokonujemy spisania tych należności w ciężar dokonanych na nie odpisów aktualizujących.

Rozwiązanie odpisów aktualizujących występuje natomiast *w przypadku zapłaty za należność, na którą był utworzony odpis aktualizacyjny*, lub gdy ustały przesłanki uznawania danej należności za wątpliwą.

Rozwiązanie odpisu aktualizującego następuje w korespondencji z kontem 750 „Przychody finansowe” lub 760 „Pozostałe przychody operacyjne” – *w zależności, z jakimi należnościami mamy do czynienia.*

Należy pamiętać, że w informacji dodatkowej stanowiącej element sprawozdania finansowego JST należy wykazać stan odpisów aktualizujących należności finansowe JST, tj. dotyczące zagrożonych pożyczek.

Wysokość odpisów aktualizujących wartość należności można zaprezentować w następującej szczegółowości:

- 1) wysokość odpisów aktualizujących wartość należności według stanu na początek roku obrotowego,
- 2) wysokość odpisów aktualizujących wartość należności utworzonych w trakcie roku obrotowego,
- 3) wysokość wykorzystanych wcześniej utworzonych odpisów aktualizujących, wartość należności,
- 4) wysokość rozwiązanych odpisów aktualizujących wartość należności w związku z ustaniem przyczyny utraty wartości,
- 5) wysokość odpisów aktualizujących wartość należności według stanu na koniec roku obrotowego.

Poniżej przedstawiono przykładową tabelę zawierającą dane dotyczące zmian wysokości odpisów aktualizujących wartość należności.

L p.	Wyszczególnienie według grup należności	Stan odpisów aktualizujących na początek roku obrotowego	Zwiększenia odpisów aktualizujących w ciągu roku obrotowe	Zmniejszenia odpisów aktualizujących w ciągu roku obrotowego			Stan odpisów aktualizujących na koniec roku obrotowego (3 + 4 –
				Wykorzystanie	Rozwiązanie nie odpisów aktualizujących	Zmniejszenia – razem (5 + 6)	

			go		(uznanie odpisów za zbędne)		7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Należności długotermin owe						
2.	Należności krótkotermi nowe						
3.	Należności finansowe JST (stan pożyczek zagrożonych)						
	Ogółem						

1.8. Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym

W wierszu 1.8 wykazuje się dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym.

Aby wykazać te dane, należy zwiększyć szczegółowość ewidencji na kontach, które służą do ewidencji rezerw.

Należy pamiętać, że zgodnie z art. 39 ust. 2a Rachunku bierne rozliczenia międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikające w szczególności z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi osobami, 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, wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania.

Zatem w tej pozycji należałoby również wykazywać bierne rozliczenia międzyokresowe mające charakter rezerw.

Jednak, stosownie do § 14 RachBudżR, jednostki nie dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

Wykorzystanie i rozwiązanie rezerw ewidencjonuje się na koncie 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Dlatego powinna być wprowadzona odpowiednia analityka do konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”, w podziale na:

- 1) zwiększenia rezerw w roku obrotowym,
- 2) wykorzystanie rezerw,
- 3) rozwiązanie rezerw,
- 4) stan na koniec roku obrotowego.

Rozliczenia międzyokresowe bierne ewidencjonuje się na koncie 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. *Zatem jeżeli wystąpią bierne rozliczenia międzyokresowe, mające charakter rezerw, należy założyć odpowiednią analitykę mającą na celu dostarczenie informacji do poz. 1.8. informacji dodatkowej.*

Dane dotyczące rezerw można przedstawić w informacji dodatkowej w formie tabeli zawierającej poniższe dane:

- 1) stan na początek roku obrotowego,
- 2) zwiększenia w ciągu roku obrotowego,
- 3) zmniejszenia w ciągu roku obrotowego (wykorzystanie/rozwiązanie),
- 4) stan na koniec roku obrotowego.

Poniżej przedstawiono przykładową tabelę zawierającą dane dotyczące rezerw.

L p.	Wyszczególnienie rezerw według celu ich utworzenia	Stan rezerw na początek roku obrotowego	Zwiększenia rezerw w ciągu roku obrotowego	Zmniejszenia rezerw w ciągu roku obrotowego			Stan rezerw na koniec roku obrotowego (3 + 4 - 7)
				Wykorzystanie	Uznanie rezerw za zbędne – rozwiązanie	Zmniejszenia – razem (5 + 6)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Rezerwy na postępowania sądowe						
2.	Inne rezerwy - wyszczególnić jakie						
	Ogółem						

1.9. Podział zobowiązań długoterminowych o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego, okresie spłaty: powyżej 1 roku do 3 lat, powyżej 3 do 5 lat, powyżej 5 lat

W wierszu 1.9 wykazuje się podział zobowiązań długoterminowych o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową lub wynikającym z innego tytułu prawnego, okresie spłaty:

- 1) powyżej 1 roku do 3 lat,
- 2) powyżej 3 do 5 lat,
- 3) powyżej 5 lat.

W celu zapewnienia możliwości pokazania powyższych danych w informacji dodatkowej należy zwiększyć szczegółowość ewidencji kont, na których ewidencjonuje się zobowiązania długoterminowe, według wyszczególnionych w informacji dodatkowej przedziałów czasowych.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system **TREZOR**. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe. Powinna ona zawierać poniższe dane.

Lp.	Wyszczególnienie zobowiązań długoterminowych o pozostałym od dnia bilansowego okresie spłaty	Kwota zobowiązań długoterminowych	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	Powyżej 1 roku do 3 lat		
2.	Powyżej 3 do 5 lat		
3.	Powyżej 5 lat		
	Łączna kwota		

1.10. Kwota zobowiązań, w sytuacji gdy jednostka kwalifikuje umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi (leasing operacyjny), a według przepisów o rachunkowości byłby to leasing finansowy lub zwrotny z podziałem na kwotę zobowiązań z tytułu leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego

W wierszu 1.10 wykazuje się kwotę zobowiązań, w sytuacji gdy jednostka kwalifikuje umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi (leasing operacyjny), a według przepisów o rachunkowości byłby to leasing finansowy lub zwrotny z podziałem na kwotę zobowiązań z tytułu leasingu finansowego lub leasingu zwrotnego. Zatem ta prezentacja będzie występowała tylko w tych jednostkach, które mają zawarte umowy leasingu spełniające powyższe warunki, tj. kwalifikują umowy leasingu zgodnie z przepisami podatkowymi jako leasing operacyjny, który według przepisów bilansowych byłby leasingiem finansowym lub zwrotnym. **W przypadku spełnienia powyższych warunków niezbędne będzie zaprowadzenie odpowiedniej ewidencji księgowej – pozabilansowej, w której należałoby zaewidencjonować zobowiązania według powyższych umów.**

Zobowiązania z powyższych umów trzeba zaewidencjonować z podziałem na:

- 1) zobowiązania z tytułu leasingu finansowego,
- 2) zobowiązania z tytułu leasingu zwrotnego.

Celowe jest również założenie analityki według poszczególnych kontrahentów, z którymi są zawarte powyższe umowy.

Istotą leasingu zwrotnego jest powiązanie umowy leasingu z poprzedzającą ją umową sprzedaży. Leasing zwrotny polega na tym, że leasingodawca wykupuje środek trwały od leasingobiorcy, a następnie oddaje mu ją na podstawie umowy leasingu. Leasing zwrotny może mieć formę leasingu operacyjnego bądź leasingu finansowego.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe. Powinna ona zawierać poniższe dane.

Lp.	Wyszczególnienie zobowiązań	Kwota zobowiązań	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.	Zobowiązania z tytułu leasingu finansowego		
2.	Zobowiązania z tytułu leasingu zwrotnego		

1.11. Łączna kwota zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki, ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń

W wierszu 1.11 wykazuje się łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki, ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń.

Należy uwzględnić wszystkie zabezpieczenia na majątku, tj. zarówno na trwałym, jak i obrotowym. W tym celu trzeba zaprowadzić odpowiednią ewidencję. Ta ewidencja może być prowadzona w formie pozabilansowej, z tym że powinny w niej być dokładnie wyszczególnione wszystkie zabezpieczenia.

Zabezpieczenia na majątku mogą być np. w formie:

- 1) hipoteki,
- 2) przewłaszczenia na zabezpieczeniu,
- 3) zastawu (w tym rejestrowy lub skarbowy),
- 4) kaucji,
- 5) weksli,
- 6) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej,
- 7) innych zabezpieczeń.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki można przedstawić tak jak w poniższej tabeli.

Lp.	Forma zabezpieczenia na majątku	Kwota zobowiązania	Kwota zabezpieczenia	Kwota zabezpieczenia na majątku trwałym	Kwota zabezpieczenia na majątku obrotowym	Dodatkowe informacje
	Łączna kwota					

1.12. Łączna kwota 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

W wierszu 1.12. wykazuje się 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.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 28 Rachunku przez zobowiązania warunkowe rozumie się obowiązki wykonania świadczeń, których powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń.

Zobowiązania warunkowe powinny być ujęte w ewidencji pozabilansowej, w której należy zaprezentować poszczególne rodzaje zobowiązań warunkowych.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe. Poniżej przedstawiono przykładową tabelę, w której zaprezentowano zobowiązania warunkowe.

Lp.	Wyszczególnienie według rodzaju zobowiązań warunkowych Katalog oparty na systemie TREZOR	Opis charakteru zobowiązania warunkowego ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku	Kwota zobowiązań warunkowych
1.	Nieuznane roszczenia wierzycieli		
2.	Udzielone gwarancje i poręczenia (w tym wekslowe)		
3.	Inne (wyszczególnić jakie)		
Ogółem			

1.13. Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych, w tym kwota czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiąca różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie

W tej pozycji, kierując się istotnością, należy wykazać istotne, czyli wybrane przez jednostkę, pozycje czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych.

Zasady dokonywania rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych zostały ustalone w art. 39 Rachunku.

Należy pamiętać, że **zgodnie z art. 39 ust. 2a Rachunku** **bierne rozliczenia międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, *wynikające w szczególności z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, a także przyszłych świadczeń wobec nieznanymi 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, wykazuje się w bilansie jako rezerwy na zobowiązania.

Zatem w tej pozycji nie należy wykazywać biernych rozliczeń międzyokresowych mających charakter rezerw, które wykazuje się w części II w wierszu 1.8.

Do czynnych rozliczeń międzyokresowych zalicza się także różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a wartością zobowiązania zapłaty za nie (art. 39 ust. 4 Rachunku).

Mianowicie jeżeli zgodnie z umową wartość otrzymanych finansowych składników aktywów jest niższa od zobowiązania zapłaty za nie, w tym również z tytułu emitowanych przez jednostkę papierów wartościowych, to różnica stanowi czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów, które odpisuje się w koszty finansowe w równych ratach w ciągu okresu, na jaki zaciągnięto zobowiązanie. Takie rozliczenia mogą wystąpić w JST emitujących papiery wartościowe. Te jednostki powinny wykazać rozliczenia międzyokresowe z tego tytułu w poz. II.1.13 informacji dodatkowej.

W tej pozycji należy również wykazywać rozliczenia międzyokresowe przychodów dotyczących należnych lub otrzymanych dochodów budżetowych lub przychodów lat przyszłych.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Wyszczególnienie rodzaju rozliczeń międzyokresowych	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych	Kwota
1.	Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, wyszczególnić: na przykład a) prenumeraty.....; b) ..ubezpieczenia c) czynsze.....		
2.	Kwota czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie		
3.	Rozliczenia międzyokresowe bierne, wyszczególnić: a); b)		
4.	Rozliczenia międzyokresowe przychodów		
Ogółem			

1.14. Łączna kwota otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie

W wierszu 1.14. wykazuje się łączną kwotę otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie. Ta pozycja wymaga prowadzenia ewidencji pozabilansowej.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Wyszczególnienie według rodzaju otrzymanych gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie	Kwota	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
Ogółem			

1.15. Kwota wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze

W wierszu 1.15. wykazuje się kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze.

W tym celu w ewidencji finansowo-księgowej należy wydzielić takie dane, *rozbudowując np. analitykę kont.*

W tej pozycji należy wykazać wartość: **nagród jubileuszowych, odpraw emerytalnych i rentowych, świadczeń urlopowych i innych świadczeń pracowniczych.**

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe .

Lp.	Wyszczególnienie według rodzaju wypłaconych świadczeń pracowniczych	Kwota wypłaconych świadczeń pracowniczych	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
	Ogółem		

1.16. Inne informacje

W tym punkcie powinny być prezentowane inne informacje stanowiące uzupełnienie informacji wykazywanych w części II w wierszach od 1.1. do 1.15., **a więc głównie z danymi wykazywanymi w bilansie oraz w ewidencji pozabilansowej.**

Przykładowo można przedstawić szczegółowo wartość należności ujmowanych na jednym koncie, a prezentowanych w bilansie w kilku pozycjach.

Zgodnie z odpowiedzią Ministerstwa Finansów w sprawie nadwyżki środków obrotowych w samorządowych zakładach budżetowych znajdującą się w zakładce „Najczęściej zadawane pytania/Rachunkowość budżetowa” w tym wierszu zasadne jest wskazanie informacji, że w zestawieniu zmian w funduszu jednostki poz. III. „Wynik finansowy netto za rok bieżący”,

będąca sumą poz. 1 lub 2 i poz. 3, nie jest tożsama z pozycją wykazywaną w pasywach bilansu w pozycji II. „Wynik finansowy netto (+, -)” – odpowiednio w poz. 1. „Zysk netto (+)” albo 2. „Strata netto (-)” oraz w rachunku zysków i strat w poz. L. „Zysk (strata) netto”.

W tej pozycji można również podać środki na rachunku VAT.

2. Pozycje od 2.1. do 2.5.

2.1. Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów

W wierszu 2.1. wykazuje się wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do stosowania ostrożnej wyceny zapasów, z tym że na ogół gospodarka materiałowa w tych jednostkach nie jest rozbudowana i ta pozycja ma marginesowe znaczenie.

Jeżeli jednak wystąpi, w polityce rachunkowości należy przewidzieć ich odpowiednią ewidencję.

Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów należy wykazać według poszczególnych rodzajów zapasów wyszczególnionych w bilansie, tj.:

- 1) materiały,
- 2) półprodukty i produkty w toku,
- 3) produkty gotowe,
- 4) towary.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Wyszczególnienie według rodzaju zapasów w układzie bilansu	Kwota odpisów aktualizujących wartość zapasów	Dodatkowe informacje – jeśli jednostka chce je wprowadzić dla szczegółowszego wyjaśnienia danych
1.			
Ogółem			

2.2. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym

W wierszu 2.2. wykazuje się koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym.

Zgodnie z KSR 11 koszt wytworzenia środków trwałych w budowie występuje, jeżeli jednostka we własnym zakresie, **tj. własnymi siłami, buduje budynki czy budowle lub wytwarza maszyny i urządzenia.**

W celu wykazania w tym wierszu odsetek i różnic kursowych, które składają się na koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, **należy je analitycznie wydzielić.**

Zgodnie z wyjaśnieniem MF poz. II.2.2. informacji dodatkowej ***dotyczy kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetek oraz różnic kursowych, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym.***

Tym samym w pozycji tej **powinny zostać wykazane informacje o kosztach poniesionych w danym roku obrotowym na wytworzenie środków trwałych, zarówno znajdujących się na dzień bilansowy w toku budowy, jak i przyjętych do użytkowania w roku obrotowym⁴.**

² Ministerstwo Finansów, Informacja dodatkowa – jakiego rodzaju koszty należy wykazać w pozycji II.2.2 Informacji dodatkowej?, 27.3.2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-dodatkowa-jakiego-rodzaju-koszty-nalez-y-wykazac-w-pozycji-ii22-informacji-dodatkowej> (dostęp: 10.11.2020 r.).

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR. Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe. Informacje dotyczące tej pozycji można przedstawić w informacji dodatkowej w formie poniższej tabeli.

Lp.	Wyszczególnienie środków trwałych w budowie realizowanych we własnym zakresie	Koszty poniesione w ciągu roku na budowę środków trwałych w budowie		
		Ogółem	W tym:	
			odsetki	różnice kursowe

2.3. Kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie

W wierszu 2.3. wykazuje się przychody i koszty zaliczane do 31.12.2015 r. do zysków i strat nadzwyczajnych, a obecnie do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych. W tym wierszu wykazuje się również te z przychodów i kosztów działalności operacyjnej i finansowej, które w znaczący sposób różnią się od przeciętnego poziomu.

Pozycja ta wymaga zwiększenia szczegółowości ewidencji na kontach, na których są księgowane powyższe operacje.

Należy w niej wykazać osobno przychody i koszty z podziałem na:

- 1) przychody o nadzwyczajnej wartości,
- 2) przychody, które wystąpiły incydentalnie,
- 3) koszty o nadzwyczajnej wartości,
- 4) koszty, które wystąpiły incydentalnie.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR.

Podobną tabelę mogą zastosować również jednostki samorządowe.

Lp.	Wyszczególnienie przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie	Opis charakteru poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie	Kwota przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie
1.	Rodzaj przychodów lub kosztów		
Ogółem			

2.4. Informacje o kwocie należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych

W pozycji 2.4. wykazuje się informację o kwocie należności z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wykazywanych w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych.

Z uzasadnienia do projektu RachBudżR wynika, że ta pozycja została wprowadzona do informacji dodatkowej, mając na uwadze objęcie sprawozdawczością finansową (sprawozdaniem finansowym izby skarbowej, izby celnej) dochodów budżetu państwa m.in. z tytułu podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych ujmowanych w ramach części 77 „Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa” oraz przyjęcie, iż sprawozdawczością finansową izb zostaną objęte dochody zrealizowane i przekazane na rachunki budżetu państwa. **Zatem uznano za wskazane przedstawienie w informacji dodatkowej również kwot należności z ww. tytułów.** Ma to umożliwić uzyskanie informacji na temat wysokości zarówno zrealizowanych, jak i należnych dochodów podatkowych.

Ta pozycja nie dotyczy samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych dane przedstawia się w tabeli wbudowanej w system TREZOR, czyli podaje się kwotę tych należności.

2.5. Inne informacje

W pozycji 2.5. jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe powinny zaprezentować informacje niezbędne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej, które nie zostały zaprezentowane w pozycjach 2.1.–2.4., czyli dotyczących głównie przychodów i kosztów, wynikających np. ze specyfiki danej jednostki. W 2020 r. ze względu na pandemię COVID-19 w pozycji tej podawano jaki wpływ na kształtowanie wysokości przychodów miała pandemia.

3. Inne informacje niż wymienione powyżej, jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki

W tej pozycji powinny być prezentowane inne informacje niż wymienione w pozycjach 1.1.–1.16. oraz 2.1.–2.5., jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

null (główny księgowy)	null (rok, miesiąc, dzień)	null (kierownik jednostki)
---------------------------	-------------------------------	-------------------------------

Wzór wytycznych do zakładowych planów kont

Nowelizacja zakładowych planów kont, zapewniająca możliwość sporządzenia informacji dodatkowej, powinna zostać wprowadzona z mocą od 1.1.2018 r. **W celu jednolitej prezentacji danych w informacji dodatkowej, obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, powinny zostać wydane wytyczne dotyczące szczegółowości prezentacji poszczególnych pozycji informacji dodatkowej, w tym pod kątem dokonania wyłączeń między jednostkami. Inicjatywa w zakresie ustalenia tych wytycznych należy do głównego księgowego jednostki nadrzędnej – w przypadku państwowych jednostek budżetowych, oraz do skarbnika - w przypadku JST.**

Poniżej przedstawiono przykładowe wytyczne do zakładowych planów kont, niezbędnych do sporządzenia informacji dodatkowej w urzędzie JST.

Zarządzenie Nr.....

Wójta/Burmistrza/Prezydenta.....

z dnia.....

w sprawie wytycznych do zakładowych planów kont
niezbędnych do sporządzenia informacji dodatkowej

Na podstawie art. 30 i art. 33 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1875 ze zm.), art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.), art. 40 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.) oraz § 20 ust. 1 pkt 4 lit. a rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych

oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911) zarządzam, co następuje.

1. Wprowadzam wytyczne do zakładowych planów kont niezbędnych do sporządzania informacji dodatkowej dla podległych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zwane dalej wytycznymi, stanowiące załącznik do zarządzenia.

2. Wykonanie powierzam kierownikom podległych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

3. Zarządzenie wchodzi w życie od dnia wydania.

(podpis)

Załącznik do zarządzenia Nr

Wytyczne do zakładowych planów kont

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§1

Ilekcroć w niniejszych wytycznych jest mowa o:

1) rozporządzeniu w sprawie zasad rachunkowości - należy przez to rozumieć rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwo owych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej;

2) jednostce - należy przez to rozumieć jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe;

3) kierownika jednostki - należy przez to rozumieć osobę kierującą jednostką budżetową lub samorządowym zakładem budżetowym;

4) ZPK - należy przez to rozumieć zakładowy plan kont stosowany w jednostce budżetowej lub samorządowym zakładzie budżetowym, stanowiący wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej;

5) informacji dodatkowej - należy przez to rozumieć część sprawozdania finansowego, która zawiera informacje ustalone w załączniku Nr 12 do rozporządzenia w sprawie zasad rachunkowości.

Rozdział 2.

Szczegółowe wytyczne

§2

Zobowiązuje się kierowników jednostek do uzupełnienia ZPK o konta analityczne niezbędne do prezentacji danych w informacji dodatkowej.

§3

ZPK powinien zawierać następujące konta analityczne o charakterze bilansowym:

1) dla środków trwałych podział na grupy rodzajowe środków trwałych z uwzględnieniem stanu początkowego z dalszym podziałem na zmiany stanu w ciągu roku obrotowego z tytułu zwiększenia i zmniejszenia stanu oraz z dalszym podziałem na przyczyny ich powstania z następujących tytułów: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego, które umożliwią prezentację danych w tabeli 1;

2) dla wartości niematerialnych i prawnych z podziałem na zmiany stanu w ciągu roku obrotowego z tytułu zwiększenia i zmniejszenia stanu oraz z dalszym podziałem na przyczyny ich powstania z następujących tytułów: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego, które umożliwią prezentację danych w tabeli 2;

3) dla umorzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych z podziałem na zmiany stanu w ciągu roku obrotowego z tytułu zwiększenia i zmniejszenia stanu oraz

z dalszym podziałem na przyczyny ich powstania z następujących tytułów: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego, które umożliwią prezentację danych w tabeli 3;

4) dla środków trwałych będących gruntami należy wyodrębnić konta z przeznaczeniem dla:

a) gruntów użytkowanych wieczysto,

b) gruntów stanowiących własność JST, przekazanych w użytkowane wieczyste innym podmiotom;

5) dla odpisów aktualizujących:

a) wartość długoterminowych aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych z uwzględnieniem wartości odpisów aktualizujących dokonanych w trakcie roku obrotowego, które umożliwią prezentację danych w tabeli 4;

b) wartość należności z podziałem według pozycji bilansowych, w tym dla należności finansowych, z dalszym podziałem na przyczyny zmian z tytułu zwiększenia wartości odpisu, zmniejszenia wartości odpisu w związku z jego wykorzystaniem, a także rozwiązania, które umożliwią prezentację występujących pozycji w tabeli 5 (dane w zł i gr):

c) wartość zapasów z podziałem na pozycje bilansowe, z dalszym podziałem na przyczyny zmian z tytułu utworzenia nowych odpisów aktualizujących, zwiększenia wartości, zmniejszenia wartości, w tym z tytułu wykorzystania odpisu lub ustania przyczyny przejściowej utraty wartości, które umożliwią prezentację danych w tabeli 6 (dane w zł i gr):

6) dla rezerw z podziałem według celu ich utworzenia, z dalszym podziałem na przyczyny zwiększenia w trakcie roku obrotowego, zmniejszenia wartości z tytułu wykorzystania oraz rozwiązania, które umożliwią prezentację w tabeli 7 (dane w zł i gr):

7) dla zobowiązań długoterminowych z podziałem według pozycji bilansu, z dalszym podziałem umożliwiającym wiekowanie zobowiązań w następujących przedziałach: powyżej roku do 3 lat, powyżej 3lat do 5 lat, powyżej 5 lat, które umożliwią prezentację danych w tabeli 8;

8) dla rozliczeń międzyokresowych:

a) czynnych z podziałem na poszczególne tytuły, w tym kwoty czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych

finansowych składników aktywów a zobowiązaniami zapłaty za nie, które umożliwią prezentację danych w tabeli 9;

b) biernych z podziałem na poszczególne tytuły, które umożliwią prezentację danych w tabeli 10;

9) dla wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze, które umożliwią prezentację danych w tabeli 11;

10) dla kosztów środków trwałych w budowie z podziałem umożliwiającym wyodrębnienie kosztów powstałych w trakcie roku obrotowego z tytułu odsetek i różnic kursowych, które umożliwią prezentację danych w tabeli 12 (dane w zł i gr):

11) dla pozostałych kosztów operacyjnych z podziałem umożliwiającym wyodrębnienie wartości kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie;

12) dla pozostałych przychodów operacyjnych z podziałem umożliwiającym wyodrębnienie wartości przychodów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie.

§4

Ponadto ZPK powinien umożliwić prowadzenie ewidencji dla:

1) wartości środków trwałych nie amortyzowanych lub nieumarzanych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu, które umożliwią prezentację w poniższej tabeli 13;

2) ilościowo-wartościowej dla papierów wartościowych, w tym akcji i udziałów oraz innych papierów wartościowych, które umożliwią prezentację danych w poniższej tabeli 14;

3) zobowiązań warunkowych, w tym z podziałem na udzielone przez jednostkę gwarancje i poręczenia, także wekslowe niewykazane w bilansie, z dalszym podziałem umożliwiającym wskazanie zobowiązań warunkowych zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń, które umożliwią prezentację danych w poniższej tabeli 15 (dane w zł i gr):

6) otrzymanych gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie.

Rozdział 3

Przekazywanie danych dotyczących wyłączeń wzajemnych rozliczeń w zakresie informacji prezentowanych w informacji dodatkowej

§5

Wyłączenia wzajemnych rozliczeń w zakresie informacji prezentowanych w informacji dodatkowej należy uzgodnić i potwierdzić pomiędzy jednostkami, których wyłączenie dotyczy.

§6

Kopię potwierdzonych wyłączeń wzajemnych rozliczeń należy dołączyć do sporządzonego sprawozdania finansowego, które należy przekazać w terminie zgodnym z rozporządzeniem w sprawie zasad rachunkowości.

Rozdział 4

Postanowienia końcowe

§7

Zobowiązuje się kierowników jednostek do przygotowania aktualizacji ZPK w ciągu 2 miesięcy od dnia wydania zarządzenia.

§8

Zobowiązuje się kierowników jednostek do zastosowania zaktualizowanych ZPK od 1 stycznia 2018 r.

Tabela 1

Lp.	Specyfikacja	Stan na początek roku	zwiększenia				zmniejszenia				Stan na koniec roku
			aktualizacja	nabywanie	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	aktualizacja	rozchód	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	
1	Środki trwałe										
1.1	Grunty										
1.1.1	Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego przekazane w										

	użytkowanie wieczyste innym podmiotom										
1.2	Budynki Lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej										
1.3	Urządzenia techniczne i maszyny										
1.4	Środki transportu										
1.5	Inne środki trwałe										
SUMA											

Tabela 2

Lp.	Specyfikacja	Stan na początek roku	zwiększenia				zmniejszenia				Stan na koniec roku
			aktualizacja	nabywanie	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	aktualizacja	rozchód	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	
1	Wartości niematerialne i prawne										
SUMA											

Tabela 3

Lp.	Specyfikacja	Stan na początek	zwiększenia				zmniejszenia				Stan na koniec roku
			aktualizacja	nabywanie	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	aktualizacja	rozchód	Przemieszczenie wewnętrzne	inne	

		k ro ku									
1	Umorzenie środków trwałych										
1.1	Umorzenie gruntów										
1.2	Umorzenie budynków, lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej										
1.3	Umorzenie urządzeń technicznych i maszyn										
1.4	Umorzenie środków transportu										
1.5	Umorzenie innych środków trwałych										
2.	Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych										
SUMA											

Tabela 4

Lp.	Specyfikacja	Stan na początek roku	Wartość prezentowana w bilansie w zł i gr	Wartość odpisów aktualizujących dokonanych w trakcie roku obrotowego w zł i gr
1	Długoterminowe aktywa niefinansowe			
2	Długoterminowe aktywa finansowe			
SUMA				

Tabela 5

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					

Tabela 6

Lp.	Odpisy aktualizacji zapasy według pozycji biznesowych	Stan na początek roku	Zwiększenia w roku obrotowym	Wykorzystanie	Rozwiązanie	Stan na koniec roku
	Zapasy					
1	Materiały					
2	Produkty i produkty w toku					
3	Produkty gotowe					
4	Towary					

Tabela 7

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						

Tabela 8

Lp.	Specyfikacja zobowiązań według pozycji bilansu	Wartość wykazana w bilansie	Z tego:		
			Powyżej roku do 3 lat	Powyżej 3 lat do 5 lat	Powyżej 5 lat
1					

Tabela 9

Lp.	Specyfikacja rozliczeń międzyokresowych czynnych według tytułów	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 10

Lp.	Specyfikacja rozliczeń międzyokresowych biernych według tytułów	Kwota w zł i gr
1		
2		
3		
4		
5		
SUMA		

Tabela 11

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota wypłaconych świadczeń pracowniczych w zł i gr
A	Odprawy emerytalne i rentowe	
B	Nagrody jubileuszowe	
C	Świadczenia urlopowe	
D	inne	
SUMA		

Tabela 12

Lp.	Specyfikacja	Koszt środków trwałych w budowie w ciągu roku obrotowego	W tym:	
			Koszt odsetek	Koszt różnic kursowych
1	Zadań kontynuowanych z lat poprzednich i zakończonych w danym roku obrotowym			
2	Zadań kontynuowanych z lat poprzednich, ale jeszcze niezakończonych w danym roku obrotowym			
3	Zadań rozpoczętych i zakończonych w danym roku obrotowym			
4	Zadań rozpoczętych w danym roku obrotowym ale jeszcze niedokończonych			
SUMA				

Tabela 13

Lp.	Specyfikacja środków trwałych niemortyzowanych lub nieumarzanych	Wartość w zł i gr
1	Środki trwale używane na podstawie umów najmu	
2	Środki trwale używane na podstawie umów dzierżawy	
3	Środki trwale na podstawie innych umów w tym umów leasingu	
SUMA		

Tabela 14

Lp.	Papiery wartościowe	Stan na dzień bilansowy
-----	---------------------	-------------------------

		Liczba	Wartość w zł i gr
1	Akcje		
2	Udziały		
3	Dłużne papiery wartościowe		
4	Inne papiery wartościowe		

Tabela 15

Lp.	Zobowiązania warunkowe	Stan na koniec roku obrotowego	W tym zabezpieczone na majątku jednostki
1	Gwarancje		
2	Poręczenia		
2.1	W tym poręczenia wekslowe		
3	Roszczenia sporne		
4	Zawarte, ale jeszcze niewykonane umowy		
5	Inna specyfikacja:		
5.1.	...		
5.2.	...		

Fundusz jednostki

Fundusze, rezerwy i wynik finansowy JSFP po nowelizacji

Jak sama nazwa wskazuje, konta zespołu 8 służą do ewidencji funduszy, wyniku finansowego, dotacji z budżetu, rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów.

Konto 800 „Fundusz jednostki”

Konto 800 służy do ewidencji równowartości majątku trwałego i obrotowego jednostki oraz ich zmian.

Na stronie Wn konta 800 ujmuje się zmniejszenia funduszu, a na stronie Ma - jego zwiększenia, zgodnie z odrębnymi przepisami regulującymi gospodarkę finansową jednostki.

Na stronie Wn ujmuje się w szczególności:

- przebieganie straty bilansowej roku ubiegłego z konta 860 „Wynik finansowy”,
- przebieganie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”,
- przebieganie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje z konta 810,
 - różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych,
- wartość sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych oraz wniesionych w formie wkładu niepieniężnego (aportu) środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie,
 - wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek,
 - wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia,
- 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:

- przebieganie zysku bilansowego roku ubiegłego z konta 860,
- przebieganie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych z konta 223,
- przebieganie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich z konta 227,
- okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z konta 228,
 - wpływ środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji,
 - różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych,
- nieodpłatne otrzymanie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie,

- wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek,
- wartość objętych akcji i udziałów,
- wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

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

Fundusz jednostki to nic innego, jak aktywa netto jednostki. Aktywa netto jednostki to z kolei aktywa minus zobowiązania. Z uwagi na fakt ograniczonych możliwości zaciągania zobowiązań przez jednostki budżetowe i zakłady budżetowe można powiedzieć, że fundusz jednostki jest pokryciem dla większej części aktywów jednostki.

W jednostkach nowo utworzonych na fundusz jednostki składają się przekazane w drodze decyzji składniki pierwszego wyposażenia jednostki sektora finansów publicznych.

Fundusz po nowelizacji od 2012 r.

Zmiany wprowadzone ostatnią nowelizacją miały przede wszystkim na celu dostosowanie opisu konta 800 do dokonanych wcześniej zmian.

Jednocześnie rozszerzeniu uległ zakres operacji ujmowanych na stronie Ma konta 800.

Obecnie zwiększenie funduszu jednostki następuje również w efekcie objęcia i w wartości objętych przez jednostkę akcji i udziałów.

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

Konto 800 „Fundusz jednostki”

Zapisy strony Wn konta 800 „Fundusz jednostki”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Sprzedaż, darowizna, likwidacja na skutek zużycia środka trwałego –	011

	wartość nieumorzona	
2.	Likwidacja środka trwałego na skutek zdarzenia losowego – wartość nieumorzona	011
3.	Przekazanie środka trwałego w trwały zarząd – wartość nieumorzona	011
4.	Przekazanie nieodpłatne środka trwałego na podstawie decyzji właściwego organu – wartość nieumorzona	011
5.	Zmniejszenie wartości środka trwałego w wyniku urzędowej aktualizacji	011
6.	Zmniejszenie wartości środka trwałego o odłączoną nieumorzoną część peryferyjną	011
7.	Sprzedaż, nieodpłatne przekazanie, likwidacja dóbr kultury	016
8.	Przekazanie umarzanych stopniowo wartości niematerialnych i prawnych – wartość nieumorzona	020
9.	Wzrost wartości umorzenia wskutek wskutek urzędowej aktualizacji wyceny	071
10.	Umorzenie pozostałych środków trwałych pochodzących z inwestycji (pierwsze wyposażenie)	072
11.	Zaniechanie uprzednio podjętej inwestycji (środki trwałe w budowie)	080
12.	Sprzedaż środków trwałych w budowie (inwestycji)	080
13.	Nieodpłatne przekazanie środków trwałych w budowie (inwestycji)	080
14.	Zwroty niewykorzystanych dotacji – dotyczącej działalności inwestycyjnej	131
15.	Przebiegowanie straty bilansowej w następnym roku	860
16.	Przebiegowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych	222
17.	Przebiegowanie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje	810

18.	Wartość pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek	201, 231, 234, 240
19.	Przychody urzędu stanowiące dochody budżetowe, które nie są ujęte w planach finansowych innych jednostek budżetowych	720
20.	Przekazanie w ramach centralnego zaopatrzenia aktywów (materiałów)	310
21.	Przeniesienie w roku następnym salda konta 820 w roku następnym.	800
22.	Ewidencja równowartości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie przez samorządowe zakłady budżetowe	760
23.	Ewidencja równowartości odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, na sfinansowanie których samorządowe zakłady budżetowe otrzymały środki finansowe	760

Zapisy strony Ma konta 800 „Fundusz jednostki”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Otrzymanie środka trwałego w formie darowizny	011
2.	Nieodpłatne otrzymanie środka trwałego na podstawie decyzji właściwego organu – wartość nieumorzona	011
3.	Otrzymanie środka trwałego w trwały zarząd – wartość nieumorzona	011
4.	Zwiększenie wartości środka trwałego w wyniku urzędowej aktualizacji wyceny	011
5.	Nieodpłatne otrzymanie, darowizna dóbr kultury	016
6.	Nieodpłatne otrzymanie od innych jednostek na podstawie decyzji właściwego organu stopniowo umarzanych wartości niematerialnych i prawnych – wartość nieumorzona	020

7.	Przyjęcie do używania wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo w drodze darowizny	020
8.	Objęcie udziałów i akcji w formie aportu rzeczowego obejmującego mienie zlikwidowanych jednostek (równoległe księgowanie Wn 855, Ma 015)	030
9.	Zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych wskutek urzędowej aktualizacji wyceny	071
10.	Odsetki od zaciągniętego kredytu na środek trwały do momentu przyjęcia środka do używania – kredyt zaciąga jednostka nadrzędna jednostki realizującej	080
11.	Nieodpłatne otrzymanie inwestycji (środków trwałych w budowie)	080
12.	Nadwyżka zysków nad stratami	080
13.	Wpływ środków na działalność inwestycyjną w formie darowizny	101
14.	Wpływ dotacji celowych (na inwestycje)	131
15.	Należności od kontrahentów przejęte od zlikwidowanych jednostek, które stanowią dochody budżetowe	221
16.	Należności od budżetów przejęte od zlikwidowanych jednostek	225
17.	Przebieganie zysku bilansowego w następnym roku	860
18.	Przebieganie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych	223
19.	Przebieganie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich	227
20.	Okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi	228
21.	Doprowadzenie wartości długoterminowych aktywów finansowych do cen rynkowych wyższych od ich cen nabycia	073
22.	Otrzymanie w ramach centralnego zaopatrzenia aktywów	310

	(materiałów)	
23.	Środki pieniężne przeznaczone na inwestycje, gromadzone na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, prowadzących działalność oświatową	740

ZMIANY – od 2018 r.

800 „Fundusz jednostki”:

-dodano, że na stronie Wn konta 800 ujmuje się przeksięgowanie, **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.**

Konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności i budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Konto 810 służy do ewidencji dotacji budżetowych, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje.

Na stronie Wn konta 810 ujmuje się:

- wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone - w korespondencji z kontem 224,

- wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za 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.

Na stronie Ma konta 810 ujmuje się przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, salda konta 810 na konto 800.

WAŻNE:

Konto 810 jest kontem występującym wyłącznie w jednostkach *budżetowych*.

Na tym koncie jednostki budżetowe sprawujące funkcję instytucji zarządzającej, pośredniczącej czy koordynującej księgują wartość płatności z budżetu środków europejskich na rzecz beneficjentów, o ile wydatki realizowane z tych środków są ujęte w planach finansowych wyżej wymienionych instytucji.

Zmiany w opisie tego konta wprowadzone nowelizacją z 2012 r. stanowią konsekwencję zmian dokonanych na koncie 080. Po zmianach ewidencji po stronie Wn podlega również równowartość wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu na finansowanie środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Zapisy strony Wn konta 810

„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone	224
2.	Równowartość wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu na finansowanie inwestycji (środków trwałych w budowie)	800

3.	Wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone	224
----	---	-----

Zapisy strony Ma konta 810

„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przebieganie w końcu roku obrotowego salda konta 8 10	800

Na koniec roku konto 810 nie wykazuje salda.

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:

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

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

Zapisy strony Wn konta 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Opłacone z rachunku bankowego koszty działalności socjalnej	135
2.	Ujęcie faktur za usługi obce obciążające bezpośrednio ZFŚS (w wartości netto - bez VAT)	240
3.	VAT naliczony w fakturze dotyczącej działalności socjalnej	225
4.	Lista wypłaty świadczeń urlopowych, decyzja o przyznaniu zapomóg pracownikom	234
5.	Umorzenie pożyczek mieszkaniowych	234
6.	Przeznaczenie środków funduszu na budowę lub zakupy środków trwałych	840
7.	Pokrycie kosztów utrzymania własnych obiektów socjalnych	760
8.	Utworzenie odpisu aktualizującego należności z tytułu udzielonych pożyczek z ZFŚS	290
9.	Przekazanie z magazynu materiałów do zużycia w działalności socjalnej	310
10.	Podatek dochodowy od osób fizycznych naliczony od świadczenia urlopowego	225

Zapisy strony Ma konta 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone przez bank odsetki od środków zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku ZFŚS	135
2.	Odpis podstawowy i dodatkowy dokonywany na podstawie ustawy o ZFŚS	405

3.	Środki od innych jednostek uczestniczących we wspólnej działalności socjalnej	240
4.	Naliczone odsetki od pożyczek udzielonych pracownikom	234
5.	Przychody z tytułu opłat za świadczone usługi na rzecz pracowników, dotyczące działalności socjalnej	234
6.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności ZFSS po ustaniu przyczyny jego utworzenia	290
7.	Wpływ środków bez przypisu należności na działalność socjalną	101, 135

ZMIANY -2018 r.

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.

Konto 860 „Wynik finansowy”

Konto 860 „Wynik finansowy” służy do ustalania wyniku finansowego jednostki.

W końcu roku obrotowego na **stronie Wn** ujmuje się sumę:

- poniesionych kosztów – w korespondencji z kontami: 400, 401, 402, 403, 404, 405 i 409,
- zmniejszeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku – w korespondencji z kontem 490 (w jednostkach stosujących to konto),
- wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia – w korespondencji z kontem 730 oraz materiałów – w korespondencji z kontem 760,
- dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych – w korespondencji z kontem 740,
- kosztów operacji finansowych – w korespondencji z kontem 751 oraz pozostałych kosztów operacyjnych – w korespondencji z kontem 761,
- obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego – w korespondencji z kontem 870.

Na **stronie Ma** ujmuje się w końcu roku obrotowego sumę:

- uzyskanych przychodów – w korespondencji z poszczególnymi kontami zespołu 7,
- zwiększeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku – w korespondencji z kontem 490,
- dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej – w korespondencji z kontem 740,

Zapisy strony Wn konta 860 „Wynik finansowy”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy poniesionych kosztów	400, 401, 402, 403, 404, 405, 409
2.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy zmniejszeń stanu produktów	490
3.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia	730
4.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy dotacji	740

	przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych	
5.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy kosztów operacji finansowych	751
6.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy pozostałych kosztów operacyjnych	761
7.	Zmniejszenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych – przeksięgowanie w końcu roku obrotowego	870
8.	Przeksięgowanie zysku bilansowego w następnym roku	800

Zapisy strony Ma konta 860 „Wynik finansowy”

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedaży produktów lub usług na wynik finansowy	700
2.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy przychodów operacji finansowych	750
3.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy pozostałych przychodów operacyjnych	760
4.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego przychodów z tytułu dochodów budżetowych	720
5.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego przychodów ze sprzedanych towarów	730
6.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy zwiększeń stanu produktów	490
7.	Przeniesienie w końcu roku obrotowego sumy dotacji otrzymanych	740

	na finansowanie działalności podstawowej	
8.	Przebieganie straty bilansowej w następnym roku	800

Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki, przy czym saldo Wn – stratę netto, zaś saldo Ma – zysk netto. Saldo jest przenoszone w roku następnym, na konto 800.

ZMIANY OD 01.01.2016 roku:

Konto 860 – „Wynik finansowy”

{}{} Konto 860 służy do ustalania wyniku finansowego jednostki.

W końcu roku obrotowego na stronie Wn konta 860 ujmuje się sumę:

- 1) poniesionych kosztów, w korespondencji z kontem: 400, 401, 402, 403, 404, 405 i 409;
- 2) zmniejszeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490, w jednostkach stosujących to konto;
- 3) wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia, w korespondencji z kontem 730, oraz materiałów, w korespondencji z kontem 760;
- 4) dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych, w korespondencji z kontem 740;
- 5) kosztów operacji finansowych, w korespondencji z kontem 751, oraz pozostałych kosztów operacyjnych, w korespondencji z kontem 761;
- 6) obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego, w korespondencji z kontem 870.

Na stronie Ma konta 860 ujmuje się w końcu roku obrotowego sumę:

- 1) uzyskanych przychodów, w korespondencji z poszczególnymi kontami zespołu 7;
- 2) zwiększeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490;
- 3) dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej, w korespondencji z kontem 740.

Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki, saldo Wn - stratę netto, saldo Ma - zysk netto. Saldo jest przenoszone w roku następnym na konto 800.”{}{}

PODSUMOWUJĄC ZMIANY – konto 860 „Wynik Finansowy” - OD 01.01.2016 roku :
Wynik finansowy

{{{ Konto 860 służy do ustalania wyniku finansowego jednostki. W końcu roku obrotowego na koncie 860 ujmuje się sumę:

Tabela 3. Typowe zapisy konta 860 „Wynik finansowy” w końcu roku obrotowego

Strona Wn	Strona Ma
<ul style="list-style-type: none"> – poniesionych kosztów, w korespondencji z kontem: 400, 401, 402, 403, 404, 405 i 409; – zmniejszeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490, w jednostkach stosujących to konto; – wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia, w korespondencji z kontem 730, oraz materiałów, w korespondencji z kontem 760; – dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych, w korespondencji z kontem 740; – kosztów operacji finansowych, w korespondencji z kontem 751, oraz pozostałych kosztów operacyjnych, w korespondencji z kontem 761; – obowiązkowych zmniejszeń wyniku 	

<p>finansowego, w korespondencji z kontem 870</p> <ul style="list-style-type: none"> - uzyskanych przychodów, w korespondencji z poszczególnymi kontami zespołu 7; - zwiększeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490; - dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej, w korespondencji z kontem 740 	
--	--

Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki, saldo Wn-stratę netto, saldo Ma - zysk netto. Saldo jest przenoszone w roku następnym na konto 800.}}}